



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10980.013968/2006-67
Recurso nº	158.457 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.s: 2002 a 2004
Acórdão nº	102-49.494
Sessão de	04 fevereiro de 2009
Recorrente	WILSON FERRO DE LARA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002 e 2003.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – SÚMULA Nº 02.

O Judiciário, no controle difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos, sendo que o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 02 estabelecendo que “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Preliminar Rejeitada

FATO GERADOR INSTANTÂNEO - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PRAZO DECADENCIAL QUE SE INICIA NA DATA DO FATO GERADOR

2. Na hipótese de fato gerador instantâneo, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação cuja norma exige que o sujeito passivo apure a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcule o valor do imposto devido, o marco inicial do prazo decadencial se dá na data da ocorrência do fato gerador. Preliminar de decadência acolhida em relação ao crédito tributário referente aos ganhos líquidos no mercado de renda variável especificados nos itens 02 e 03 do auto de infração.

DECADÊNCIA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – PRAZO CONTADO DE FORMA MENSAL – INAPLICABILIDADE.

3. Da interpretação sistêmica dos artigos 8º, 9º e 10º da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 3º, parágrafo único e artigos 4º; 8º e 10º da Lei nº 9.250, de 1995 e do artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, conclui-se que a base de cálculo do imposto de renda é a

soma anual dos valores apurados mensalmente. Não há antinomia entre uma norma estabelecer que os valores consideram-se recebidos no mês em que houver o crédito pela instituição financeira e outra norma considerar que a base de cálculo constitui-se da soma dos valores recebidos em cada um dos meses do ano-calendário.

4. O fato gerador decorrente de rendimento ou valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos utilizados nessas operações se consuma em 31 de dezembro e não na data em que o depósito foi realizado.

5. A consumação do fato gerador em 31 de dezembro torna-se mais evidente no momento em que se analisam as disposições do § 3º, II, do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e artigo 4º da Lei nº 9.481, de 13.08.1997, que manda desconsiderar os valores inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS E ELEMENTOS CARACTERIZADOR DO FATO GERADOR

6. O fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de depósitos creditados em conta corrente. A omissão de rendimentos, por presunção legal, decorre da circunstância de tratar-se de dinheiro creditado na conta bancária em que o titular, previamente intimado, não prova a origem dos recursos.

7. Na esteira da jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, a presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS – TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DE CONTA BANCÁRIA DE EMPRESA DA QUAL O SUJEITO PASSIVO É SÓCIO PARA A CONTA PARTICULAR DESTA – IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO SOB O FUNDAMENTO DE QUE SE TRATA DE RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

8. A transferência de recursos da conta corrente da empresa para a conta corrente de seu sócio não enseja, em relação a este, a exigência de crédito tributário com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. No caso de transferência bancária da conta da empresa para a conta de seu sócio, a origem está comprovada e, em sendo considerado pagamento sem causa, a constituição do

crédito tributário, se for o caso, deve dar-se com base no artigo 61, § 1º, da Lei nº da Lei nº 8.981, de 1995.

TAXA SELIC- SÚMULA Nº 4.

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

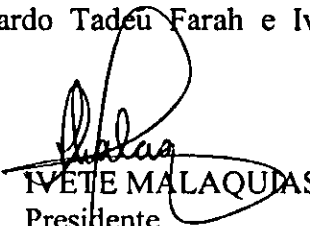
Preliminar de inconstitucionalidade não conhecida.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: a) NÃO CONHECER da preliminar de inconstitucionalidade; b) ACOLHER a preliminar de decadência para o crédito tributário referente aos ganhos líquidos no mercado de renda variável especificados nos itens 02 e 03 do auto de infração. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar da base de cálculo correspondente a omissão de rendimentos, por depósitos bancários não justificados, o valor de R\$ 800.000,00 no ano-calendário de 2002 e R\$ 8.699,84 no ano-calendário de 2003, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que excluíam, apenas, 308.699,84.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

10 MAR 2009

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Por meio do auto de infração de fls. 303 e seguintes, notificado ao contribuinte em 12/12/2006, foi efetuado lançamento de crédito tributário identificando as seguintes infrações:

- 1) Ganho de capital na alienação de bens e direitos correspondente a fato gerador de 28/02/2003;
- 2) Ganhos líquidos no mercado de renda variável, por meio de operações comuns cujos fatos geradores ocorreram em 31/01/01, 28/02/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001 e 30/09/2001;
- 3) Ganhos líquidos no mercado de renda variável, por meio de operações "day trade" cujos fatos geradores ocorreram em 28/02/2001, 31/03/2001, 31/04/2001 e 30/07/2001;
- 4) Omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários com origem não comprovada, nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003

Quanto aos depósitos bancários, observo que inicialmente o contribuinte foi intimado para apresentar os valores especificados na planilha de fls. 47/54, cuja soma ultrapassa aos R\$ 55.000.000,00, sendo que restaram como valores não justificados os que se encontram relacionados na planilha de fls. 283/285, no valor total de R\$ 2.550.310,57.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 12/12/2006 (fl. 303), tendo apresentado a impugnação de fls. 323/360, por meio da qual alega decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em data anterior a 12/11/2001.

Quanto ao mérito, afirma que em que pese ter o impugnante certeza de que o crédito relativo aos ganhos líquidos obtidos no mercado de renda variável encontram-se extintos pela decadência, na remota hipótese de não ser acolhida a decadência, "das próprias planilhas anexadas pela fiscalização verifica-se um equívoco, eis que não foi considerado, para fins de apuração do ganho de capital, o saldo negativo ocorrido no mercado futuro e opções em operações normais." Neste sentido apresentou a planilha de fl. 329.

No que diz respeito aos depósitos bancários sustenta a decadência em relação àqueles ocorridos até a data de 11/12/2001. No mérito, aponta a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 105 e do Decreto n. 3.725, ambos de 2001.

Do exame dos autos, observo que em relação ao ganho de capital na alienação de bens e direitos, cujo fato gerador ocorreu em 28/02/2003, não houve impugnação, sendo que quanto a este item há o pagamento identificado no DARF de fls. 364.

A 4ª Turma da DRJ de Curitiba julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme se verifica no acórdão de fls. 434/450, cujos fundamentos podem ser resumidos por meio da seguinte ementa:

Exercício: 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA. GANHOS DE RENDA VARIÁVEL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Não havendo o contribuinte pago o imposto devido, nem declarado os ganhos de renda variável, no lançamento de ofício o termo inicial do prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o fisco ter feito o lançamento (CTN, art. 173, I).

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS À DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

O fato gerador do imposto de renda em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual ocorre em 31 de dezembro; quando não declarados, para efeito de lançamento de ofício, o termo inicial do prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o fisco ter feito o lançamento (CTN, art. 173, I).

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. GANHOS DE CAPITAL.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte manifesta sua concordância.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430 de 1996.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, excluindo-se os valores comprovados.

MERCADO DE RENDA VARIÁVEL. PREJUÍZOS. COMPENSAÇÃO.

No ano-calendário de 2001, os ganhos líquidos ou perdas decorrentes de operações realizadas nos mercados à vista de ações serão apurados em separado dos resultados gerados por operações realizadas nos demais mercados de bolsa. (art. 24, § 2º, IN SRF 25, de 2001)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL.

Incide o imposto de renda mensal sobre os ganhos líquidos auferidos na compra e venda de ações em Bolsa de Valores.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes, a partir de 01/04/1995, à taxa referencial do Selic para títulos federais

Lançamento procedente em parte.

Da decisão acima referida, o sujeito passivo foi intimado em 20/04/2007 – sexta-feira (fl. 453) - e protocolizou o seu recurso no dia 21/05/2007 – segunda-feira - (fl. 451/492).

Em seu recurso, a parte recorrente reitera a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em data anterior a 11/12/2001.

Em relação ao mérito correspondente aos ganhos obtido no mercado de renda variável, reitera as questões relacionadas a "*não-consideração do saldo negativo ocorrido no mercado futuro e opções em operações normais*" e apresenta a planilha de fls. 462/463. Faz referência ao artigo 460 do RIR, e aos artigos 29 e 30 da Instrução Normativa SRF n.º 25/2001.

No que diz respeito aos depósitos bancários, o recorrente reitera os argumentos expostos quando da impugnação, assim sintetizados:

a) impossibilidade da quebra de sigilo bancário sem autorização judicial. Argumenta que a Lei Complementar n. 105 de 2001 não excluiu a necessidade de autorização judicial para quebra de sigilo bancário, face as disposições do art. 5º, inciso XII, da CF/88;

b) que é vedada a presunção da ocorrência de determinado fato gerador, sendo certo que sua existência deve ser inequivocamente demonstrada pela fiscalização;

c) que o enunciado do artigo 42 da Lei n. 9.430 de 1996, não se coaduna com o sistema tributário nacional eis que depósito bancário não se identifica com o conceito de renda ou provento de qualquer natureza e nem podem ser considerados indicativos de riqueza nova;

d) argumenta que à lei não é dado descrever, ao definir a hipótese de incidência do tributo, fato diverso de rendas e proventos de qualquer natureza, de que trata o artigo 153, inciso III, da CF. Nesse sentido, não havendo a autoridade fiscal demonstrado a ocorrência do auferimento de renda, é inválido o procedimento fiscal e, conseqüentemente, nula a exigência do crédito tributário que foi lançado;

e) alega impossibilidade do lançamento com base apenas em depósitos bancários;

f) sustenta a inaplicabilidade da taxa SELIC.

Sustenta, ainda, que são inúmeras as circunstâncias fáticas que podem revelar indícios de omissão de rendimentos, mas para que o lançamento desse indício se torne eficaz, é imprescindível a comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo, só assim os interesses da Fazenda estão resguardados.

Por ser pertinente para alguns Conselheiros, em relação ao exame da decadência, registro que nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, a parte interessada apresentou declaração de imposto de renda, apurando imposto de R\$ 47.582,99 (fl. 06), R\$ 126.809,38 (fl. 10) e R\$ 157.694,50 (fl. 14), respectivamente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

I - Da decadência como forma de extinção do crédito tributário

A matéria relacionada à decadência do imposto de renda tem sido objeto de inúmeros debates e alimenta as mais diversas teses. O Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de dezembro de 2008, teve oportunidade de enfrentar este tema no Recurso Especial n. 102-130.623, relatado pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, com declaração de voto do Conselheiro José Clóvis Alves. Na oportunidade fui designado para redigir a ementa que refletisse a tese vencedora junto ao Pleno e apresentei a seguinte sugestão:

DECADÊNCIA – FATO GERADOR INSTANTÂNEO – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PRAZO DECADENCIAL QUE SE INICIA NA DATA DO FATO GERADOR - Nas hipóteses de fato gerador instantâneo, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação cuja norma e sistemática de apuração exige que o sujeito passivo apure a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcule o valor do imposto devido, o marco inicial do prazo decadencial se dá na data da ocorrência do fato gerador.

A propósito do tema, conforme registrei na declaração de voto que fiz no julgamento acima referido, para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender como se dá a sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, “in verbis:”

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

O artigo 142 do CTN não pode ser interpretado como norma isolada dentro do sistema. Há que se ter presente que o Capítulo II, do Título III, do Livro Segundo, do CTN, é subdividido em duas seções, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 142 a 146, trata do

Alc

lançamento e a Seção II, composta pelos artigos 147 a 150, trata das *modalidades de lançamento, a saber: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).*

I.a) Das modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150, prevê três modalidades de lançamento¹, a saber: a) lançamento por declaração; b) lançamento de ofício e c) lançamento por homologação.

O lançamento por declaração, conforme prevê o artigo 147 do CTN², dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de Notificação de Lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, apurava o imposto devido e emitia a Notificação de Lançamento.

O lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN³, ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir.

¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo: (i) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento; (ii) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. E, por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

² **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.

³ **Art. 149.** O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

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

Constatada a omissão do sujeito passivo, a autoridade fiscal efetua o lançamento. Neste caso, além da exigência do tributo, aplica-se a multa cabível.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é “por declaração” ou “por homologação” e que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração.

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN⁴, o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identifica a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

I.b) Dos elementos essenciais que caracterizam a constituição do crédito tributário e das questões relacionadas à homologação

Com a identificação do sujeito passivo, da matéria tributável, da regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. *O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior.*

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcula o valor do imposto devido.

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

⁴ 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.



b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento⁵ do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, o lançamento se consuma quando o sujeito passivo pratica atividade tendente a apurar a ocorrência do fato gerador, identificar a matéria tributável, calcular o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação a ser feita pelo do sujeito ativo.

O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ou por qualquer outra das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. *Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁶, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído.* Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução⁷.

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁸, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, verificar a ocorrência do fato gerador e calcular o montante do tributo. O pagamento

⁵ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

⁶ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁷ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74....

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

⁸ São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

do imposto é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito tributário. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada à necessidade de pagamento prévio basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur*, conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção e de imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (tais como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso de imposto de renda pessoa física, por exemplo, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nas situações em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo sujeito passivo.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁹ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, *pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo para ser compensado no período seguinte*. A jurisprudência

⁹ Segunda Câmara Leal. "...A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da... Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a. Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114).

da citada Corte também *não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.*

Mais, a atual jurisprudência do STJ e de parte da doutrina que o segue e entende que nos casos de crédito tributário constituído por homologação o pagamento, ainda que parcial, é fator essencial para determinar o marco inicial do prazo decadencial, além de não resolver a situação relacionada aos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo, também não apresenta solução para os casos em que as pessoas físicas, por não atingirem determinados rendimentos, estão dispensadas de apresentarem Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda. Como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses que sequer se exige que o sujeito passivo realize atividade para apurar eventual imposto? Como falar em pagamento realizado nos casos em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo, sem imposto a pagar?

A divergência que tenho em relação aos seguidores da atual jurisprudência do STJ está relacionada ao ponto em que esta entende que a autoridade administrativa pratica ato com a finalidade de homologar o pagamento, o que é um equívoco. O artigo 142 do CTN, anteriormente transcrito, ao dizer que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” é expresso quando usa as expressões “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. *Dos comandos da regra aqui destacada tem-se que, nos casos em que o artigo 150, do CTN, determina que o sujeito passivo realize as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, o que a autoridade administrativa homologa são os atos praticados pelo sujeito passivo e não o pagamento realizado por este.* Pode ocorrer casos, por exemplo, em que a pessoa física entrega Declaração de Ajuste Anual em 30 de abril e requer parcelamento do imposto devido. Isto, entretanto, não impede que a Fiscalização, antes mesmo do pagamento da primeira parcela, homologue a atividade praticada pelo contribuinte.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Néelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto 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 estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre 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 homologado 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 obviada



absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

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

(...)

I.c) Do aspecto temporal do fato gerador

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. 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 com tributação exclusiva na fonte; ganho de capital na alienação de bens etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos 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 complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Nos fatos geradores complexivos o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do trajeto existem inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.

Em síntese, considerando que o crédito tributário exigido neste processo, conforme apontado no relatório, encontra-se entre os tributos¹⁰ cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como já referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de

¹⁰ IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros.

dolo, fraude e simulação¹¹, encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, que nos casos de rendimentos referente aos ganhos líquidos no mercado de renda variável dá-se na data da obtenção dos respectivos rendimentos. Assim, considerando que a notificação deu-se em 12/12/2006, encontram extintos pela decadência a exigência de crédito tributário referente aos ganhos líquidos no mercado de renda variável especificados nos itens 02 e 03 do auto de infração (fls. 304/305).

Dos depósitos bancários

Sustenta o recorrente que a notificação do lançamento deu-se em 12/12/2006 e que o artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996, reza que a tributação dos rendimentos omitidos será no mês em que forem considerados recebidos. Assim, segundo o contribuinte, conta-se o prazo decadencial a partir do mês da omissão, razão pela qual os créditos anteriores a 12/12/2001 estão extintos pela decadência (art. 156, V, do CTN).

Quanto à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários, o fato gerador não se dá mês a mês, mas sim no último dia de cada ano-calendário. Os valores depositados em cada um dos meses do ano-calendário são levados ao ajuste anual, em 31 de dezembro, razão pela qual, em relação a este item, não há o que se falar em decadência em relação aos depósitos realizados até o dia 11/12/2001.

Apesar da conclusão acima referida, em atenção aos argumentos do recorrente, agrego aos fundamentos que alicerçam minha decisão o comparativo que segue em que faço referência e análise conclusiva acerca das normas que tratam do momento em que se consuma o fato gerador do imposto de renda caracterizado por depósitos bancários.

¹¹ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por prostrar indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Ed. Livraria do Advogado, 6ª. Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.” (In. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

LEI Nº 7.713, DE 22 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 sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º. O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (grifei).

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

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

§ 2º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos artigos 15 a 22 desta Lei.

§ 3º. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

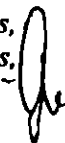
Art. 8º. Fica sujeito ao pagamento do Imposto sobre a Renda, calculado de acordo com o disposto no artigo 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Lei nº 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

....

Art. 8º Na declaração anual (artigo 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais,



bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

II - as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o artigo 1º da Lei n.º 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no artigo 2º da mesma lei;

III - as doações de que trata o artigo 260 da Lei n.º 8.069, de 13 de julho de 1990;

IV - a soma dos valores referidos no artigo 7º, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo.

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

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 artigo 8º.

LEI n.º 9.250, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1995.

....

CAPÍTULO II

DA INCIDÊNCIA MENSAL DO IMPOSTO

Art. 3º. O Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os artigos 7º, 8º e 12 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

....

***Parágrafo único.** O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.*

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda poderão ser deduzidas: (grifei).

I - a soma dos valores referidos no artigo 6º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990¹²;

¹² Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

II - as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

III - a quantia, por dependente, de:

a) R\$ 132,05 (cento e trinta e dois reais e cinco centavos), para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

b) R\$ 137,99 (cento e trinta e sete reais e noventa e nove centavos), para o ano-calendário de 2008 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

c) R\$ 144,20 (cento e quarenta e quatro reais e vinte centavos), para o ano-calendário de 2009 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

d) R\$ 150,69 (cento e cinquenta reais e sessenta e nove centavos), a partir do ano-calendário de 2010 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

IV - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

V - as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

VI - a quantia, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade, de: (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

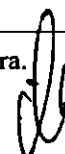
a) R\$ 1.313,69 (um mil, trezentos e treze reais e sessenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

b) R\$ 1.372,81 (um mil, trezentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos), por mês, para o ano-calendário de 2008 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

c) R\$ 1.434,59 (um mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e cinquenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2009 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

d) R\$ 1.499,15 (um mil, quatrocentos e noventa e nove reais e quinze centavos), por mês, a partir do ano-calendário de 2010 (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.



....

Art. 8º. *A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas, ao ensino fundamental; ao ensino médio, à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização) e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

1.R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2007 (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

2.R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

3.R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

4.R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos), a partir do ano-calendário de 2010; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

c) à quantia, por dependente, de: (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

1.R\$ 1.584,60 (um mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e sessenta centavos), para o ano-calendário de 2007; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

2.R\$ 1.655,88 (um mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e oito centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

3.R\$ 1.730,40 (um mil, setecentos e trinta reais e quarenta centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

4.R\$ 1.808,28 (um mil, oitocentos e oito reais e vinte e oito centavos), a partir do ano-calendário de 2010. (redação atribuída pela MP nº 340, de 29/12/96);

....

"Art.10.O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a: (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

a)R\$ 11.669,72 (onze mil, seiscentos e sessenta e nove reais e setenta e dois centavos), para o ano-calendário de 2007; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

b)R\$ 12.194,86 (doze mil, cento e noventa e quatro reais e oitenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2008; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

c)R\$ 12.743,63 (doze mil, setecentos e quarenta e três reais e sessenta e três centavos), para o ano-calendário de 2009; (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

d)R\$ 13.317,09 (treze mil, trezentos e dezessete reais e nove centavos), a partir do ano-calendário de 2010. (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido." (NR) (redação atribuída pela MP n.º 340, de 29/12/96);

....

Lei n.º 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

.....

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira. (grifei)

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Dos dispositivos legais acima transcritos, o artigo 2º da Lei n.º 7.713, de 1998,
dispõe que:



“o Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”.

Os artigos 8º; 9º e 10º da Lei nº 8.134, de 1990, fazem referência à declaração anual; pagamentos feitos no ano-base e a rendimentos percebidos durante o ano-base, prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”.

Os artigos 3º, parágrafo único, e art. 4º, da Lei 9.250, de 1995, referem-se aos rendimentos mensais, sendo que os artigos 8º e 10º desta mesma Lei fazem referência aos rendimentos obtidos durante o ano-base.

O artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.”

Assim, diante das normas acima referidas, é preciso investigar se há antinomia entre estas normas ou se elas convivem de forma harmônica, sem que a norma posterior tenha revogado a anterior.

A primeira observação a ser feita decorre das disposições contidas na Lei nº 9.250, de 1995, em que no artigo 3º, parágrafo único e art. 4º fazem referência à incidência mensal do Imposto sobre a Renda, sendo que no artigo 8º fala em base de cálculo do imposto devido no ano. Em tese, poder-se-ia alegar que, em havendo incidência mensal do imposto de renda, o critério temporal deste seria mensal. Todavia, a permanecer este entendimento, a mesma Lei não poderia fazer referência à base de cálculo anual. Seria ilógico e incompreensível adotar um critério temporal mensal e uma base de cálculo anual. A única interpretação harmônica que se pode extrair da Lei nº 9.250, de 1995 é que a base de cálculo do imposto de renda é a soma anual dos valores apurados mensalmente.

Nesta linha de raciocínio, tenho que o artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo que “o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira” em nada inovou, pois previsão semelhante já existia no artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995, anteriormente analisado.

Em face da aparente contradição entre o artigo 8º da Lei nº 8.134, de 1990, com o artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995 e artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, valho-me da clássica doutrina de Carlos Maximiliano, na obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, para quem:

“Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incapacidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O juriconsulto Paulo ensinara que – as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias, e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos.”

....

“Se a lei nova cria, sobre o mesmo assunto da anterior, um sistema inteiro, completo, diferente, é claro que todo o outro sistema foi eliminado. Por outras palavras: dá-se ab-rogação, quanto a norma posterior se cobre com o conteúdo todo da antiga”. (Maximiliano, Carlos, Hermenêutica e Aplicação do Direito, 12ª edição, Ed. Forense Rio de Janeiro 1992, pág. 358.).

Tenho que as disposições do artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, que fazem referência que o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado e as disposições dos artigos 8º, 9º e 10 da Lei nº. 8.134, de 1990, prevendo que “as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir”, convivem harmonicamente, iguais linhas paralelas de trilhos de trem que seguem lado a lado, sem se chocarem, mas cada uma delas cumprindo sua função.

Não há antinomia entre uma norma estabelecer que os valores consideram-se recebidos no mês em que houver o crédito pela instituição financeira e outra norma considerar que todos os valores devem ser levados ao ajuste anual. O que é necessário que se tenha presente é que na apuração da base de cálculo mensal deve, quando for o caso, se efetuar as deduções previstas no artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995.

Em resumo, os rendimentos omitidos, constituídos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, são apurados no mês em que forem recebidos e ficam sujeitos a tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pelos fundamentos acima expostos em relação aos depósitos bancários, por considerar que neste caso os fatos geradores ocorrem em 31 de dezembro de cada ano-calendário, tendo o lançamento ocorrido em 12/12/2006, em relação ao item 04 do auto de infração (fl. 305), não se consumou a decadência em relação a nenhum dos fatos geradores.

Da alegação de inconstitucionalidade de Lei Complementar nº 105 e do Decreto nº 3.725, ambos de 2001.

No que diz respeito às alegações da parte recorrente que aponta a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº. 105 e do Decreto n. 3.725, ambos de 2001, há entendimento sumulado deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é de sua competência pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de lei. Neste sentido, com base na Súmula nº 2, do 1º CC, deixo de examinar as questões relacionadas às alegações de inconstitucionalidade.

Dos Depósitos Bancários que reconheço como sendo de origem comprovada

Data	Valor R\$	Origem	Provas fls.
20/08/02	300.000,00	Valor creditado na conta do recorrente pela empresa W Lara Construções Civas Ltda, da qual o recorrente é sócio, conforme decorre da DAA fl. 08. Por meio do documento de fl. 72 a Fiscalização não só prova a origem dos recursos, assim como demonstra que tanto a	431 – Vol. II; 72 e 77 do Anexo II

- 26

		empresa depositava recursos na conta de seu sócio, como vice-versa. Basta mencionar, por exemplo, que em 30/06/03 este depositou R\$ 685.400,00 na conta corrente da empresa (fl. 60 e 61 do anexo II).	
22/08/02	500.000,00	O depósito de R\$ 500.000,00, conforme documento de fl. 431, foi transferido da conta nº 16.906 30 6 do Banco Sudameris para a conta nº 16999 42 1 deste mesmo Banco. A Fiscalização, conforme doc. fl. 202 do Anexo I, realizou diligência e identificou que a titular da conta nº 16.906 30 6 que fez a transferência dos R\$ 500.000,00 é a empresa Delara Brasil Ltda, da qual o recorrente, conforme declaração de ajuste anual de fl. 08 do Anexo I é sócio. Assim, está comprovada a origem do citado depósito bancário.	201 e 204 do Anexo I e 431 do Vol. II.
12/12/03	8.699,84	Crédito feito por Aurem Soc. Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários, da qual o recorrente era cliente e possuía contrato para realização de operações no mercado de opções/futuro.	07 e 107 a 110 do Anexo II; fl. 432 do Vol. II e 05 a 117 do anexo III

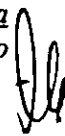
Compulsando os autos, em relação aos depósitos bancários acima identificados, percebe-se que os mesmos possuem sua origem comprovada, conforme se verifica na documentação anexada bem como na própria informação prestada pelo contribuinte.

A fiscalização manteve o lançamento em relação aos depósitos nos valores de R\$ 300.000,00 e R\$ 500.000,00 por entender que a causa destas operações não foram comprovadas e que não se tratam de transferência entre contas do próprio contribuinte, conforme alegado por este.

Efetivamente, não tem razão o recorrente quando afirma que os valores acima referidos se tratam de transferências entre contas das quais é titular. Na realidade, o contribuinte, por utilizar as contas da empresa para movimentar recursos próprios e vice-versa, confunde a titularidade de uma e de outra. As contas bancárias do contribuinte não pertencem à empresa da qual é sócio. Todavia, a transferência de recursos da conta corrente da empresa para a conta corrente do sócio não enseja a exigência de crédito tributário com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que trata da constituição de crédito tributário com base em depósitos bancários de origem não comprovada. No caso de transferência bancária da conta da empresa para a conta do sócio, a origem está comprovada e, se for considerado pagamento sem causa, a constituição do crédito tributário, se for o caso, deve dar-se com base no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, a seguir transcrito, grifado por nós:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º. A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991.



Por fim, em relação ao valor tido como depósito de origem não comprovada, da quantia de R\$ 8.699,94, o contribuinte informou tratar-se de crédito originário da corretora de valores *Aureum Soc. Corretora de Câmbio e Valores Mobiliários Ltda.*, sendo referido valor obtido no mercado de renda variável. A fiscalização entendeu que o cheque juntado nos autos (fl. 432) pelo contribuinte não é suficiente para comprovar tal afirmação. Entretanto, não é apenas o cheque, isoladamente, que se presta a comprovar ou não o negócio jurídico existente entre as partes. Quanto a este ponto, em resposta ao mandado de procedimento fiscal (fl. 02, do anexo III), a Corretora acima nominada encaminhou ao Fisco documentação (fls. 05 a 117 do anexo III) que demonstra o negócio jurídico existente entre as partes. Sendo a corretora “administradora”, para fins de aplicação, dos recursos do autuado, a origem de tais recursos está devidamente comprovada.

DA QUESTÃO RELACIONADA À TAXA SELIC

Em relação à inaplicabilidade da taxa SELIC, deve ser observada a súmula n.º 4 do 1º CC, que assim determina:

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

Dessa forma, não há que se falar na inaplicabilidade da referida taxa.

Pelos fundamentos acima expostos, NÃO CONHEÇO da preliminar de inconstitucionalidade e **ACOLHO PARCIALMENTE** a preliminar de decadência para reconhecer a extinção do crédito tributário referente aos ganhos líquidos no mercado de renda variável especificados nos itens 02 e 03 do auto de infração (fls. 304/305). **No mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO** para afastar da base de cálculo correspondente a omissão de rendimentos por depósitos bancários não justificados o valor de R\$ 800.000,00 no ano-calendário de 2002 e R\$ 8.699,84, no ano-calendário de 2003.

É o voto.

Sala das Sessões– DF, 04 de fevereiro de 2009.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva.