



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001080/2003-07
Recurso nº. : 146.114
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : ÁLVARO CELSO RAMOS ARAGÃO
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ - BELÉM/PA
Sessão de : 21 DE JUNHO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.633

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário relativo a imposto de renda com base em depósitos bancários que o sujeito passivo devidamente intimado não comprova a origem em rendimentos tributados isentos e não tributáveis.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A lei autoriza o lançamento de ofício, entre outras, nas hipóteses de falta de declaração de ajuste anual, declaração inexata e falta ou pagamento a menor de imposto. Na hipótese de declaração inexata, cabe ao Fisco apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as normas específicas para o lançamento de ofício.

MOMENTO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento. De acordo com o § 4º do art.42 da Lei nº 9.430, na hipótese de presunção de omissão de rendimentos, caracterizada pela existência de depósitos em instituições financeiras sem comprovação da origem, o imposto incide no mês e tem por base a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/1982 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser do tipo estatuído no artigo 150 do CTN. Nos termos do art. 43 do CTN o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Fixada pela norma legal a tributação mensal, o termo de início para contagem do prazo de cinco anos para o lançamento é a ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que o imposto incide.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÁLVARO CELSO RAMOS ARAGÃO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a

MHSA

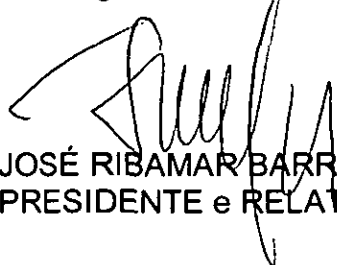
①




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

decadência do lançamento quanto aos meses de janeiro a novembro/1998, argüida de ofício pela Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Ribamar Barros Penha (Relator), Luiz Antonio de Paula e Ana Neyle Olímpio Holanda que negaram a decadência mensal. Designada para redigir o voto vencedor quanto à decadência mensal a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE e RELATOR


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 24 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GONÇALO BONET ALLAGE, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Ausente o Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633
Recurso nº : 146.114
Recorrente : ÁLVARO CELSO RAMOS ARAGÃO

RELATÓRIO

Álvaro Celso Ramos Aragão, qualificado nos autos, interpõe Recurso Voluntário em face do Acórdão DRJ/BEL nº 3.675, de 24 de fevereiro de 2005 (fls. 341-350), mediante o qual foi mantido o lançamento do crédito tributário no valor de R\$169.191,29, relativo a Imposto de Renda acrescido de multa de ofício e juros de mora, ano-calendário 1998, conforme o Auto de Infração de fls. 288-294, ciência em 18.12.2003, por apurada omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada no valor de R\$237.555,28, tendo como fundamento as disposições do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, incluída, ainda, a multa exigida isoladamente (carnê-leão) de R\$90,00. O julgamento encontra-se fundado na seguinte ementa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não se conhece da preliminar de cerceamento do direito de defesa, quando se verifica que os fatos estão devidamente descritos no auto de infração e possibilitam ao sujeito passivo a apresentação de sua defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS - É perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei. Os depósitos bancários, cujas origens não foram devidamente comprovadas não podem ficar à margem da tributação.

Lançamento procedente.

Do Recurso voluntário

Em expediente dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, o contribuinte discorre ter sido intimado para prestar informações sobre a movimentação de sua bancária o que, desde o início, colaborou com a fiscalização carreando aos autos extratos bancários etc. A fiscalização concentrou-se somente nos valores que circularam nas contas correntes "como se isso bastasse para configurar Omissão de Receitas".

Diz que, em boa fé, efetuou depósitos e saques em contas correntes crente que estava tudo legal uma vez que era recolhido o CPMF e os depósitos eram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

oriundos de dinheiro que já possuía declarados em bens e direitos na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1997.

Discorre sobre o conceito de rendimento bruto para asseverar não corresponder a tanto os depósitos bancários. O fato gerador do imposto não estaria caracterizado; o lançamento só seria admissível havendo o nexa causa entre os depósitos e o fato que representa a omissão. Os Acórdãos nº 106-10.293, de 15.07.1998, e nº 106-10.782, de 11.05.99, transcritos por ementas, justificariam suas alegações.

Questiona o descumprimento das disposições do art. 13, § 2º, da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, que dispõe sobre o Mandado de Procedimento Fiscal.

No pedido, a nulidade do lançamento por afronta ao princípio do devido processo legal; por comprovação da origem dos depósitos em recursos informados em declarações de anos anteriores; e por errônea interpretação e alcance da Lei nº 9.430, de 1996.

À fl. 367, Guia de Depósito judicial junto à CEF para garantia de instância.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator

A recorrente tomou ciência do Acórdão DRJ/BEL nº 3.675, em 15.03.2005 (fl. 254), contra os termos do qual protocolizou, em 14.4.2005, o expediente de fl.s 356-362, do qual conheço em sede de Recurso Voluntário, por atender às disposições do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, inclusive quanto à garantia de instância.

Como relatado, trata-se de julgamento relativo a lançamento relativo a omissão de rendimentos com base depósito bancário fundamentado no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja origem não fora comprovada. Houve a imputação de multa isolada carnê-leão de R\$90,00, contra a qual não há pronunciamento do recorrente.

A alegação em que se funda o recorrente respeita à impossibilidade de lançamento do imposto de renda com base em depósito bancário.

Os argumentos oferecidos na primeira Instância de Julgamento estão corretos quanto à aplicação da norma legal. De fato, a movimentação bancária de recursos cuja vinculação com os rendimentos informados na Declaração de Ajuste Anual o contribuinte não consegue comprovar converte-se em omissão de rendimentos nos termos da presunção legal. As regras do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, são as seguintes:

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.

Na presente situação, a fiscalização de posse das informações segundo as quais o contribuinte movimentara no ano-calendário de 1998, no Banco Itaú, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

importância de R\$5.646.092,37; e no Banco do Brasil, R\$8.285,00, o intimou a apresentar os extratos bancários ao que houve atendimento em relação ao Banco Itaú, conforme anotação de fl. 140.

Com base nos mencionados extratos é o contribuinte intimado a comprovar a origem dos créditos (fl. 263-271) ao que responde (fl. 275):

..." quero informar que documentos de depósitos de 1998, há mais de cinco anos são difíceis serem localizados, porém informo que todos esses depósitos são oriundos de rendimentos de Aplicações Financeiras que já tinha de anos anteriores conforme Extrato Bancário já entregue a Receita Federal. Além disso estes recursos foram informados nas minhas declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, os quais mais uma vez esclareço, que todos os depósitos constam na relação da declaração de bens, como dinheiro em caixa que possuía na época, conforme cópia das mesmas em anexo."

Nas declarações de ajuste anual, em anexo, estão informados quanto ao ano-calendário de 1998, exercício de 1999, rendimentos de aplicação financeira de R\$144.520,02; ano-calendário de 1997, exercício de 1998, rendimentos de aplicação financeira de R\$14.235,06. Na relação de bens e direitos, é informado B. Itaú - Aplicação Financeira, R\$855.328,72, em 31.12.1996, R\$869.563,78, em 31.12.1997, e R\$1.014.083,80, em 31.12.1998; Dinheiro em espécie, R\$693.500,00, em 31.12.1996, R\$723.715,49, em 31.12.1997, e R\$735.000,00, em 31.12.1998.

Na descrição dos fatos do Auto de Infração, as informações prestadas pelo contribuinte estão destacadas. Dito, também, que os depósitos bancários, não restam comprovados quanto à origem, pelo que o lançamento restou necessário.

De fato, os valores elencados como base de cálculo do lançamento decorrem de depósito bancários sob os históricos de "Deposito em dinheiro" ou Depósitos em Cheque". Não há apuração de crédito sobre resultados de aplicação financeira.

Preenchidos os requisitos da lei, não infirmados pelo contribuinte, a presunção de omissão de rendimentos torna-se concreta. As provas, de que não se trata de omissão de rendimentos, nos termos do próprio art. 333 do Código de Processo Civil,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

deve ser feita pelo acusado. É ele que deve demonstrar por documentos (e não por palavras) que exercia esta ou aquela atividade donde os recursos adviriam.

Portanto, configurada a situação descrita na legislação que fundamenta o lançamento, há que ser mantido, não havendo suporte legal para alterar o julgamento de Primeira Instância.

Com relação ao MPF, eventuais descumprimentos por tratar-se de instrumento interno de controle da atividade fiscal, não impõem nulidade ao lançamento. É a jurisprudência administrativa

De todo o exposto, verifica-se correto o julgamento proferido na Primeira Instância pelo que se ratifica nesta oportunidade. Voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

VOTO VENCEDOR

Conselheiro SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Redatora designada

1.1 Do lançamento de ofício.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda, no qual está inserido a legislação tributária vigente, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, sobre o lançamento de ofício assim preceitua:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

(original não contém destaque)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

declaração inexata, ou seja, aquela que não corresponda à verdade dos fatos e deixar de pagar o imposto efetivamente devido.

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.250/1995 (art. 787 do RIR/1999), cabe a pessoa física apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário. Caso não o faça ou se a mesma for considerada inexata, o Fisco está autorizado em lei a efetuar o lançamento de ofício. Isso revela, que para o lançamento de ofício a declaração de rendimentos é desnecessária.

Este entendimento está rigorosamente pautado no art. 7º do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de dezembro de 1982, que preceitua: *A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.*

Com a edição deste diploma legal, a declaração de rendimentos que era tida como documento necessário para a elaboração do lançamento, passou a ter caráter apenas e tão somente informativo. Ocorrido o fato gerador (art. 43 do CTN) o sujeito passivo deve o imposto, independentemente, da entrega da declaração e de ser notificado do mesmo.

As regras para o lançamento de ofício estão no art. 845 do citado RIR que assim preceitua:

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79):

I - arbitrando-se os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;

II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

III - computando-se as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º).

§ 2º Na hipótese de lançamento de ofício por falta de declaração de rendimentos, a não apresentação dos esclarecimentos dentro do prazo de que trata o art. 844 acarretará, para as pessoas físicas, a perda do direito de deduções previstas neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 2º).

(original não contém destaque)

A regra do § 2º indica que as deduções da base de cálculo do imposto serão utilizadas, apenas, no lançamento de ofício que tem como causa a não apresentação da declaração. Para a hipótese de declaração inexata o Fisco não está autorizado a utilizar as deduções da base de cálculo do imposto, porque este direito foi exercido pelo contribuinte no momento do preenchimento da declaração de ajuste anual.

A obrigação do contribuinte é declarar ao Fisco todos os rendimentos auferidos no ano-calendário, todavia, o uso de deduções da base de cálculo do imposto é opcional, e somente pode ser exercida por ele que é o autor do pagamento das despesas.

Disso extrai-se, que os critérios de apuração da base de cálculo do imposto para lançamento de ofício, são os discriminados no art. 845, anteriormente copiado, e não aquele fixado para tributação dos rendimentos no momento da percepção ou via declaração.

1.2. Do fato gerador do imposto.

Para melhor compreensão, em face da complexidade do tema, passo a análise nas normas legais que tratam da incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.

Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, capítulo IX:

Art. 22. A base do imposto será dada pelos rendimentos brutos, deduções cedulares e abatimentos correspondentes no ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.

Parágrafo único. Na determinação da base serão computados todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem juridicamente à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior. (original não contém destaques).

Está suficientemente claro nesta norma que à época: a) o imposto sobre a renda da pessoa física era apurado no final do ano civil; b) a base de cálculo do imposto decorria de todos os rendimentos auferidos no ano civil; c) o imposto era considerado devido no exercício financeiro (ano civil seguinte).

Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985:

Art 2º - Os rendimentos auferidos a partir de 1º de janeiro de 1986 serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art 3º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos forem auferidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 8º desta lei.

Art 4º - Os rendimentos do trabalho assalariado, não-assalariado, a que se referem os arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.814, de 28 de novembro de 1980, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte mediante a aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a seguinte tabela:

Art 5º - Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, mediante a aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a tabela de que trata o art. 4º desta lei, a pessoa física que perceber de outra pessoa física rendimentos do trabalho não-assalariado, bem como os decorrentes de locação, sublocação, arrendamento e subarrendamento de bens móveis ou imóveis e de outros rendimentos de capital que não tenham sido tributados na fonte.

§ 1º - O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

§ 2º - O recolhimento não obrigatório no caso de rendimentos decorrentes da prestação de serviços de transporte de passageiros e cargas.

§ 3º - O imposto de que trata este artigo incidirá sobre os rendimentos mensalmente auferidos e será pago pela pessoa física beneficiária, segundo prazos a serem estabelecidos pelo Ministro da Fazenda.

Art 8º - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinar o saldo do imposto a pagar ou a restituir, observadas as seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo nos termos do art. 9º desta lei;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

II - será feita a redução do imposto por investimentos de interesse econômico ou social. (Decreto-lei nº 1.841, de 29 de dezembro de 1980);

III - será adicionado o imposto sobre o lucro apurado na alienação de participações societárias (Decreto-lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976) e na alienação de imóveis (Decreto-lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978), caso o contribuinte tenha optado pela tributação proporcional;

IV - será subtraído o imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base;

V - o resultado será corrigido monetariamente (§ 1º deste artigo) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir.

Art. 10. O saldo do imposto a pagar poderá ser recolhido em até 6 (seis) quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.303, de 1986)

III - as quotas vencerão no último dia útil de cada mês. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986) (original não contém destaque)

Destas normas infere-se que, a partir de 1986 o imposto deixou de ser considerado devido no ano seguinte e passou a ser devido no momento da percepção dos rendimentos. Isso significa que o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física deixou de ser a renda apurada em cada ano-base (expressão à época), e passou a ser o rendimento obtido, uma vez que o CTN registra as seguintes definições:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(original não contém destaque)

Estas novas regras é que deram origem as hipóteses de incidência de imposto chamada de definitiva ou exclusiva no momento da percepção dos rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

Apenas a título de ilustração, nos termos do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte, edição 2004, das vinte e seis formas de recolhimento de imposto a que sujeita a pessoa física residente e domiciliada em nosso país, dezesseis são da espécie definitiva.

Caso o fato gerador fosse complexo, encerrando-se no último minuto do último dia do mês de dezembro de cada ano, como defendem alguns autores, o valor pago em caráter definitivo durante o ano-calendário, por impossibilidade jurídica, não seria imposto e tampouco empréstimo compulsório (art. 15 do CTN), pois não é devolvido.

Considerando que o CTN estabelece: a) contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43 (art.45); b) sujeito passivo da obrigação é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.121) e, que o contribuinte está obrigado a recolher o imposto durante o ano-calendário e caso não o faça, se sujeita ao pagamento de multa e juros de mora (DL nº 1.968/1982) o termo "antecipação" passou a ser inapropriado para indicar a forma de pagamento do imposto realizado no ano-calendário.

De acordo com o Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Filho e Gláucia Carvalho, Ed. Forense, ed. 27ª - 2006, antecipação vem do verbo latino *antecipare*, e é vocábulo que se aplica para significar a ação de tudo o que se executa antes de atingido seu vencimento, ou o exato momento em que deveria ser executado. Nos termos da definição contida na mencionada obra, *ipsis litteris*: "Não é, pois, uma *antecedência* no sentido que se lhe dá, porque a *antecipação* revela sempre a ação facultativa de fazer-se alguma coisa *antes do tempo*. É da essência da *antecedência* que a ação se processe ou se promova, justamente, antes do tempo, porque se torna necessária semelhante prevenção."

Isso implica em reconhecer que, sendo o imposto devido e recolhido durante o ano-calendário não há o que se falar em pagamento antecipado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

Lei nº 7.713, de 23 de dezembro de 1988.

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

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

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

Art. 24 o contribuinte submetido ao disposto no artigo anterior poderá optar por recolher, anualmente, a diferença de imposto pago a menor no ano calendário.(revogado pela Lei nº 8.134/1990)

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, o contribuinte deverá apresentar, até o dia 30 de abril do ano subsequente, **declaração de ajuste anual**, em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, e apurar a diferença de imposto em cada um dos meses do ano. (revogado pela Lei nº 8.134/1990)*

Art. 29. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir modelo simplificado para informações a serem prestadas, até 30 de abril do ano seguinte, por pessoa física que tiver auferido, durante o ano, rendimentos ou ganhos de capital, tributáveis na forma dos arts. 7º, 8º ou 23, e não estiver obrigada à declaração de ajuste prevista no art. 24 desta lei. (revogado pela Lei nº 8.134/1990)

(original não contém destaques)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990:

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

- I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;*
- II - deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.*

*Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado **redução** do apurado na forma do art. 11, inciso I.*

Parágrafo único. Pagamentos não obrigatórios do imposto, efetuados durante o ano-base, não poderão ser deduzidos do imposto apurado na declaração (art. 11, I).

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

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

*Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a **diferença entre as somas dos seguintes valores**:*

- I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e*
- II - das deduções de que trata o art. 8.*

Art. 11 - O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

- I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);*
- II - será **deduzido o valor original**, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

Art. 12 - Para fins do ajuste de que trata o artigo anterior, o Imposto sobre a Renda será calculado mediante aplicação, sobre a base de cálculo (art. 10), de alíquotas progressivas, previstas no art. 25 da Lei nº 7.713, de 1988, constantes de tabela anual.

(original não contém destaques)

Do exame comparativo destas normas, verifica-se que as alterações feitas pela Lei nº 8.134/1990, para o tema analisado, são importantes, porém mínimas: a) pelos art. 2º e 4º o termo devido mensalmente foi excluído, mas a incidência do imposto no momento da percepção do rendimento e seu recolhimento dentro do ano-base foram mantidos (artigos 2º a 4º); b) pelo art. 9º, a apresentação da declaração de ajuste anual deixou de ser opcional (art. 24 da Lei nº 7.713/1988) e passou a ser obrigatória.

O importante, para este estudo, é que os dois diplomas legais criaram dois critérios para apuração da base de cálculo do imposto: a) no mês, base de cálculo formada pelos rendimentos percebidos menos deduções autorizadas; b) abril do ano seguinte (exercício), base de cálculo formada por todos os rendimentos mensais e um número maior de deduções. Regra esta mantida por todas as leis editadas posteriormente.

O fato gerador, como consignado, é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência, ou seja, a percepção dos rendimentos, a fixação de dois critérios de apuração de base de cálculo em nada o altera.

Considerando que o artigo 7º do Decreto-lei nº 1.968/1982, não foi revogado, ocorrido o fato gerador e não pago o imposto, o fisco detém o direito de efetuar o lançamento. Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento.

O próprio autor do procedimento fiscal reconhece que o imposto é devido no mês, pois em todos os demonstrativos anexados aos autos registrou os fatos geradores em cada mês dos anos-calendário discutidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

Nos termos do art. 142 do CTN, como anteriormente registrado, a atividade de lançamento está vinculada a lei. De todas as normas legais examinadas, se infere que a declaração de rendimentos é a forma que o legislador escolheu para o contribuinte prestar informações ao Fisco e compensar o imposto pago durante o ano-calendário, por isso atualmente é denominada de ajuste.

O uso da declaração de rendimentos para o lançamento de ofício causa um conflito na aplicação da norma legal e beneficia o "mau" contribuinte, pois o contribuinte que durante o ano-calendário deixar de fazer recolhimento obrigatório, para regularizar dentro do ano-calendário, deverá recolher juros e multa de mora, incidentes a partir do mês do vencimento (em regra mês seguinte ao fato gerador), e para o imposto lançado de ofício, os juros e a multa serão cobrados a partir do mês de abril do ano seguinte aos meses do fato gerador.

Na ausência de lei que autorize o Fisco a tributar o rendimento omitido no final do ano-calendário, a incidência do imposto segue a regra geral e deve ser no mês da ocorrência do fato gerador.

1.3 Da base de cálculo do imposto.

A base de cálculo do imposto é fornecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, e suas alterações, inserido no art. 849 do RIR/3000, nos seguintes dispositivos:

*Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita comprovada ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, **não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).*

§ 1º Em relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §§ 1º e 2º):

I - o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira;

II - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos a que estiverem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 2º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, incisos I e II, e Lei nº 9.481, de 1997, art. 4º):

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

§ 3º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 4º).(original não contém destaques)

Desse comando legal extrai-se:

- o legislador criou uma presunção legal, da espécie condicional ou relativa (*juris tantum*) que admite prova em contrário de que: há omissão de rendimentos sempre que ficar comprovado a existência de depósito bancário sem origem dos recursos utilizados nas operações;

- à autoridade fiscal cabe provar a existência dos depósitos, e ao contribuinte apresentar documentação hábil e idônea no sentido de demonstrar que os recursos depositados têm origem nos rendimentos tributados ou isentos auferidos no mês;

- a apuração e a incidência do imposto sobre os valores pertinentes aos depósitos injustificados, como expressamente prevista no § 4º do art. 42 da Lei nº 9.430 de 1.996, deverá ser mensal;

- quando comprovada a origem dos valores tidos como omitidos a tributação, se for o caso, submeter-se-á às normas de tributação específica prevista na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

Pela redação do § 3º, copiado, resta claro, sobre os rendimentos apurados na forma dessa presunção o imposto incide no mês. Desse modo, o rendimento apurado na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não está sujeito à declaração de ajuste anual, porque não foi tempestiva e espontaneamente declarado e não há recolhimento de imposto a ser deduzido do anual.

O autor James Marins em sua obra Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) São Paulo – 2002. Edit. Dialética, 2ª Edição, fl. 175 ensina:

Nenhum ato administrativo – fiscal, seja de formalização seja de julgamento, pode ser discricionário, pois as atividades administrativo – fiscais de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são atividades administrativas plenamente vinculadas (art. 3º do CTN) que devem atender às normas jurídicas de procedimento e processo com a finalidade de aplicar a lei e o Direito (art. 2º, I, da LGPAF) na exata medida da inteireza constitucional e infraconstitucional do sistema jurídico que rege a relação jurídico – tributária, e desse modo preserva a distribuição da justiça sob o ponto de vista do Direito.

Enquanto o § 4º do art. 42 da Lei 9.430 de 1996 estiver em vigor pelo princípio da legalidade consagrado nos artigos 5º, II, 37 e 150, I da Constituição Federal, deve o órgão administrativo de julgamento zelar por sua correta aplicação.

1.4. Do critério utilizado para apuração da base de cálculo do imposto no lançamento.

Examinados os demonstrativos de cálculo que integram o auto de infração, constata-se que o auditor-fiscal demonstrou os rendimentos de acordo com a percepção dos mesmos, contudo, para apurar a base de cálculo do imposto utilizou o critério anual.

Esta forma de apuração não macula o lançamento do imposto, pois a tabela anual é a soma de todas as mensais. Isto significa que se somarmos o imposto devido em cada mês o resultado será exatamente o montante apurado no final do ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07

Acórdão nº : 106-15.633

O problema está com a incidência dos acréscimos legais, pois o critério usado deslocou, o termo de início dos mesmos, para a data da entrega da declaração. Como este fato beneficiou o contribuinte e considerando que autoridades julgadoras estão impedidas de agravar o lançamento o critério adotado pelo auditor-fiscal fica mantido.

1.5. Da decadência do direito de lançar.

O CTN conceitua o lançamento e suas espécies nos seguintes termos:

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

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

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

(...)

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

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

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

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

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (original não contém destaques)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11522.001080/2003-07
Acórdão nº : 106-15.633

Em síntese:

- a) lançamento por declaração, o contribuinte informa e, utilizando-se dos dados declarados, à autoridade lançadora expede a notificação;
- b) lançamento de ofício, por iniciativa única e exclusiva da autoridade lançadora, com ou sem a colaboração do sujeito passivo;
- c) lançamento por homologação, que na verdade é apenas e tão somente a confirmação de uma atividade exercida pelo contribuinte.


Com o advento do Decreto-lei nº 1.968/1982, o lançamento do imposto sobre a renda da pessoa física passou a ser por homologação. Assim, ocorrido o fato gerador (art. 43 do CTN) o sujeito passivo da obrigação deve o imposto.

A forma de contagem do prazo de decadência está registrada no § 4º do art. 150, anteriormente copiado. Deste parágrafo se extrai que o termo de início da contagem do prazo de cinco anos para o Fisco lançar é a ocorrência do fato gerador, exceto na hipótese de estar comprovado dolo, fraude ou simulação. Nesta hipótese o prazo de cinco anos será contado pela regra geral fixada no inciso I do art. 173 do CTN, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

No caso dos autos a multa aplicada não foi à qualificada (150%), portanto, o prazo de decadência para o fisco lançar o imposto, tem início no momento da ocorrência do fato gerador (CTN, §4º, art. 150), isto quer dizer que na data da ciência do auto de infração (18/12/2003), de acordo com o art. 156, V do CTN, o crédito tributário pertinente ao mês de janeiro a novembro de 1998 encontrava-se extinto por decadência.

Posto isso, voto por reconhecer a extinção do crédito tributário relativo a janeiro a novembro de 1998.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.


SUELY EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO