



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11020.003565/2003-88
Recurso nº. : 143.535
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 a 2001
Recorrente : DINARTE AGOSTINHO MAZZOCCHI
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 13 DE ABRIL DE 2005
Acórdão nº. : 106-14.542

IRPF - TRIBUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO DEPENDENTE - LEGITIMIDADE PASSIVA - Optando o casal pela tributação conjunta, e constando um dos cônjuges como dependente do declarante, apurada renda omitida em nome deste último, a exigência deve ser formalizada em nome do cônjuge titular da declaração.

AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR – CABIMENTO - PRAZO PARA O LANÇAMENTO - Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à parte modificada (§ 3º, do art. 18, do Dec. nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993). No entanto, o aperfeiçoamento do lançamento de ofício limita-se temporalmente, vez que somente pode ocorrer enquanto não ultrapassado o prazo determinado para que a Fazenda Pública efetue o lançamento, conforme exposto no parágrafo único, do artigo 149 do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR – DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados, no caso de contribuinte que apresentou a Declaração de Ajuste Anual, do primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro.

ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS EFETUADOS - ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações. Havendo depósitos bancários cuja origem não foi justificada, cabível a tributação.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, "a", e III, "b", da Constituição Federal. Legítima a aplicação da taxa SELIC, para a cobrança dos juros de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

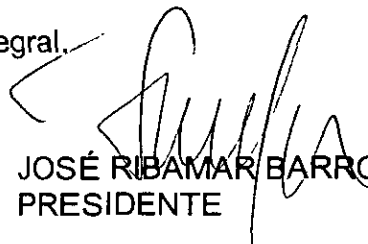
Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

mora, a partir de partir de 1º de abril de 1995 (art. 13, Lei nº 9.065/95).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DINARTE AGOSTINHO MAZZOCCHI.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento, por utilização de informações da CPMF, levantada de ofício pelo Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, vencidos, ainda, os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Wilfrido Augusto Marques; e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a decadência relativa à multa de ofício do ano-calendário de 1998, lançada em Auto de Infração complementar, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques que dava provimento integral.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e LUIZ ANTONIO DE PAULA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

Recurso nº : 143.535
Recorrente : DINARTE AGOSTINHO MAZZOCCHI

RELATÓRIO

O lançamento tributário de que trata o presente processo resultou de operação fiscal foi desencadeada com a constatação da divergência entre os valores movimentados em contas-correntes bancárias de titularidade da cônjuge do sujeito passivo, Sra. Noeli Sander Mazzocchi, cuja movimentação financeira, verificada a partir dos dados da CPMF, estava incompatível com as declarações de rendimentos. O lançamento foi efetuado em nome do cônjuge varão vez que este consignou nas Declarações de Ajuste Anual, para os anos-calendário de 1998 a 2000, a sua esposa como dependente.

2. No decorrer da ação fiscal, foi impetrada ação de Mandado de Segurança (processo nº 2003.71.07001396-7), em que postulou a obtenção de provimento jurisdicional que impedisse o Delegado da Receita Federal em Caxias do Sul – RS de exigir e solicitar os extratos bancários e a sua movimentação bancária, no que concerne às operações mantidas com instituições financeiras, referentes ao período de 1997 a 2000. A liminar pleiteada foi indeferida e a segurança foi denegada. Em sede de recurso de Apelação, foi negado provimento ao apelo. A impetrante interpôs Recurso Extraordinário, que foi recebido somente no efeito devolutivo.

3. Foi lavrado o auto de infração de fls. 03 a 06, acompanhado do Termo Complementar de Descrição dos Fatos Apurados de fls. 07 a 45, lavrado para cobrança de crédito tributário relativo a imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), referente aos exercícios 1999 a 2001, no valor de R\$ 841.665,72, sem multa de ofício, acrescido de juros de mora, calculados de acordo com a legislação pertinente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

4. Cientificado da exigência tributária (AR à fl. 1133), o sujeito passivo apresenta, em 06/01/2004, às fls. 1134 a 1154, impugnação à exigência tributária, de onde resumidamente se extraem os seguintes argumentos:

I – preliminarmente, a ilegitimidade do sujeito passivo, vez que entende o fisco que houve declaração em conjunto do autuado com sua esposa, embora não tenha sido assinalada tal opção;

II - na realidade, a Fazenda entende que a Sra. Noeli Sander Mazzocchi é sua dependente, justificando dessa maneira o direcionamento do lançamento contra ele, quando os fatos que possam ter originado o lançamento equivocado deverão ser atribuídos a quem efetivamente os tenha praticado, ou seja, a sua cônjuge, em consonância com a própria fiscalização;

III – não existe fundamento legal para dar suporte à pretensão da fiscalização de lançar o tributo em seu nome, pois não se pode admitir que as declarações de renda do casal sejam tidas como condutas indissociáveis, vez que o Código Tributário Nacional traz a questão da legitimidade passiva do contribuinte;

IV – esse procedimento do fisco não só se apresenta nula, pela completa inadequação do sujeito passivo da imposição tributária pretendida, como também viola direito inarredável de defesa, na medida em que deverá se defender de fatos que não foram por ele praticados, dos quais desconhece;

V – conforme se infere do próprio relatório fiscal, a suposta disponibilidade econômica decorre de depósitos bancários efetuados na conta-corrente e de investimentos da sua cônjuge, sendo que em nenhum momento deteve a posse dessas contas bancária, sequer tinha delas conhecimento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

VI – consoante os expressos termos da lei, cotejados com os fatos apresentados pela fiscalização, não é sujeito passivo do tributo contra si lançado, portanto, não é parte legítima para figurar no pólo passivo do auto de infração, devendo este ser considerado nulo, pela impossibilidade jurídica, decorrente de ilegitimidade passiva;

VII – no mérito, o lançamento não encontra elementos consistentes para subsistir, vez que não há a hipótese de incidência do imposto sobre a renda das pessoas físicas, pois os fatos que serviram de fundamento para a presunção da omissão de rendimentos – extratos bancários – não são suficientes em si para provar a presumida omissão de rendimentos;

VIII – a inaplicabilidade da utilização da taxa SELIC para a imposição de juros de mora, pois a interpretação do § 1º, do artigo 161 do Código Tributário Nacional, à luz do disposto no artigo 146 da Constituição Federal, é de que a estipulação de juro diverso de 1% ao mês somente pode ser instituída mediante lei complementar.

5. *Em manifestação de fls. 1163 a 1164, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre – RS, com base em consulta ao Sistema de Acompanhamento Processual – TRF 4ª, fls. 1159 a 1162, propôs a devolução deste processo à autoridade fiscal, para lavrar auto de infração complementar, para o fim específico de lançar a multa de ofício, vez que, à época do lançamento originário, não havia impedimento para a imposição da penalidade.*

6. *Foi lavrado o auto de infração complementar de fls. 1168 a 1170, que importa no valor de R\$ 936.353,11, para a imposição da multa de ofício agravada, à razão de 112,5%, em vista do não atendimento pelo sujeito passivo, nos prazos marcados, de intimações para prestar esclarecimentos, acompanhado da Descrição dos Fatos Apurados de fls. 1171 a 1185 e do Relatório Fiscal de fls. 1186 a 1187.*

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88

Acórdão nº : 106-14.542

7. Consta ainda do processo, outro auto de infração complementar de fls. 1189 a 1197, no valor de R\$ 10.520,81, para a imposição da multa de ofício agravada, à razão de 112,5%, em vista do não atendimento pelo sujeito passivo, nos prazos marcados, de intimações para prestar esclarecimentos, efetuado para cobrar diferenças ocasionadas por erros de cálculo ocorridos no primeiro lançamento complementar.

8. Cientificado da exigência tributária em 11/03/2003 (AR à fl. 1199), o sujeito passivo apresenta às fls. 1202 a 1227, impugnação à exigência tributária, em relação ao lançamento da multa de ofício, onde repisa as argumentações anteriormente expendidas acerca da ilegitimidade do sujeito passivo e da imprestabilidade dos depósitos bancários para servir de base impositiva para o imposto sobre a renda, apresenta, ainda, considerações de onde, resumidamente, se extraem os seguintes argumentos:

I – o auto de infração complementar não merece prosperar, vez que, pelo menos em relação ao ano-calendário de 1998, ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, isto porque, o fisco fundamenta que a multa de ofício somente foi constituída posteriormente por força de liminar concedida no Mandado de Segurança nº 2003.71.07.001396-7, e para tanto, baseia-se no artigo 151, IV, do CTN, artigo 960 do Decreto nº 3.000, de 1999, e no artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996;

II – ocorre que, conforme atesta a documentação em anexo, nunca foi deferida liminar no mandado de segurança impetrado, apenas foi atribuído efeito suspensivo ao agravo de instrumento interposto, assim, o fisco não estava ao amparo de legislação que impedisse o lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, uma vez que a exigibilidade do crédito tributário nunca esteve suspensa;

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

III – ser inadmissível o agravamento da penalidade, sob a justificativa de que deixou de prestar esclarecimentos, até porque no próprio relatório de fiscalização, no auto de infração originário, constam os esclarecimentos que foram prestados durante a ação fiscal;

IV – da desproporção da penalidade aplicada, em confronto com as determinações do princípio da proporcionalidade.

9. Às fls. 1251 a 1259, o sujeito passivo apresenta impugnação à exação tributária, em relação ao lançamento que exige a diferença de multa de ofício, onde expõe considerações das quais, resumidamente, se extraem os seguintes argumentos:

I – o auto de infração complementar não merece prosperar, vez que, pelo menos em relação ao ano-calendário de 1998, ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, isto porque, o fisco fundamenta que a multa de ofício somente foi constituída posteriormente por força de liminar concedida no Mandado de Segurança nº 2003.71.07.001396-7, e para tanto, baseia-se no artigo 151, IV, do CTN, artigo 960 do Decreto nº 3.000, de 1999, e no artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996;

II – a multa regulamentar tem a mesma base legal que a multa de ofício, e, na simples ocorrência da mora já há incidência de caráter punitivo (multa de ofício), portanto, a cobrança da multa regulamentar, com o mesmo fim, é vedada por lei.

10. Os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém - Pa acordaram por dar o lançamento como parcialmente procedente, retirando o agravamento da multa de ofício e reduzindo o percentual a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

75% e não aceitando os demais termos da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO – Não restando comprovado erro do sujeito passivo e nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA – MULTA DE OFÍCIO- EX. 1999 – O lançamento de tributo é procedimento exclusivo da autoridade administrativa. Tratando-se de lançamento de ofício o prazo de 5 anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

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

DECLARAÇÃO EM CONJUNTO – OPÇÃO – A inclusão do cônjuge como dependente caracteriza a opção pela tributação em conjunto dos rendimentos, mesmo que não se tenha assinalado o campo próprio para indicar que se trata de declaração em conjunto.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DECLARAÇÃO EM CONJUNTO – Feita a opção pela declaração em conjunto, os rendimentos não declarados relativos a qualquer um dos cônjuges serão tributados como omitidos, adicionando-os à base de cálculo informada pelo cônjuge declarante.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS – EFEITOS – As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhe atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA AGRAVADA – NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO – Se não restar perfeitamente caracterizada no processo a recusa em atender a intimação ou de apresentação de esclarecimento, não cabe o agravamento da multa de lançamento de ofício.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de liquidação e Custódia – SELIC.

Lançamento Procedente em Parte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

11. Intimado em 25/09/2004, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens de fls. 1336 a 1337.

12. Na petição recursal, o sujeito passivo conjuga os argumentos de defesa apresentados nas impugnações aos autos de infração, originários e complementares, e os reapresenta.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora.

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente à análise do mérito da discussão, é curial que sejam enfrentadas as considerações acerca da ilegitimidade passiva do sujeito passivo.

No entender do sujeito passivo, os fatos que possam ter originado o lançamento equivocado deverão ser atribuídos a quem efetivamente os tenha praticado, ou seja, a sua cônjuge, em consonância com a própria fiscalização.

Compulsado-se os autos, encontram-se cópias das Declarações de ajuste Anual apresentadas pelo recorrente, referente aos exercícios de 1999, 2000 e 2001, às fls. 63 a 71, sendo que em todas o sujeito passivo, embora não tendo informado expressamente que se tratava de declarações de rendimentos apresentadas em conjunto, fez constar a Sra. Noeli Sander Mazzocchi como sua dependente.

A tributação dos rendimentos aferidos na constância da sociedade conjugal, para o período objeto da exação, está regulamentada no artigo 5º do Decreto nº 1.041, de 11/01/1994, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1994, que assim determina:

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

Art. 5º. Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

I - cem por cento dos que lhes forem próprios;

II - cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.

Assim, a partir da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, base legal da norma acima referida, a regra geral para prestar informação dos rendimentos ao fisco, na constância da sociedade conjugal, passou a ser a apresentação da declaração em separado.

Entretanto, foi admitida a declaração em conjunto, como uma opção do casal, quando lhes for mais conveniente, tendo por objeto a tributação mais atenuada, e com fundamento na sociedade conjugal, em que ambos têm patrimônio comum e responsabilidades equivalentes, o que foi veiculado pela norma do artigo 7º do mesmo RIR/1994, nos seguintes moldes:

Art. 7º. Os cônjuges poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, e das pensões de que tiverem gozo privativo.

§ 1º O imposto pago ou retido na fonte sobre os rendimentos do outro cônjuge, incluídos na declaração, poderá ser compensado pelo declarante.

§ 2º Neste caso, todos os bens, inclusive os gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, deverão ser relacionados na declaração de bens do cônjuge declarante.

§ 3º O cônjuge declarante poderá pleitear a dedução do valor a título de dependente relativo ao outro cônjuge. (destaques da transcrição)

Como se deduz da leitura do dispositivo, a opção da declaração em conjunto permite ao cônjuge declarante que pleiteie a dedução do valor a título de dependente relativo ao outro cônjuge. Entretanto, como dependente, os rendimentos tributáveis devem ser somados aos rendimentos do declarante titular



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

para efeito de tributação na declaração. Não poderia ser de outra forma, pois, se o titular da declaração beneficia-se com o desconto referente ao dependente deve oferecer á tributação os rendimentos que este venha a auferir. Este é o entendimento da Administração Tributária, expressado na Instrução Normativa SRF nº 25, de 29 de abril de 1996, artigo 37, § 8º, *in litteris*:

Art. 37. Poderão ser considerados como dependentes:

a) o cônjuge;

§ 8º Os rendimentos tributáveis recebidos pelos dependentes devem ser somados aos rendimentos do contribuinte para efeito de tributação na declaração.

Nesta linha de entendimento, tendo um dos cônjuges informado na Declaração de Ajuste Anual o outro como dependente, havendo omissão de rendimento apurada pela autoridade fiscal, o lançamento far-se-á em nome do cônjuge titular da declaração, que, na espécie, foi o autuado. Sendo irrelevante não ter sido marcada a observação de que se apresentava a declaração de rendimentos em conjunto.

Desta forma, acertado o lançamento quando recaiu na pessoa do recorrente, não havendo que se falar em ilegitimidade passiva.

Como preliminar de mérito, cabe a análise da argumentação de houvera ocorrido a decadência para o lançamento auto de infração complementar, onde é cobrada a multa de ofício, relativamente ao ano-calendário de 1998. Isto porque, o fisco fundamenta que a multa de ofício somente foi constituída posteriormente por força de liminar concedida no Mandado de Segurança nº 2003.71.07.001396-7, e para tanto, baseia-se no artigo 151, IV, do CTN, artigo 960 do Decreto nº 3.000, de 1999, e no artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996, quando, conforme atesta a documentação em anexo, nunca foi deferida liminar no mandado de segurança impetrado, apenas foi atribuído efeito suspensivo ao agravo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

instrumento interposto, assim, o fisco não estava ao amparo de legislação que impedisse o lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, uma vez que a exigibilidade do crédito tributário nunca esteve suspensa.

Assiste razão ao recorrente quando afirma que não havia impeditivos para a aplicação da multa de ofício quando do lançamento originário, vez que não fora deferida a liminar pleiteada em mandado de segurança, no sentido de impedir a autoridade impetrada de exigir os extratos bancários e a sua movimentação referente às operações mantidas em instituições financeiras, no período de 1997 a 2000. Assim, não estaria configurada a situação descrita no artigo 63 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, para o não lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensão na forma do inciso IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Entretanto, nada há contra o procedimento adotado pelo órgão julgador *a quo*, que está respaldado nas determinações no parágrafo 3º, do artigo 18, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/1993, que delibera que, quando no curso do processo administrativo, surgirem evidências que levem a alterações no lançamento tributário original, seja lavrado auto de infração complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo o prazo para impugnação, no concernente à parte modificada, *in litteris*:

Art. 18. omissis

(...)

§ 3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à parte modificada. (grifos da transcrição)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

Assim, o julgador de primeira instância, ao verificar a existência de circunstâncias modificadoras do lançamento original, deu conhecimento de tais fatos à autoridade lançadora, para que esta procedesse ao lançamento complementar, na forma determinada pelo dispositivo legal supra aludido, tendo-se por garantido o amplo direito de defesa do contribuinte, sendo-lhe devolvido o prazo para impugnação de toda a parte inovada.

Outra não poderia ter sido a providência adotada pela autoridade administrativa, vez que as instâncias julgadoras administrativas, no curso do processo administrativo tributário, têm a finalidade primordial de exercer o controle da legalidade dos atos dos agentes públicos na atividade de lançamento, através da revisão dos mesmos. E, face à verificação de que não havia impedimentos ao lançamento da multa de ofício.

Cabível aqui que citemos excerto de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, 1993, p. 232), que ratifica a providência adotada:

Apesar de ser definitivo, o lançamento pode ser alterado, quer em razão de impugnação levada a cabo pelo contribuinte, quer em razão de revisão de ofício pela autoridade lançadora. O agente administrativo tem por missão não só proceder obrigatoriamente ao lançamento, quando verificar a ocorrência de fato gerador, como também há de ser capaz de fazer justiça e ter coragem de rever o lançamento, quando verificar não estar a exigência de acordo com a lei. (grifos da transcrição)

Isto porque, por determinação do mandamento do artigo 149, I, do Código Tributário Nacional, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine. E, tendo o Decreto nº 70.235, de 1972, adquirido categoria de lei, após a Constituição Federal de 1988, a hipótese prevista nos autos estaria amplamente respaldada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

Este tem sido o entendimento do Poder Judiciário, como em pronunciamento do qual se colhe a ementa a seguir transcrita:

Afastada a existência de dolo, se o lançamento tributário contiver erro de fato, tanto por culpa do contribuinte, como do próprio fisco, impõe-se que se proceda à sua revisão, ainda que o imposto já tenha sido pago, já que, em tal hipótese, não se pode falar em direito adquirido, muito menos em extinção da obrigação tributária. (Ap 351.430. 1º TACivSP, 2ª C, Rel. Juiz Bruno Netto. RT 607/97)

No entanto, o aperfeiçoamento do lançamento de ofício limita-se temporalmente, vez que somente pode ocorrer enquanto não ultrapassado o prazo determinado para que a Fazenda Pública efetue o lançamento, conforme exposto no parágrafo único, do artigo 149 do Código Tributário Nacional:

*Art. 149. omissis
(...)*

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

Assim, na espécie, há que ser averiguado se ocorreu a decadência do direito de lançar os valores correspondentes ao lançamento complementar, no que diz respeito à multa de ofício correspondente ao período de 1998.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do Código Tributário Nacional, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacífico neste Colegiado o entendimento da subsunção do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do Código Tributário Nacional, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

Tal fato assume maior destaque quando se trata do IRPF, tributo em que o artigo 9º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, determinou a obrigatoriedade de apresentação anual da declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir, através de ajuste entre o imposto progressivo mediante a aplicação da tabela sobre a base de cálculo o valor do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo.

Destarte, a atividade exercida pelo obrigado, como reportado pelo artigo 150, do Código Tributário Nacional, resta concretizada com a entrega da declaração, pois nela estão todas as informações e cálculos necessários à identificação do valor do imposto devido, bem como a sua compensação com as quantias já pagas durante o ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

Isso porque, nas hipóteses em que a lei determina a modalidade por declaração ou por homologação, não há previsão legal para a realização do lançamento de ofício antes do descumprimento do dever pelo sujeito passivo.

Estando a Administração adstrita à legalidade, não poderá, enquanto não vencido o prazo para o sujeito passivo adimplir sua obrigação, efetuar o lançamento de ofício.

Não podendo a Administração exercer seu direito de lançar nesse período, não se pode fluir o prazo decadencial, que pressupõe a existência de um direito que pode ser exercitado.

Consentâneo com esse entendimento, a entrega ou não da declaração de rendimentos – Declaração de Ajuste Anual – é crucial para que se determine a regra a ser utilizada para a aferição da ocorrência ou não da decadência.

Tendo o contribuinte apresentado a declaração, presente a situação excepcional veiculada pelo § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, que é o dia 31 de dezembro do ano tratado. Em deixando o contribuinte de cumprir a obrigação acessória de apresentação da declaração, não se terá configurado a atividade que caracteriza o lançamento por homologação, passando a constituição do crédito tributário a se dar através do lançamento de ofício, sendo que o prazo decadencial começa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, que, no IRPF, é o ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

J

SP



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88

Acórdão nº : 106-14.542

Na espécie, a situação que se vislumbra compulsando-se os autos é de que o contribuinte apresentou as Declarações de Ajuste Anual no período de 1998 a 2000, correspondente, respectivamente aos exercícios de 1999 a 2001.

Assim, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial para o ano-calendário de 1998 é o primeiro dia do ano de 1999, encerrando-se cinco anos depois, em 31/12/2003. Como o auto de infração complementar foi lavrado em 24/03/2004, pertinente a argumentação de ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento complementar em relação ao ano-calendário de 1998.

Ultrapassadas as preliminares, passamos às questões de mérito.

No mérito, afirma o recorrente que o lançamento originário não encontra elementos consistentes para subsistir, vez que não há a hipótese de incidência do imposto sobre a renda das pessoas físicas, pois os fatos que serviram de fundamento para a presunção da omissão de rendimentos – extratos bancários – não são suficientes em si para provar a presumida omissão de rendimentos, como também ser incabível a imposição dos juros de mora com base na taxa SELIC.

Em relação aos lançamentos complementares alega que a multa regulamentar teria a mesma base legal que a multa de ofício, e, na simples ocorrência da mora já há incidência de caráter punitivo (multa de ofício), portanto, a cobrança da multa regulamentar, com o mesmo fim, é vedada por lei.

Aqui, impende observar que não há concomitância entre a matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário no Mandado de Segurança nº 2003.71.07.001396-7, vez que a busca do provimento jurisdicional se deu no sentido de impedir a autoridade impetrada de exigir os extratos bancários e a sua movimentação referente às operações mantidas em instituições financeiras, no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

período de 1997 a 2000, matéria que não é tratada nas hostes deste processo administrativo. Embora, esteja presente a possibilidade de que, a ser concedido o provimento pleiteado, cairão por terra os lançamentos, nada há que obste o pronunciamento deste Colegiado sobre as matérias objeto da inconformação do recorrente.

A argumentação de que uma autuação fundamentada apenas em depósitos bancários não pode prosperar porque depósitos não são fatos geradores de imposto de renda carece de sustentação, já que atinente a lançamento realizado sob a égide do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, c/c artigo 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997.

O artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em seu *caput*, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, *in litteris*:

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.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

A hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, sendo que inversão sempre se origina da existência em lei.

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção *juris tantum*, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao contribuinte sua produção.

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto: diante do indício de omissão de rendimentos, detectado através das operações financeiras objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

interessado, por meio de sua cônjuge e dependente, titular das contas bancárias, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência. Portanto, descabida a argumentação de nulidade do lançamento por ausência de fato jurídico tributável.

Insurge-se ainda o recorrente contra a aplicação dos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, e que encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo artigo 13 delibera:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do ART. 14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo ART. 6 da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo ART. 90 da Lei número 8.981, de 1995, o ART. 84, inciso I, e o ART. 91, parágrafo único, alínea "a.2", da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Ademais, o Código Tributário Nacional, no § 1º do seu artigo 61, determina que somente se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora deverão ser calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Na espécie, a incidência dos juros se deu com base em lei cuja constitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, donde se presume ela tem seus efeitos garantidos e, em obediência ao princípio constitucional da legalidade, as autoridades administrativas estão obrigadas a aplicá-la e zelar pelo seu cumprimento, não cabendo às instâncias julgadoras administrativas a manifestação acerca de argumentações sobre a sua inconstitucionalidade.

Por outro lado, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento sofre o acréscimo de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei. E, como se reveste o crédito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

tributário de matéria de ordem pública, em sua constituição não se privilegia a vontade das partes, mas o interesse público, de modo que os juros de mora não são convencionados, mas fixados por lei.

Cabendo observar ainda que não cabe à instância administrativa a apreciação de considerações acerca de inconstitucionalidade de normas, vez que não possui competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, "a", e III, "b", ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado, e o controle por via de exceção ou difuso.

A depender da via utilizada para o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, os efeitos produzidos pela declaração serão diversos.

No controle de constitucionalidade por via de ação direta, o Supremo Tribunal Federal é provocado para se manifestar, pelas pessoas determinadas no artigo 103 da Constituição Federal, em uma ação cuja finalidade é o exame da validade da lei em si. O que se visa é expurgar do sistema jurídico a lei ou o ato considerado inconstitucional. A aplicação da lei declarada inconstitucional pela via de ação é negada para todas as hipóteses que se acham disciplinadas por ela, com efeito *erga omnes*.

Quando a inconstitucionalidade é decidida na via de exceção, ou seja, por via de Recurso Extraordinário, a decisão proferida limita-se ao caso em litígio, fazendo, pois, coisa julgada apenas *in casu et inter partes*, não vinculando outras decisões, nem mesmo judiciais. Não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, não anula nem revoga a lei, que permanece em vigor e eficaz até a suspensão de sua executoriedade pelo Senado Federal, de conformidade com o que dispõe o artigo 52, X, da Constituição Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da executóriedade pelo Senado Federal.

A propósito da controvérsia empreendida pelo recorrente, citemos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

A apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

O recorrente se insurge ainda contra o lançamento complementar de fls. 1189 a 1197, dizendo tratar-se de multa regulamentar teria a mesma base legal que a multa de ofício, sendo que, na simples ocorrência da mora já há incidência de caráter punitivo (multa de ofício), portanto, a cobrança da multa regulamentar, com o mesmo fim, é vedada por lei.

J

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11020.003565/2003-88
Acórdão nº : 106-14.542

Observando-se a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, deduz-se tratar-se de auto de infração lavrado apenas para corrigir erro de cálculo na feitura do lançamento complementar em que é cobrada a multa de ofício, não se tratando, portanto, de imposição de multa regulamentar, como bem enfatizou o acórdão de primeira instância.

Destarte, por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 2005.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA