



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo n° 11516.002235/2003-01
Recurso n° 104-141.140 Especial do Contribuinte
Matéria IRPF
Acórdão n° 04-00.723
Sessão de 11 de dezembro de 2007
Recorrente ANTÔNIO CARLOS SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999, 2000

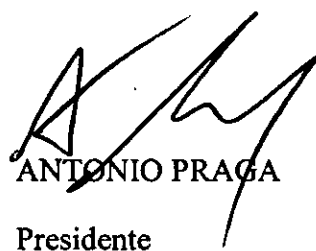
Ementa: AUTUAÇÃO COM BASE EM DADOS DA CPMF – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174, DE 2001 – É legítimo o lançamento em que se aplica retroativamente a Lei nº. 10.174, de 2001, que estabelece novos critérios de apuração e processos de fiscalização que ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas (precedentes do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

IRPF - DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. - Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA TURMA da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Gonçalo Bonet Allage, quanto a irretroatividade, e os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage e Leonardo Henrique Magalhães De Oliveira (Substituto convocado), quanto a decadência. Os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Substituto convocado) apresentarão declaração de voto. Fez sustentação oral a advogada da recorrente Dra. Vanessa Amadeu Ramos, OAB/SP nº 199.760.



ANTONIO PRAGA
Presidente



ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Relatora

17 MAR 2008

SEM DECLARAÇÃO DE VOTO
Art. 31, §11, do RICSRF

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Maria Helena Cotta Cardozo e Remis Almeida Estol.



Relatório

ANTÔNIO CARLOS SILVA, com base no art. 32, II, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e art. 7º, § 2º, do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, interpõe Recurso Especial em face do Acórdão nº 104-20.239 (fls. 2.742/2.781), consoante o qual, pelo voto de qualidade, foi rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento em face da utilização de dados obtidos com base na informação da CPMF, e no mérito, dado provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do imposto os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000, quando o total no ano não ultrapassa R\$ 80.000,00.

A decisão restou assim ementada:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 e artigo 5º da Instrução Normativa nº 94/1997, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - Não estando configurado nos autos qualquer óbice ao pleno exercício por parte do contribuinte do seu direito de defesa, nos termos definidos na legislação, não há falar em nulidade, seja do lançamento, seja da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa.

IRPF - FATO GERADOR - ENCERRAMENTO - O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física é complexo anual, completando-se apenas em 31 de dezembro de cada ano, devendo ser esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º do CTN.

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - Na determinação da base de cálculo do lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada, excluem-se os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00, quando o total desses depósitos no ano não ultrapassar a cifra de R\$ 80.000,00.

APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, DE 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei

nº 9.311, de 1996, a Lei nº 10.174, de 2001 nada mas fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, aplicando-se, no caso, a hipótese prevista no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

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

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Pugna o recorrente pela revisão do julgamento relativamente às seguintes matérias: i) decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento, ii) irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001 e iii) comprovação da origem de todos os depósitos bancários necessários, sendo que o recurso somente foi admitido no tocante às duas primeiras.

Com relação à decadência, alega o recorrente que o Acórdão recorrido afirma que o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas é complexo anual, completando-se somente em 31 de dezembro de cada ano, aplicando-se ao caso o art. 150, § 4º, do CTN, o que não se harmoniza com a melhor interpretação. Assim, pede a reforma do julgado na parte que não reconheceu a decadência dos valores compreendidos entre janeiro e setembro de 1998.

Sobre a utilização dos dados da CPMF para apurar tributo nos prazos anteriores à Lei nº 10.174, de 2001, afirma haver contrariedade com a jurisprudência dominante nos Conselhos de Contribuintes e CSRF, que sustentam que somente seria possível a retroatividade se a regra anterior a ela não proibisse expressamente o acesso aos dados. Aduz que, mesmo se admitindo a natureza procedimental da norma, ela não poderia alcançar informações, cujo acesso era vedado pela legislação anterior, pois afrontaria ao princípio da segurança jurídica.

Ciente do Despacho Nº 104-329/2006 (fls. 3.023/3.031), que admitiu o recurso especial no tocante às matérias i) decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento e ii) irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, a representante da Fazenda Nacional apresenta, tempestivamente, as contra-razões de fls. 3.032/3.042;

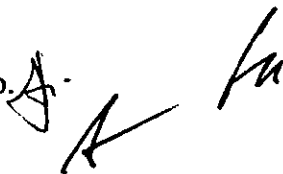
Relativamente à decadência refere que, apesar do art. 2º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, estabelecer que o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, somente em 31 de dezembro de cada ano se completa o período que totaliza os rendimentos auferidos, dúvida dissipada pelos arts. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. Em conclusão, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, o prazo decadencial começa a contar em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Quanto à retroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, traz o art. 144, § 1º, do CTN, que trata retroatividade da legislação tributária e transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que confirma a natureza procedimental e a aplicação imediata da Lei nº 10.174, de 2001.



Na sessão de 19 de junho de 2007 foram os autos distribuídos a esta conselheira, numerados até a fl. 3.047.

É o Relatório.



Voto

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

O presente recurso especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Relativamente à irretroatividade da Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001, convém recordar que seu art. 1º deu nova redação ao § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, facultando a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo e efetuar lançamento de outros tributos, conforme se depreende de sua simples leitura:

Art. 1º

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores."

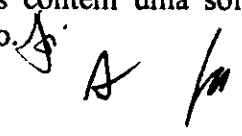
Logo, ao autorizar a instauração de procedimento de fiscalização referente a qualquer outro imposto ou contribuição, com base nas informações decorrentes da CPMF, a Lei nº 10.174, de 2001, inquestionavelmente, estabeleceu novos procedimentos de fiscalização, que ampliaram o poder de investigação das autoridades administrativas. Sua aplicação rege-se, pois, pelo § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

(...)" (grifei).

A análise de artigo permite concluir que o seu *caput* do art. 144 põe regra de direito material, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto os seus parágrafos contêm uma solução aplicável ao procedimento, processo ou aspecto formal do lançamento.



O § 1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu *caput*, consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse sentido, a lição de José Souto Maior Borges¹, que, ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

Lançamento está, aí, no art. 144, 'caput', no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao 'caput' desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente a estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico – enquanto 'in fieri' o procedimento de lançamento – legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário.

Também a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional se pronunciou sobre a questão, ao editar o Parecer PGFN/CAT nº 1.649/2003, cuja conclusão é a seguinte:

IV - Conclusão

81. Ante o exposto, conclui-se:

81.1) alteração introduzida na parte final do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, por força da Lei nº 10.174, de 2001, deve ter aplicação imediata, de modo que a Secretaria da Receita Federal está autorizada a utilizar as informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF, já disponíveis ou obtidas após o advento da nova Lei, para, após o início da vigência da Lei nº 10.174, de 2001, instaurar procedimento administrativo com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária relativa a tributo distinto da CPMF e de realizar o lançamento respectivo, ainda que se trate de obrigação cujo fato gerador tenha ocorrido antes da vigência da Lei nº 10.174, de 2001;

¹ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário, 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda.

81.2) não se trata, no caso, de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, mas da sua aplicação imediata, com espeque no princípio *tempus regit actum*, no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, e no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, pois não ocorre, no caso, ofensa potencial a ato jurídico perfeito, a direito adquirido ou a coisa julgada, devendo-se, apenas nesta última hipótese, realizar o exame caso a caso;

81.3) não está correto o entendimento adotado pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de que a Lei nº 10.174, de 2001, criou nova hipótese de incidência do imposto de renda;

81.4) o § 2º do art. 144 do Código Tributário Nacional não constitui exceção à regra do § 1º do mesmo dispositivo, não sendo relevante para o deslinde da questão relativa à aplicação no tempo da alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001;

81.5) os dispositivos da Lei Complementar nº 105, de 2001, que autorizam o acesso da administração tributária a informações bancárias mais detalhadas acerca da vida financeira dos contribuintes não são inconstitucionais;

81.6) os Conselhos de Contribuintes não estão autorizados, atualmente, a afastar a aplicabilidade desses dispositivos com fundamento na sua inconstitucionalidade, mas compete-lhes apreciar se o acesso às informações em questão foi realizada com a observância do devido processo legal;

81.7) a aplicação no tempo dos dispositivos da Lei Complementar nº 105, de 2001, ou não oferece conflitos de direito intertemporal, ou, se admitido o conflito, há de ser regulada mediante a regra da aplicação imediata, adotando-se a mesma solução proposta para a Lei nº 10.174, de 2001, por se tratar de disciplina jurídica de aspectos processuais da atividade de lançamento.

O referido Parecer foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante Despacho, abaixo reproduzido, e publicado no Diário Oficial da União de 13/01/2004 (Seção 1, pág. 00007):

Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.649/2003, que concluiu pela aplicação imediata da alteração legislativa que possibilita a utilização de informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF para instaurar procedimento administrativo destinado a verificar a existência de obrigação tributária relativa a outros tributos e a constituir o respectivo crédito, e pela constitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar nº 105, de 2001, que permitem a complementação dessas informações.

Na mesma linha de entendimento, o Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Turma, assim decidiu no julgamento da Medida Cautelar nº 6.257/RS (2003/0039117-0), conforme ementa a seguir transcrita:

AÇÃO CAUTELAR. TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA

CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que compõem a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

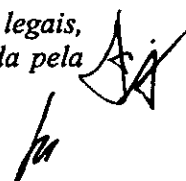
3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente".

5. A teor do que dispõe o art. 144, 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.



8. *Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário, a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.*

9. *Processo cautelar acessório ao processo principal.*

10. *Juízo prévio de admissibilidade do recurso especial.*

11. *Ausência de fumus boni juris ante à impossibilidade de êxito do recurso especial.*

12. *Ação Cautelar improcedente.*

Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça."

(Ac. da Primeira Turma do STJ, Rel. Ministro Luiz Fux – Decisão de 03/02/2004 – DJU 25/02/2004, Seção I, pág. 095)

Posteriormente, o mesmo Superior Tribunal de Justiça ratificou o entendimento acima, em julgamento proferido pela sua Segunda Turma, cuja ementa transcreve-se a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º DA LEI Nº 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º DO CTN.

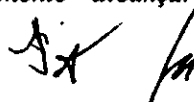
1. *O artigo 38 da Lei nº 4.595/64 que autorizava a quebra de sigilo bancário somente por meio de requerimento judicial foi revogado pela Lei Complementar nº 105/2001.*

2. *A Lei nº 9.311/96 instituiu a CPMF e no § 2º do artigo 11, determinou que as instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos.*

3. *A Lei 10.174/2001 revogou o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/91, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal a fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos.*

4. *Outra alteração legislativa, dispondo sobre a possibilidade de sigilo bancário, foi veiculada pela o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001.*

5. *O artigo 144 , § 1º do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.*



6. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e por essa razão não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes.

7. Ressalvado o prazo que dispõe a Fazenda Nacional para a constituição do crédito tributário.

8. Recurso especial improvido.

(RESP 628116, Ac. da Segunda Turma do STJ, Rel. Ministro Castro Meira – Decisão de 15/09/2005 – DJU 03/10/2005, Seção I, pág. 181)

Firme também a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria, conforme ementa abaixo transcrita:

AUTUAÇÃO COM BASE EM DADOS DA CPMF – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174, DE 2001 – É legítimo o lançamento em que se aplica retroativamente a Lei nº. 10.174, de 2001, já que se trata do estabelecimento de novos critérios de apuração e processos de fiscalização que ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas (precedentes do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais). (Ac. CSRF/04-00.500, sessão de 20/03/2007)

Com relação à decadência, vale ressaltar que, tratando-se o Imposto de Renda da Pessoa Física de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a regra de decadência a se aplicar encontra-se plasmada no art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que tem a seguinte dicção:

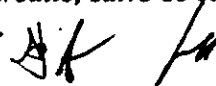
Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado,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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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



Caracteriza tal modalidade de lançamento pela realização pelo sujeito passivo de pagamento anterior a qualquer notificação por parte da Fazenda, provavelmente, por isso o tratamento a ele conferido pelo Código de pagamento antecipado. Realizado tal pagamento, compete à Administração a homologação ou não dessa atividade realizada pelo obrigado.

Nos termos do § 1º, esse “pagamento antecipado” pelo sujeito que tem o dever de fazê-lo extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Daí a previsão pelo art. 156 desse pagamento como forma de extinção do crédito tributário, colocado em inciso topologicamente distinto do pagamento normal, este no inciso I e aquele no inciso VII. Esse pagamento antecipado extingue o crédito tributário, ficando esta extinção sujeita ao implemento de condição resolutória, que será a “não-homologação” do pagamento.²

Apesar de o artigo tratar da modalidade de lançamento dito por homologação, traz o seu § 4º uma regra de decadência, ao dispor que, se a autoridade administrativa não se manifestar durante o prazo de cinco anos contados do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e “definitivamente” extinto o crédito – homologação tácita. Como o pagamento antecipado está sujeito à condição resolutória da não homologação, provavelmente esta é a razão para o § 4º falar em sua definitividade, como se esse pagamento fosse provisório.

Assim, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para homologar a atividade do sujeito passivo ou, não a homologando, efetuar o competente lançamento de ofício, acrescida dos consectários legais. A ocorrência da homologação tácita, portanto, implica reconhecer definitivamente extinto o crédito tributário.

Em síntese, a homologação tácita opera a decadência do direito de realização do lançamento de ofício relativo ao tributo que deixou de ser pago e os respectivos acréscimos legais.

Em razão dessas vicissitudes que cercam o dito lançamento por homologação e, por decorrência, sua decadência, as críticas não são poucas na doutrina brasileira.³

Em razão da previsão pelo art. 150 do dever do sujeito passivo de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, e do ato em que essa autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, uma das correntes sobre a decadência, que é a adotada pelo STJ, advoga que só há falar em homologação, quando o sujeito passivo realiza algum pagamento, ainda que em *quantum* menor que o que deveria ser efetuado. Esse pagamento, ainda que a menor, daria conhecimento dessa atividade do sujeito passivo, o que possibilitaria o agir da Administração.

Não tendo o contribuinte efetuado qualquer pagamento do tributo, não existe atividade a ser homologada pela Fazenda, devendo o lançamento ser efetuado de ofício pela autoridade administrativa, conforme preceitua o art. 149, V, do CTN.

² Para Paulo de Barros Carvalho, o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário, mas apenas deflagra um processo de extinção desse crédito, que chega ao término com o ato homologatório, expresso ou tácito (Lançamento por homologação: decadência e pedido de restituição, in Repertório IOB de Jurisprudência nº 3/97 - Caderno 1)

³ AMARO, Luciano. Op cit., p. 393-400.



Nesse caso, a regra para contagem do prazo decadencial seria a regra geral estabelecida no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Caso tenha sido realizado o pagamento antecipado, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a Fazenda Pública exigir eventuais diferenças será de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Findo este prazo, sem que tenha havido lançamento, o pagamento antecipado será homologado tacitamente e o crédito extinto independentemente do montante recolhido pelo contribuinte.

De forma diversa a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), entendimento ao qual me filio. Para essa corrente, o tipo de lançamento a que está sujeito o tributo é que determina a regra de decadência aplicável, independente de haver ou não pagamento. Nessa linha a decisão proferida pela CSRF, na sessão de 27 de setembro de 2006, mediante o Acórdão CSRF/04-00.341, conforme ementa abaixo transcrita:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA - Nos casos em que a lei atribui ao sujeito passivo a obrigação de apurar e recolher o tributo independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento ajusta-se à modalidade por homologação, devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar o lançamento.

Assim, como a ciência do lançamento deu-se em 24/09/2003 (AR de fl. 2290 – vol. X), hígido o lançamento levado a efeito pela Administração Tributária.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Peço vênia a eminente relatora, Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis, por entender que não é o caso de se enfrentar a acusação de omissão de rendimentos constatada por meio de depósito bancário apontada pelo Fisco na peça vestibular do procedimento, na forma consignada no voto.

Com efeito, tenho entendido que o lançamento com base na constatação de movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a lei, ser apurado no mês, ou seja, o suposto rendimento omitido deve ser tributado no próprio mês em que for recebido (depositado).

Diante a natureza da discussão, a qual, na essência, refere-se aos princípios constitucionais, notadamente o da legalidade, necessário transcrever o dispositivo que, como é cediço, consta na Constituição Federal de 1988, e por meio do qual atribuiu-se à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a **renda e proventos de qualquer natureza**, *verbis*:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...);

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

Daí infere-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem seu suporte legal no artigo 153, III da Constituição Federal de 1998, no qual, além de conferir à União competência para instituí-lo, estabeleceu **princípios** que delineiam a sua regra-matriz de incidência.

Por sua vez, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuidou de normatizar a cobrança do referido imposto e disciplinar os elementos que o compõem, *verbis*:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Destarte, em razão de a Constituição ocupar no sistema jurídico pátrio posição mais elevada, todos os conceitos jurídicos utilizados em suas normas passam a vincular tanto o legislador ordinário quanto os operadores do direito.



Verifica-se, pois, que os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza estão albergados na Carta Magna. Para a melhor aplicação a ser adotada relativamente à regra-matriz de incidência dos tributos, imprescindível perscrutar quais princípios estão condicionando a exação tributária.

É de se notar que para que haja a obrigação tributária seja ela pagamento de tributo ou penalidade (principal) ou acessória (cumprimento de dever formal), necessário a adequação do fato existente no mundo real à hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico, sem a qual não surgirá a subsunção do fato à norma.

Neste contexto, sobreleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o artigo 5º, II, *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"*, conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela Emenda constitucional n.º 19 de 1998): *"A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"* (grifou-se).

Já no âmbito tributário a Constituição trouxe no artigo 150, I: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

Ultrapassadas as anotações com vistas, em apertada síntese, ressaltar a importância dos princípios como alicerces nucleares do ordenamento jurídico, pode-se especificamente apontar o da legalidade como condição de legitimidade para que seja perpetrada a exigência tributária. É, portanto, o princípio da legalidade referência basilar entre a necessidade do Estado arrecadar e a proteção aos direitos fundamentais dos administrados.

No caso ora em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a suposta existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42, da Lei n.º 9430/1996:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito o 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."

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu apuração individualizada das supostas omissões e, ao final de cada mês, efetuou a totalização do valor a ser tributado.

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do (s) ano-calendário (s) que consta (am) do Auto de Infração.



Assim, o esforço que a fiscalização engendrou na ânsia de exigir eventual crédito tributário foi atropelado pela opção do seu procedimento, o qual estabeleceu, repita-se, sem suporte legal, critério na apuração temporal da constituição do crédito tributário.

Por certo, o procedimento laborou em equívoco, eis que os rendimentos omitidos deverão ser tributados no mês em que considerados recebidos, consoante dicção do § 4º do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996:

“§ 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.”

Registre-se que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei nº 9.430/1996.

Assim, do confronto do enquadramento legal que contempla a exigência em razão de movimentação de valores em conta bancária, com a opção da fiscalização em proceder a cobrança do crédito tributário mediante “fluxo de caixa”, apurado de forma anual, conforme o procedido nos presentes autos, evidente a transgressão dos fundamentos constitucionais, acima referidos, notadamente o **princípio da legalidade**.

À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por conseguinte, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de dezembro de 2007.


LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA