



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Recurso nº. : 134.746
Matéria : IRPF – EXS.: 1996 a 2001
Recorrente : EDGARD EUZÉBIO DOS ANJOS
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO II - RJ
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.359

IRPF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DIREITO DE DEFESA - O direito de defesa no processo administrativo fiscal é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação, e, posteriormente, com o recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, nos prazos estabelecidos pelos arts. 15 e 33 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. Durante a ação fiscal, destinada a verificar a regularidade da situação fiscal do contribuinte, inexistente litígio que enseje alegação de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.

IRPF - MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Comprovado o evidente intuito de fraude mediante ação ou omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 72) justifica-se a aplicação da multa qualificada, tipificada no inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Q

P



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

MULTA DE OFÍCIO - ALEGAÇÃO DE CONFISCO E DE INCONSTITUCIONALIDADE - IMPROCEDÊNCIA - A multa de ofício nos casos de falta de pagamento do imposto e de declaração inexata tem previsão legal específica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inc. I). Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor e nem comporta discricionariedade, tendo em vista que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória e a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, arts. 136 e 142). A apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei compete exclusivamente ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação na via administrativa pelo Conselho de Contribuintes (Regimento Interno, art. 22A).

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO - Nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação da autoridade fiscal, é cabível o agravamento da multa, com amparo no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDGARD EUZÉBIO DOS ANJOS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, AFASTAR a preliminar de decadência, por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares argüidas, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ezio Giobatta Bernardinis.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: **21 JUN 2004**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e SANDRO MACHADO DOS REIS (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº : 102-46.359
Recurso nº : 134.746
Recorrente : EDGARD EUZÉBIO DOS ANJOS

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 19/12/2001, auto de infração (fls. 1876/1887) para exigir o crédito tributário de R\$ 21.889.019,22, sendo R\$ 5.860.888,40 de imposto de renda pessoa física, R\$ 2.841.131,93 de juros de mora calculados até 30/11/2001 e R\$ 13.186.998,89 de multa proporcional passível de redução (fl. 1876), por acréscimo patrimonial a descoberto resultante do excesso de gastos sobre a renda disponível nos anos de 1995 e 1996 e omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários nos anos de 1997 a 2000 (fl. 1878), conforme descrito no Termo de Constatação e Verificação Fiscal Final, datado de 19/12/2001 (fls. 1813/1875).

O contribuinte é proprietário de estabelecimento comercial e faz parte do quadro societário das empresas Cidade Desenvolvimento de Negócios Ltda., Construtora São Judas Tadeu Ltda., Adm. e Corretora de Seguros de Vida, Capital e Prev. Privada Ltda. e também das empresas Quarupe Propaganda Ltda, na condição de cancelada, e Barter Comércio Exterior Ltda, na condição de inapta (fl. 1814).

O início do procedimento fiscal de lançamento junto ao contribuinte ocorreu a partir da análise da ampla documentação bancária (fls. 81/344) obtida em razão da quebra judicial do sigilo bancário, determinada pela judicial da 4ª Vara Federal de Vitória/ES (fls. 69/78).

A referida análise documental constou do Termo de Início de Ação Fiscal nº 0210-00/2001 (fls. 11/26), do qual o contribuinte teve ciência em 11/07/2001 (fl. 02), iniciando-se então o procedimento fiscal, conforme disposto no inc. I, do art. 7º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

No referido Termo foram listados todos os depósitos bancários superiores a R\$ 1.000,00 efetuados no período de 01/95 a 05/2000 nos Bancos Santos Neves e do Brasil, para que o interessado informasse e comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, as origens dos rendimentos utilizados nos referidos depósitos, assim como evidenciasse a que título tais rendimentos foram percebidos (fl. 1.815), assegurando-lhe, desse modo, o direito ao contraditório e ampla defesa e a possibilidade de afastar as presunções legais de possível acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos.

Objetivando subsidiar e instruir a ação fiscal foram expedidas intimações solicitando informações fiscais ao cônjuge do contribuinte, Therezinha Magali dos Anjos (fls. 1816/1817), à Universidade Federal do Espírito Santo (fl. 1817), à Construtora Metrópole Ltda. (fl. 1817), à empresa TT Participações Ltda. (fl. 1817), à empresa Cidade Desenvolvimento de Negócios Ltda. (fl. 1817) e à Junta Comercial do Estado do Espírito Santo (fl. 1819).

O contribuinte, intimado desde 11/07/2001 e reintimado em 26/09/2001 (fl. 1820/1821) a se manifestar sobre os depósitos bancários listados no Termo de Início de Ação Fiscal nº 0210-00/2001 (fls. 11/26) não apresentou, até 19/12/2001, data da lavratura do Termo de Constatação e Verificação Fiscal Final (fls. 1813/1875) e do Auto de Infração (fls. 1876/1887), quaisquer informações ou documentos (fl. 1821).

Analisando os extratos bancários fornecidos por determinação judicial, o Fisco constatou que no período de 01/01/95 a 31/05/2000 foram realizados depósitos nas contas correntes do recorrente que superaram R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), valor este bem superior ao total de rendimentos declarados no mesmo período, incluídos os rendimentos do cônjuge (fl. 1851).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Tendo em vista a forma de tributação diferenciada adotadas pelas Leis nºs 8.021/1990 e 9.430/1996, esta em vigor relativamente aos fatos que ocorridos a partir de 01/01/1997, o Fisco analisou e efetuou, separadamente, o lançamento do imposto relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1995 e 1996, conforme determinava a Lei nº 8.021/1990. Quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, o lançamento foi efetuado na forma autorizada pela Lei nº 9.430/1996.

Relativamente aos anos de 1995 e 1996 foram considerados como dispêndios e aplicações:

a) o desembolso na emissão de cheques nominais (fls. 417/511), relativos à conta nº 2.989-0, mantida no Banco do Brasil, relacionados nos demonstrativos de fls. 1822/1824 (ano de 1995) e fls. 1825/1830 (ano de 1996), nos montantes mensais abaixo discriminados (fls. 1825 e 1831):

Mês	Ano de 1995 – R\$	Ano de 1996 – R\$
Janeiro	2.500,00	284.696,00
Fevereiro	0,00	39.964,09
Março	3.071,96	25.811,00
Abril	126.602,93	0,00
Maio	50.481,90	325.660,52
Junho	17.025,42	105.271,58
Julho	161.263,88	375.590,43
Agosto	0,00	179.000,00
Setembro	50.501,22	218.221,28
Outubro	0,00	227.382,27
Novembro	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00

b) saldos bancários devedores no início do mês e credores no final do mês no Banco do Brasil e no Banco Santos Neves, conforme demonstrativo às fls. 1832;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

c) imposto de renda retido na fonte referente aos rendimentos recebidos da empresa Cidade Planejamento e Empreendimento Ltda, informado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - DIRPF e dados constantes dos sistemas eletrônicos da Receita Federal (fl. 1832);

d) despesas médicas (fl. 1832) e de Previdência Oficial (fl. 1833) pertencentes ao cônjuge, Therezinha Magali dos Anjos, informados na respectiva DIRPF, que, na ausência de confirmação das informações solicitadas mediante as intimações expedidas a título de diligências, foram consideradas como verdadeiras e computadas como dispêndio no mês de dezembro dos respectivos anos-calendário, de modo a afastar eventual arguição de prejuízo por parte do contribuinte, tendo em vista que esse procedimento evita qualquer prejuízo ao contribuinte;

e) dispêndios com a integralização de capital nas empresas Construtora Metrópole Ltda. e TT Participações Ltda. pela cônjuge do contribuinte, conforme informado na respectiva DIRPF, também considerados como aplicações no mês de dezembro dos respectivos anos-calendário, por ser mais favorável ao contribuinte, em face da ausência de suas informações sobre os meses em que efetivamente ocorreram essas despesas (fl. 1833/1834);

f) saldos credores no final do ano na Caixa Econômica Federal, Banco Real, Banco Bamerindus e Banco do Brasil, conforme informações contidas nas DIRPF dos anos-calendário de 1995 e 1996 (fl. 1834); e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

g) aquisição dos veículos Ford Ranger XL 96/96, Kombi 96/96 e Omega GLS 96/97 (fls. 1834/1835).

Como recursos/origens nos anos-calendário de 1995 e 1996 foram considerados:

a) os saldos bancários devedores nos finais dos meses e os credores no início dos meses considerados no apuratório, conforme demonstrativo às fls. 1836;

b) todos os rendimentos declarados pelo contribuinte e seu cônjuge, inclusive os isentos e tributados exclusivamente na fonte, com a observação de que, em virtude de os contribuintes não terem prestado as informações requisitadas sobre esses rendimentos, foram todos tidos como verdadeiros e ainda, quando não se dispunha de informação sobre o mês do recebimento, foram todos considerados como recebidos no mês de janeiro do ano a que correspondiam, de modo a afastar eventual alegação de prejuízo relativamente ao mês que efetivamente foram percebidos esses rendimentos (fls. 1836/1840);

c) os recursos decorrentes da alienação de 2 lotes, nas condições constantes da DIRPF (fl. 1840); e

d) o empréstimo no valor de R\$ 300.000,00, tal como informado na DIRPF, ainda que sem comprovação da operação e do efetivo ingresso desses recursos no patrimônio do cônjuge (fl. 1840).

Com base nessas informações foi apurado, mediante os demonstrativos de fls. 1842/1849, acréscimo patrimonial nos anos de 1995 e 1996, conforme abaixo discriminado (fl. 1841):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Mês	Ano de 1995 – R\$	Ano de 1996 – R\$
Janeiro	-x-x-	152.081,96
Fevereiro	-x-x-	42.025,29
Março	-x-x-	23.934,06
Abril	80.627,91	549,32
Maio	31.563,96	330.413,65
Junho	6.012,01	-x-x-
Julho	201.690,00	212.339,64
Agosto	-x-	164.237,33
Setembro	25.364,87	259.093,70
Outubro	-x-x-	234.402,40
Novembro	-x-x-	-x-x-
Dezembro	37.207,85	366.852,43
Total	377.466,60	1.785.929,78

Relativamente aos anos de 1997 a 2000, tendo em vista o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o Fisco analisou os extratos bancários, fornecidos mediante quebra judicial do sigilo, e elaborou as relações de créditos efetuados nas contas correntes nos Bancos Santos Neves (fls. 1854/1856) e do Brasil (fls. 1857/1867). Em face de o contribuinte não apresentar qualquer informação ou documentação sobre a origem desses recursos, o Fisco considerou, como determina a referida lei, como rendimentos omitidos (fl. 1852 e 1878), os valores abaixo discriminados (fl. 1867):

Mês	Ano 1997-R\$	Ano 1998-R\$	Ano 1999-R\$	Ano 2000-R\$
Janeiro	139.935,49	578.468,20	749.180,96	188.201,86
Fevereiro	66.183,42	310.725,40	664.320,00	190.827,77
Março	87.872,20	314.041,16	203.000,00	92.777,77
Abril	276.606,83	219.361,87	522.205,64	28.777,77
Maio	640.138,00	876.031,78	34.000,00	28.897,77
Junho	156.688,90	177.378,97	611.046,56	0,00
Julho	85.300,00	1.804.897,86	401.473,49	0,00
Agosto	331.022,59	1.037.641,43	228.674,00	0,00
Setembro	770.381,03	1.596.917,26	180.000,00	0,00
Outubro	205.944,21	1.704.917,17	602.492,28	0,00
Novembro	377.918,21	1.559.656,07	0,00	0,00
Dezembro	359.716,03	1.027.462,20	210.832,52	0,00
Total	3.497.706,91	11.207.499,37	4.407.225,45	529.562,94



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Com o objetivo de demonstrar que os depósitos efetuados nas contas do contribuinte constituem renda e que foi comprovadamente gasta por ele, o Fisco anexou aos autos, sem a pretensão de ser exaustivo, cópias de alguns dos cheques nominais emitidos pelo fiscalizado nos anos-calendário de 1997 a 2000 (fls. 750 a 1761).

Esclarecem ainda as autoridades lançadoras que em virtude do contribuinte não ter apresentado resposta às intimações, não tendo, portanto, justificado e comprovado mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nas contas de depósito ou investimento, não foram excluídas as operações intituladas "transferências entre contas" no cálculo dos rendimentos omitidos (fl. 1868).

Registram as referidas autoridades que, conforme comprovam os autos, o contribuinte teve o prazo necessário, cerca de 5 meses ou 150 dias, para atendimento das solicitações da fiscalização, pois teve ciência do início do procedimento fiscal e das referidas solicitações em 11/07/2001, sendo o auto de infração lavrado em 19/12/2001 (fls. 1873 e 1876).

Por último é anotado que o embasamento da aplicação da multa qualificada e agravada está devidamente comprovado nos autos, pelas ações livres e conscientes do contribuinte que revelaram evidências de fraude nas declarações, com o intuito de evitar, reduzir ou extinguir o imposto devido, bem assim por não ter apresentado as informações e documentos requisitados (fl. 1869 e 1871).

O contribuinte impugnou a exigência (fls. 1894/1931), arguindo, em síntese, como preliminar e, também no mérito, a nulidade do processo por entender que:

- a) não lhe teria sido dado ciência das investigações preliminares efetuadas pela Receita Federal antes do início da ação fiscal e da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

quebra do sigilo bancário, efetuada pelo Poder Judiciário, por entender que isso lhe teria cerceado o direito de defesa (fls. 1895/1897);

b) a fiscalização, para lavratura do auto de infração, não poderia ter dispensado o resultado das diligências que havia iniciado mediante intimação do contribuinte, seu cônjuge e das empresas quais participam, entre outros, em face do não atendimento pelos intimados, fato este que, na sua ótica, constituiria desvio de poder (fls. 1898/1902); e

c) a intimação determinada pelo *caput* do art. 42, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, para que o contribuinte se manifeste sobre a origem dos recursos dos depósitos bancários, mediante documentação hábil e idônea, sob pena de se caracterizarem como omissão de rendimentos, constituiria violação do direito fundamental da pessoa humana de não se autoincriminar, assegurado não só pela Constituição Federal, mas também pelo Pacto de São José da Costa Rica, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, promulgada pelo Decreto nº 678, de 06/11/1992 (DOU de 09/11/1992) (fl. 1902).

Argüi também como preliminar que deveria ser declarada a decadência do direito de lançar tributos sobre os fatos geradores ocorridos no ano de 1995 (fl. 1908/1909).

No mérito, alega que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

a) o Fisco não poderia efetuar o lançamento com base em depósitos bancários, sem antes verificar a origem dos recursos, desistindo, inclusive, das diligências efetuadas com as intimações, porque estas não foram atendidas até a data da lavratura do auto de infração, transferindo, assim, o ônus de indicar a origem dos rendimentos para o contribuinte (fl. 1918). Diz que nem todos os depósitos representam rendimentos e que o Fisco teria confundido depósito com rendimento (fl. 1909/1912). Cita jurisprudência do TRF e do Conselho de Contribuintes (fls. 1926/1929);

b) o art. 27 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo na administração pública federal, teria revogado tacitamente o art. 42 da Lei nº 9.430/96 (fl. 1921); e

c) a multa qualificada e agravada constitui confisco, que é vedado pela Constituição Federal (fls. 1924/1926).

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro II – DRJ/RJ II, mediante o acórdão DRJ/RJ0II nº 568, de 12/07/2002 (fls. 1949/1966), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, rejeitando as preliminares de cerceamento do direito de defesa, ofensa ao contraditório, nulidade do auto de infração e decadência, nos termos do relatório e voto que o acompanha.

Inconformado o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 1972/2009), reproduzindo as arguições levantadas na impugnação e alegando cerceamento do direito de defesa e nulidade processual porque:

a) a decisão de primeira instância não teria apreciado todos os argumentos que apresentou, entre os quais a de desvio de poder



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

das autoridades lançadoras por terem dispensado na autuação as possíveis informações objeto das diligências efetuadas mediante intimações, que não foram respondidas, inclusive pelo recorrente e seu cônjuge (fl. 1979);

b) o sigilo bancário teria sido quebrado em desrespeito ao contraditório, por não ter sido notificado previamente, tendo invocado em defesa de sua tese a Lei Complementar nº 105/2001 (fl. 1977) e o Decreto nº 3.724/2001 (fls. 1977 e 1982/1985), que exigem processo administrativo fiscal instaurado ou em curso para que se possa quebrar o sigilo bancário e Mandado de Procedimento Fiscal – MPF para início do procedimento de fiscalização (fl. 1982);

c) o processo na DRJ, segundo seu entendimento, teria tramitado mais rápido (aproximadamente 6 meses) que os similares (fl. 1988/1989);

Reitera a alegação da impugnação de nulidade do procedimento fiscal porque teria sido iniciado com investigações preliminares que não foram comunicadas ao recorrente (fls. 1978 e 1980/1982) e a de que o sigilo bancário teria sido quebrado ilegalmente, por também não ter sido notificado previamente, fato que, no seu entender, constituiria descumprimento da Portaria SRF nº 180, de 01/01/2001, que disciplina a requisição de informações sobre movimentações financeiras – RMF (fl. 1978).

Reprisa as alegações de nulidade do lançamento com base em depósitos bancários, argüindo que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

a) relativamente aos fatos geradores dos anos-calendário de 1995 e 1996, a Súmula 182 do TFR e jurisprudência judicial do Conselho de Contribuintes que menciona demonstrariam a ilegalidade de autuações da espécie (fls. 1996/1999 e 2004/2006);

b) relativamente aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1997 a 2000, a autuação não poderia prosperar porque o art. 42 da Lei nº 9.430/96 estaria revogado tacitamente pelo art. 27 da Lei nº 9.784/1999, que estabelece que o desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos e nem a renúncia de direito pelo administrado (fl. 2000), bem assim pelo Tratado Internacional, no caso a Convenção Interamericana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), que assegura o direito do cidadão não se autoincriminar (fl. 2003).

Por último reclama da multa argumentando que o ordenamento jurídico, mais especificamente a Constituição Federal, art. 150, inc. IV, veda a utilização de multa como confisco (fl. 2007/2008), registrando que entende que multa é tributo, porque a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal (CTN, art. 113, § 3º) (fl. 2008).

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Preliminarmente rejeita-se as alegações do recorrente de que a decisão de primeira instância não teria apreciado os argumentos sobre suposto desvio de poder das autoridades lançadoras por terem lavrado o auto de infração sem as informações requisitadas nas diligências (intimações), que não foram respondidas, e de cerceamento do direito de defesa, por ter sido quebrado judicialmente o sigilo bancário, mediante representação do Ministério Público Federal, sem prévia notificação administrativa do sujeito passivo dessa providência, por inexistir qualquer irregularidade a ser apreciada nesses atos e não serem causa de nulidade do presente processo.

As referidas intimações, conforme se verifica dos autos e em especial do Termo de Constatação e Verificação Fiscal foram expedidas com o objetivo de confirmar os valores e operações constantes das declarações de rendimentos do fiscalizado e do cônjuge. Não tendo havido resposta, a fiscalização considerou como verdadeiras todas as informações das respectivas declarações de ajuste anual, computando na apuração do imposto devido os rendimentos nos meses em que foram efetivamente recebidos e, quando não disponível essa informação, no mês de janeiro do ano-calendário respectivo, de modo a não causar nenhum prejuízo ao contribuinte. Do mesmo modo se procedeu com os dispêndios que, quando não se tinha a informação do mês de sua ocorrência, lançou-se como sendo do mês de dezembro do respectivo ano.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

Essa alegação é, portanto, improcedente, não se prestando para embasar pleito de nulidade do processo, por não ter havido nenhum abuso de poder por parte das autoridades lançadoras. Pelo contrário, se assim não procedessem e ocorresse a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do imposto relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 1995, é que poderia haver responsabilização por descumprimento do disposto no art. 142, do Código Tributário Nacional – CTN, em especial no parágrafo único, que estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. O procedimento, portanto, além de legal, regular e não ter causado nenhum prejuízo ao contribuinte, não o impedia de apresentar os esclarecimentos e documentos que entendesse necessários por ocasião da impugnação e do recurso.

Apesar do exposto, salienta-se que a DRJ implicitamente examinou as referidas alegações, pois, conforme se constata dos autos, mesmo verificando que os contribuintes não prestaram as informações requisitadas nas referidas diligências e que por esse motivo o auto de infração foi lavrado sem essas informações, manteve o acréscimo patrimonial a descoberto e a presunção legal de omissão de rendimentos.

O mesmo ocorre com a alegação referente ao sigilo bancário. No caso, ressalta-se que o sigilo foi quebrado pelo Poder Judiciário, o que pressupõe estarem presentes o controle *a priori* da constitucionalidade e da legalidade da decisão. Assim sendo, o contribuinte, se fosse o caso, deveria apresentar sua inconformidade com essa decisão no foro competente, ou seja, perante o Poder Judiciário. À autoridade administrativa, em face do disposto no art. 142 do CTN, cabe tão somente examinar os documentos e adotar as providências cabíveis, entre as quais o lançamento, com base na legislação aplicável.

Em face do exposto, rejeito essas preliminares. 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

A arguição de nulidade do processo por suposto cerceamento do direito de defesa porque a fiscalização não lhe deu ciência das investigações preliminares efetuadas antes do início da ação fiscal e antes do pedido de quebra do sigilo bancário pelo Poder Judiciário, deve ser rejeitada, por inexistir determinação legal nesse sentido e, principalmente, porque antes do início da ação fiscal inexistente litígio e, por conseguinte, acusação da qual o contribuinte necessite se defender. Nem mesmo durante a ação fiscal existe obrigatoriedade de se comunicar ao contribuinte as investigações ou diligências que o Fisco resolver realizar, por inexistir acusação de infração, que somente ocorre por ocasião da lavratura do auto de infração, quando então a legislação determina a abertura de prazo para impugnação e recurso, momentos em que se exerce amplamente o contraditório e ampla defesa.

Se assim não fosse, teríamos que admitir que o trabalho de malhas executado pelos computadores da Receita Federal, lastreado em parâmetros estabelecidos pela autoridade fiscal, somente poderia ser realizado se houvesse prévia notificação dos milhões de contribuintes que anualmente apresentam declarações de rendimentos, ainda que quase a totalidade delas não contenha indícios de irregularidades e nenhuma providência seja exigida desses titulares.

A exação tributária, consigne-se, somente se concretiza com a notificação do lançamento, que deverá conter obrigatoriamente (Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, art. 11):

- I – a qualificação do notificado;
- II – o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III – a disposição legal infringida, se for o caso;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

IV – a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por sua vez, o auto de infração deve ser lavrado por servidor competente no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 10):

I - a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por último temos que, de acordo com o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Como se constata do exposto, antes da notificação do lançamento inexistente exigência ou acusação de irregularidade da qual o contribuinte deva se defender, não havendo, portanto, que se cogitar de cerceamento do direito de defesa, inclusive porque da ação fiscal não resulta necessariamente auto de infração, pois, em princípio, destina-se a verificar a regularidade fiscal do contribuinte, podendo se encerrar sem exigência tributária, conforme se constata do disposto no § 1º, do art. 904, do RIR/99, a seguir transcrito:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

"Art. 904....."

§ 1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarece-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º)."

Somente a partir da ciência do auto de infração, se o contribuinte discordar do lançamento, instaura-se a fase litigiosa, abrindo a lei o prazo de 30 (tinta) dias (Decreto nº 70.235/72, art. 15) para o contraditório e ampla defesa. Após a decisão de primeira instância, no caso de inconformidade, a lei reabre mais 30 (trinta) dias para apresentação de recurso ao Conselho de Contribuintes (Decreto nº 70.235/72, art. 33).

Esses prazos legais foram assegurados, tendo o contribuinte deles se utilizado para elaborar a impugnação e o recurso, exercendo assim amplamente o seu direito de defesa, conforme comprovam os autos.

Em face do exposto, rejeito essa preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Rejeita-se também a reclamação de que o prazo de tramitação do processo na DRJ, de aproximadamente 6 meses, teria sido mais rápido que os similares, tendo em vista que, ainda que o processo tenha sido mais rápido que os similares, o que não está provado nos autos, tal fato não constitui motivo que possa ensejar nulidade, por não causar nenhum prejuízo ao recorrente e nem constituir irregularidade, bem assim porque, por expressa determinação legal contida no art. 27 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, os processos de valores elevados e com representação fiscal para fins penais devem ter prioridade no julgamento:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

“Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.”

A Portaria SRF nº 2.701, de 28/09/2001, estabelecia como prioritários para julgamento de primeira instância os processos fiscais de valor superior a 10 milhões de reais. O presente processo, como se constata dos autos, se enquadra em ambos os parâmetros estabelecidos pela legislação para prioridade no julgamento, circunstância que demonstra a improcedência da referida alegação.

A alegação de que a intimação determinada pelo *caput* do art. 42, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, para que o contribuinte se manifeste sobre a origem dos recursos dos depósitos bancário, mediante documentação hábil e idônea, sob pena de se caracterizarem como omissão de rendimentos, constituiria violação do direito fundamental da pessoa humana de não se autoincriminar, assegurado não só pela Constituição Federal, mas também pelo Pacto de São José da Costa Rica, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, promulgada pelo Decreto nº 678, de 06/11/1992, também não prospera, e deve ser rejeitada por se tratar de uma faculdade que a lei concede ao contribuinte, que pode optar por esclarecer a origem dos recursos não declarados ou suportar a tributação instituída pela lei a que estão sujeitos todos os contribuintes (presunção legal).

A alegação diz respeito a entendimento do recorrente de inconstitucionalidade de lei, cuja arguição, na via administrativa, não encontra amparo no ordenamento jurídico nacional, tendo em vista que a competência para declarar inconstitucionalidade de lei, conforme mansa e pacífica jurisprudência judicial e administrativa, é exclusiva do Poder Judiciário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

No Conselho de Contribuintes é vasta a jurisprudência nesse sentido, conforme demonstram as ementas dos acórdãos a seguir transcritas:

"NORMAS PROCESSUAIS - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - EXIGÊNCIA DE MULTA E JUROS - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - RECURSO NÃO CONHECIDO - A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002)." (Ac 108-07365, 108-07387 e 108-07401).

"TAXA DE JUROS SELIC - MULTA DE OFÍCIO - ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE, ILEGALIDADE, ARBITRARIEDADE OU INJUSTIÇA - INCOMPOETÊNCIA PARA APRECIAR NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA: Não compete à instância administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais e infralegais regularmente editados." (Ac 101-93805 e 101-94426).

"INCONSTITUCIONALIDADE - O juízo sobre inconstitucionalidade da legislação tributária é de competência exclusiva do Poder Judiciário." (Ac 203-08698 e 203-08662).

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - CONFISCO - A vedação ao confisco pela Constituição é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa o lançamento nos moldes da legislação que instituiu o tributo." (Ac 104-10109).

"JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - LEGALIDADE - A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, ou de ato normativo, e em particular a aplicabilidade da Taxa SELIC como base para cálculo de juros moratórios, não se encontra nos limites de competência dos órgãos julgadores na esfera administrativa, por ser atribuição



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

específica do Poder Judiciário, na forma das disposições Constitucionais vigentes. (...).” (Ac 104-10109, 104-19063 e 104-19199).

“NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal.” (Ac 201-75948).

“CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. Não é oponível na esfera administrativa de julgamento a arguição de inconstitucionalidade de norma legal, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário.” (Ac 107-06986 e 107-07493).

“JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.” (Ac 102-46180).

“TAXA SELIC- INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo.” (Ac 108-07513).

A arguição de decadência relativamente aos rendimentos omitidos e às inexatidões contidas na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1996, ano-calendário de 1995, deve ser rejeitada, por falta de amparo legal, tendo em vista que o imposto está sendo exigido mediante lançamento de ofício, efetuado em 19/12/2001 (fl. 1876), conforme autoriza o inc. V, do art. 149, do CTN, cujo “*dies a quo*” do prazo decadencial é o estabelecido no inc. I, do art. 173, do CTN, abaixo transcrito, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

Sendo esse o “*dies a quo*” do prazo decadencial, o lançamento relativo aos rendimentos omitidos e inexatidões constantes da Declaração Anual de Ajuste do ano-calendário de 1995, exercício de 1996, não está atingido pela decadência, pois o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado é, respectivamente, 01/01/97, donde o prazo decadencial de 5 anos expira em 31/12/2001, devendo, portanto, ser rejeitada a preliminar de nulidade por essa alegação.

A propósito, consigna-se que, no caso de rendimentos omitidos, que não constam da Declaração de Ajuste Anual, por não terem integrado a atividade do contribuinte de apuração do imposto de renda pessoa física (IRPF), e que, por isso, não foram informados ao Fisco e nem foram objeto de pagamento antecipado, não estão abrangidos pelo lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 4º), porque não há o que homologar, pois a atividade do contribuinte não abrange os rendimentos omitidos. Se assim não fosse, teríamos que admitir que bastaria o contribuinte declarar R\$ 1,00 para homologar tacitamente R\$ 1.000.000,00 de rendimentos omitidos do Fisco, caso tivesse recebido recursos dessa monta no ano-calendário.

Outra não pode ser, portanto, a interpretação do art. 150, *caput*, e § 4º, do CTN, pois a própria palavra “homologar” não admite entendimento diverso, conforme se pode verificar no texto abaixo, extraído do dicionário “Novo Aurélio”, segundo o qual homologar significa confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de conhecimento prévio do que se vai homologar:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

“Homologar. [De homólogo + ar².] V. t. d. **1. jur. Confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa. 2. Conformer-se com. 3. Quim. Transformar (substância) em substância homóloga [v. homólogo (5)], ger.com mais átomos de carbono. [Conjug: v.largar. Pres. Ind.: homologo, etc.; pret. Imperf. Ind.: homologava, ... homologáveis, homologavam. Cf. homólogo, e homologáveis, pl. de homologável.]”** (g.n.).

Além das razões apresentadas, consigne-se que, apesar da doutrina e da jurisprudência reinante a respeito do art. 150, *caput*, e seu § 4º, do CTN, a interpretação literal e sistêmica desse dispositivo legal, à luz dos princípios gerais do direito tributário e privado e de seus institutos, conduz a conclusão de que esse dispositivo legal não trata da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, matéria essa (decadência) que se encontra disciplinada apenas no art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, não podendo, por esse motivo, amparar arguição de nulidade de processo administrativo fiscal, com base em decurso de prazo contado a partir do fato gerador do tributo.

Sobre o lançamento por homologação, inicialmente transcreve-se a doutrina de Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 156, que diverge deste parecer apenas no que diz respeito à homologação tácita, que o autor entende que não ocorre se não tiver havido o pagamento antecipado do tributo, quando diz que “a homologação tácita somente acontece se tiver havido pagamento antecipado”, apesar de admitir que o objeto da homologação não é o pagamento e que pode ocorrer homologação expressa sem o pagamento antecipado do imposto:

“Não ocorrendo a homologação não existirá o crédito tributário e, assim, não pode a Administração recusar certidões negativas, nem muito menos inscrever em Dívida Ativa o valor declarado.” (g.n.).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

“Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns têm afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento. É certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido pagamento antecipado. Esta é a compreensão que resulta da interpretação do § 1º, combinado com o § 4º, do art. 150, do CTN. A homologação tácita, a que se refere o § 4º, consubstancia a condição de que estava o pagamento a depender para extinguir o crédito tributário. Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA, etc.), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento com a multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipadamente, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida Ativa. Ter-se-á, então, um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente. O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.”

Para melhor visualização dos termos do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN, e do sentido que o Código lhes atribui, transcreve-se a seguir o referido artigo e parágrafos:

“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.

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº : 102-46.359

*§ 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.” (g.n.).*

Das disposições literais desse artigo constata-se que ele trata de lançamento para constituição do crédito tributário, pela modalidade de homologação, expressa ou tácita, e da extinção, imediatamente após a constituição, do referido crédito tributário, relativamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o “dever” de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, desde que tenha havido o respectivo pagamento. Os termos do referido dispositivo legal não permitem a interpretação de que estaria estabelecendo prazo de decadência, ao término do qual a Fazenda Pública perderia o direito de efetuar lançamento.

Pelo contrário, a sua literalidade demonstra que o prazo (5 anos) e a data de início (data do fato gerador) foram estabelecidos para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do imposto que o contribuinte informou, e, concomitantemente, considere definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário recém constituído, na proporção do pagamento antecipado que tiver sido efetuado.

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade do contribuinte, considerar-se-á homologada tacitamente, efetuado o lançamento, constituído o crédito tributário e extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Hugo de Brito Machado, na obra citada, págs. 156/157, discorre sobre o pagamento antecipado do tributo e extinção do crédito tributário nos seguintes termos:

“O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (CTN, art. 150, § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VII, do CTN. Se a lei fixar um prazo para a homologação, e a autoridade não a praticar expressamente, ter-se-á a homologação tácita no momento em que se expirar o prazo.

Assim, se o sujeito passivo prestou à autoridade administrativa as informações a que estava obrigado sobre a apuração do valor do tributo devido, decorrido o prazo fixado em lei para a homologação, ou, então, não havendo lei que o estabeleça, decorrido o prazo de cinco anos, ocorrerá a homologação tácita e o crédito tributário estará definitivamente extinto pelo pagamento antecipado.”

“Tendo sido prestadas as informações e feito o pagamento antecipado, o decurso do prazo de cinco anos a partir do fato gerador da respectiva obrigação tributária implica homologação tácita. O crédito tributário estará constituído pelo lançamento e extinto pelo pagamento antecipado.”

A expressão considera-se definitivamente extinto constante do texto do § 4º, do art. 150, do CTN, é usada em contraposição à extinção condicionada do crédito tributário que ocorre por ocasião do pagamento antecipado a que se refere o § 1º do referido dispositivo legal.

A homologação tácita é, na realidade, um instrumento que, a exemplo daqueles utilizados nos planos econômicos do Governo, também poderia ser denominado de **“gatilho tributário”**, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e, assim, permitir que a Fazenda Pública possa:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº : 102-46.359

a) exercer o direito de ação para cobrar, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174, do CTN, o crédito tributário integral assim constituído e seus acréscimos legais, quando não houver pagamento antecipado integral, ou a parcela remanescente, quando tiver havido apenas pagamento antecipado parcial; e

b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, na forma determinada pelo inc. VII, do art. 156, do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do imposto devido, respectivamente.

A constituição automática do crédito tributário não impede, como demonstrado, que o Fisco efetue, no interregno entre o término dos prazos estabelecidos pelo CTN no § 4º, do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador), e no inc. I, do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seja, enquanto não ocorrer a decadência estabelecida por este último dispositivo legal, a revisão ou lançamento de ofício, nas hipóteses de omissão ou inexatidão nas informações prestadas e homologadas tacitamente, conforme autoriza o inc. V, do art. 149, do CTN.

Além de não impedir a revisão de ofício do lançamento por homologação, a constituição automática do crédito tributário confere segurança absoluta de efetivação do lançamento, que, no caso do IRPF, ocorre 1 (um) ano antes de expirar o prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I). Se não houvesse esse **“gatilho tributário”** e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

após o decurso do referido prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

A falta de pagamento antecipado do crédito tributário, ou o seu pagamento parcial, nas hipóteses em que o Fisco não exige o pagamento prévio ou concomitante do tributo para a recepção das informações sobre a respectiva atividade apuratória do contribuinte, como é o caso do IRPF, não impede a homologação expressa ou tácita, bem assim o lançamento e a conseqüente constituição do crédito tributário. Isto porque, além de o CTN não vedar a homologação nessas hipóteses, a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo o último pré-requisito do primeiro. A extinção, ao contrário, exige como pré-requisito a constituição do crédito tributário, pois não se pode extinguir aquilo que não existe no mundo jurídico.

O termo “dever” de o contribuinte antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, adotado pelo art. 150 do CTN, indica que se trata de obrigação que pode ser descumprida, parcial ou integralmente, mesmo após ter ele prestado as informações ao Fisco sobre a atividade apuratória do imposto devido, como é o caso do IRPF.

Previendo a possibilidade de inadimplemento dessa obrigação tributária de pagar é que o CTN, coerentemente, dispõe que o que se homologa é a “atividade assim exercida pelo obrigado”, numa demonstração inequívoca de que a falta de antecipação, parcial ou total, do pagamento não impede a homologação, expressa ou tácita, da atividade apuratória do contribuinte, ou seja, a constituição do crédito tributário, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, corroborando que o que se homologa é a atividade e não o pagamento, já decidiu, conforme parte da ementa do acórdão abaixo transcrita, que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se houver pagamento antecipado parcial (insuficiente) do tributo informado ao Fisco, considera-se como "*dies a quo*" da decadência a data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), reconhecendo, implicitamente, nessa hipótese, a homologação tácita do crédito tributário integral informado pelo contribuinte, apesar do seu pagamento antecipado ser apenas parcial, bem assim, que o crédito tributário constituído e não pago deve ser cobrado no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN:

TRF4 – APELAÇÃO CÍVEL 562.412/PR e 566.743/SC

*"1. Nos tributos sujeitos ao denominado "lançamento por homologação", a doutrina distingue duas hipóteses possíveis para a contagem do prazo decadencial: **em havendo o pagamento, ainda que insuficiente, considera-se como dia inicial da decadência o da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.***

*Contudo, **em inexistindo pagamento**, não há o que homologar, contando-se o prazo para a decadência na forma da **regra geral do art. 173, I, do CTN**, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado." (g.n.).*

Entretanto, mesmo aceitando a homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte com o pagamento antecipado parcial do tributo informado, não se tem notícia que se tenha admitido a homologação quando a falta de pagamento antecipado é total, apesar de o princípio que embasa a referida decisão, de que o que se homologa é a atividade e não o pagamento, não distinguir falta parcial ou total de pagamento antecipado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

Nessa hipótese, apesar de o crédito tributário declarado e não pago, já estar regularmente constituído pela homologação tácita, podendo ser cobrado no prazo prescricional de 5 anos (CTN, art. 174), existem decisões, conforme parte das ementas dos acórdãos adiante transcritas, no sentido de que inexistindo pagamento, não haveria o que homologar, e que, por isso, a exigência tributária se faz mediante lançamento de ofício, cujo prazo para a decadência seria contado na forma da regra geral do art. 173, inc. I, do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento (de ofício), poderia ter sido efetuado, e não a contar do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º).

STJ - RESP 23.706/RS

"II - SE NÃO HOUVER ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO, NÃO HÁ FALAR-SE EM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, MAS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO, HIPÓTESE EM QUE O PRAZO DE DECADÊNCIA CORRE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER REALIZADO."

STJ - RESP 395.059/RS

"1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN."

STJ - ERESP 101.407/SP

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."

STJ - RESP 169.246/SP

"NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, A DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CREDITO TRIBUTARIO SE REGE PELO ARTIGO 150, PARAGRAFO 4., DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, ISTO E, O PRAZO PARA ESSE EFEITO SERÁ DE CINCO ANOS A CONTAR DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR; A INCIDENCIA DA REGRA SUPÕE, EVIDENTEMENTE, HIPOTESE TIPICA DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, AQUELA EM QUE OCORRE O PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. SE O PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO FOR ANTECIPADO, JA NÃO SERÁ O CASO DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, HIPOTESE EM QUE A CONSTITUIÇÃO DO CREDITO TRIBUTARIO DEVERA OBSERVAR O DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO."

STJ - ERESP 278.727/DF

"Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN" (Resp n. 183.603/SP, Rel. Min, Eliana Calmon, DJ de 13.08.2001)."

TRF1 - APELAÇÃO CÍVEL 01000801700/MG

"1. Não havendo pagamento voluntário sujeito à verificação posterior por parte do Fisco, descabe adotar a sistemática do lançamento por homologação para a contagem do prazo de decadência para constituir o crédito tributário."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

TRF3-APELAÇÃO CÍVEL 530.288/SP

"1. Segundo previsto pelo artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

2. O contribuinte efetua o pagamento do tributo, que encontra-se passível de revisão pela Administração. Contudo, a possibilidade de revisão por parte da autoridade administrativa sujeita-se ao exercício dentro do prazo previsto no art. 173 do CTN, de natureza decadencial.

3. Na presente hipótese, tendo o contribuinte apurado o quantum devido, feito a declaração, porém não tendo recolhido o respectivo montante, não há que se falar em homologação, mas sim em andamento de ofício, sendo aplicável a regra contida no artigo 173, I, do referido diploma legal.

4. Não tendo ocorrido o pagamento antecipado do tributo em tela e, portanto não havendo o que homologar, inaplicável na espécie o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, como decidido pelo i. juiz da causa."

TRF4-APELAÇÃO CÍVEL 522.463/SC

"1. Se o contribuinte presta a informação, declarando que deve determinado tributo, mas não paga absolutamente nada, como é o caso, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos para realizar o lançamento suplementar (de ofício), embora, relativamente ao que foi confessado pelo contribuinte, obviamente, não há falar em decadência.

2. Nessa hipótese, não se conta o prazo de cinco anos para a realização do lançamento a partir do fato gerador do tributo, como é feito nos casos em que há pagamento, pelo simples fato de que será impossível a homologação tácita. Outrossim, a apresentação da DCTF não pode ser alçada à condição de causa de antecipação da contagem do prazo decadencial."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

**TRF4-APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA
56.297/RS**

“- Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação e restando esta inviabilizada pela ausência de pagamento, o prazo para o lançamento supletivo de ofício, do art. 173, I, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação, tivesse ocorrido pagamento, poderia ter sido efetuado, inclusive tacitamente, ou seja, do exercício seguinte ao do decurso dos cinco anos contados do fato gerador de que trata o art. 150, § 4º, do CTN. Orientação firmada no STJ.”

TRF4-APELAÇÃO CÍVEL 543.714/RS

“3. Quando o contribuinte deixa de antecipar o pagamento, mesmo entregando a DCTF ou a GFIP, não será o caso de lançamento por homologação, porque não há o que ser homologado. O crédito deve ser constituído obedecendo ao prazo do art. 173, I, do CTN, em conformidade com a Súmula nº 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos.”

**TRF4-EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL
15.108/PR**

“3. Quando o contribuinte deixa de antecipar o pagamento, mesmo entregando a DCTF ou a GFIP, não será o caso de lançamento por homologação, porque não há o que ser homologado. O crédito deve ser constituído obedecendo ao prazo do art. 173, I, do CTN, em conformidade com a Súmula nº 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos.”

Contudo, em face do exposto, verifica-se que a homologação tácita da atividade do contribuinte ocorre tanto na hipótese de falta de pagamento antecipado como na de pagamento parcial, devendo a totalidade ou a diferença do crédito tributário tacitamente constituído ser cobrada administrativa ou judicialmente, no prazo prescricional estabelecido pelo art. 174 do CTN, acrescido de juros e multa de mora, tendo em vista que o CTN não estabelece penalidade específica pelo descumprimento do referido “dever” de pagar antecipadamente o tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

A homologação expressa ou tácita também não impede, conforme se verifica do inc. V, e parágrafo único, do art. 149, do CTN, abaixo transcrito, a revisão ou lançamento de ofício, enquanto não ocorrer a decadência (CTN art. 173, inc. I), para apurar omissões ou inexatidões e, se for o caso, lançar de ofício o imposto devido, acrescido da penalidade estabelecida pelo art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, por infração ao disposto no artigos 7º, 8º, 11 e 12 da Lei n. 9.250, de 26/12/1995, que estabelece a obrigação de o contribuinte informar todos os rendimentos auferidos no ano-calendário:

*“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; (g. n.).*

*Parágrafo único. **A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.**”(g.n.).*

Na multicitada obra, Hugo de Brito Machado, págs. 158/159, discorre sobre a revisão do lançamento por homologação, nos termos que se seguem, divergindo do exposto apenas quando diz “*não se pode falar em revisão de ofício de lançamento por homologação quando esta tenha sido tácita*”, e que “*a distinção entre o lançamento de ofício e a revisão do lançamento por homologação é de grande importância para a determinação do prazo de decadência do direito de lançar*”. A decadência, como exposto, não comporta interpretação que altere o “*dies a quo*” estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I) em função da modalidade de lançamento ou de procedimento administrativo de revisão:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

*“Os lançamentos em geral podem ser objeto de **revisão**, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos.*

*A revisão pode dar-se de ofício, vale dizer, por iniciativa da autoridade administrativa, e a pedido do contribuinte, caso em que pode configurar-se a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, e não se deve confundir revisão de ofício com lançamento de ofício. **A revisão de ofício pode dar-se em qualquer das modalidades de lançamento.** Assim, um lançamento por homologação pode ser objeto de **revisão de ofício**, nos casos em que a **autoridade discorda do valor apurado pelo contribuinte.** Nestes casos não se deve falar de lançamento de ofício, mas de revisão de ofício de um lançamento por homologação.*

A distinção entre o lançamento de ofício e a revisão do lançamento por homologação é de grande importância para a determinação do prazo de decadência do direito de lançar, tema a respeito do qual a jurisprudência ainda vem cometendo equívocos.

*Ocorre revisão de ofício de um lançamento por homologação quando, depois da homologação consubstanciada em algum ato através do qual a autoridade administrativa manifesta-se pela exatidão do valor apurado pelo contribuinte, e que faz existente o lançamento como procedimento administrativo, a autoridade constata um erro que a justifica. Isto ocorre, por exemplo, quando o valor apurado e não pago é objeto de cobrança administrativa ou judicial, e depois a fiscalização constata ser aquele valor inferior ao efetivamente devido. E ainda quando, tendo sido pago o valor apurado pelo contribuinte, ocorre uma fiscalização que afirma a final regularidade daquela apuração, indicando, no respectivo termo de encerramento, não haver constatado qualquer irregularidade. Ou simplesmente não lavra auto de infração, o que corresponde à afirmação implícita de não haver sido constatada qualquer irregularidade. Nesses casos tem-se consumado o lançamento por homologação, e, **se mais tarde alguma irregularidade é constatada antes de consumada a decadência, pode dar-se, de ofício, a revisão do lançamento.***



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Não se pode falar em revisão de ofício de lançamento por homologação quando esta tenha sido tácita. Neste caso não é possível a revisão do lançamento porque consumada a decadência do direito de lançar, e a revisão só pode ser iniciada enquanto não extinto esse direito da Fazenda Pública (CTN, art. 149, parágrafo único)."

"A revisão do lançamento de qualquer modalidade pode dar-se também por provocação do sujeito passivo da obrigação tributária. Neste caso, por força do art. 138 do Código Tributário Nacional, não cabe a imposição de qualquer penalidade."

A autorização contida no inc. V, do art. 149, do CTN, para que se efetue a revisão de ofício do lançamento por homologação, sem distinguir a expressa da tácita, aliada à ressalva do parágrafo único de que essa revisão somente pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, demonstra inequivocamente que o prazo da decadência desse direito de rever e lançar de ofício, nas hipóteses de omissões e inexatidões nas informações prestadas ao Fisco é o estipulado no inc. I, do art. 173 do CTN, ou seja, o contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, e não do fato gerador, pois se assim fosse, a disposição do parágrafo único do art. 149 do CTN, no caso de homologação tácita, seria inútil, pois a decadência se consumaria no momento dessa homologação (5 anos contados do fato gerador), inviabilizando a revisão dessa modalidade de lançamento, tornando inútil a disposição do CTN, o que não se admite, pois a lei não contém palavras ou expressões inúteis, corroborando assim que o prazo do §, 4º, do art. 150, do CTN, não trata de decadência, referindo-se tão-somente à homologação, expressa ou tácita, da atividade apuratória do contribuinte, e à constituição do crédito tributário, que, como visto, independe de ter ou não havido pagamento antecipado do tributo, parcial ou integral, pois o que se homologa é a atividade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Mesmo diante da disposição literal do art. 150 do CTN de que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte existe o entendimento de que o que homologava é o pagamento. Isso se deve, como esclarece Hugo de Brito Machado, na obra citada, pág. 157, texto abaixo reproduzido, ao fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações ao Fisco, este só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida e da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento:

“Quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar informações sobre o valor do tributo, por ele apurado, a autoridade administrativa só tomava conhecimento de sua atividade de apuração através do pagamento. Talvez por isto a doutrina chegou a sustentar ser este o objeto da homologação, quando na verdade o objeto da homologação é a atividade de apuração.

Existindo, como atualmente existe para a maioria dos impostos, o dever de prestar informações ao Fisco sobre o montante do tributo a ser antecipado, tais informações levam ao conhecimento da autoridade a apuração feita pelo sujeito passivo, abrindo-se assim ensejo para a homologação, tendo havido, ou não, o pagamento correspondente. Antes o pagamento era o meio pelo qual a autoridade tomava conhecimento da apuração, podendo haver então a homologação, expressa ou tácita. Agora, o conhecimento da apuração chega à autoridade administrativa com a informação que o sujeito passivo lhe presta nos termos da legislação que a tanto o obriga.” (g.n.).

“Tendo sido prestadas as informações e não efetuado o pagamento antecipado não se opera a homologação tácita, porque esta tem apenas a finalidade de afirmar a exatidão do valor apurado, para emprestar ao pagamento antecipado o efeito extintivo do crédito.” (g.n.).

A extinção definitiva do crédito tributário quando houver pagamento antecipado do tributo é prevista no inc. VII, do art. 156, do CTN, não sendo pré-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

requisito da homologação, por ser ato jurídico posterior. A homologação, tácita ou expressa, é uma modalidade de lançamento, ou seja, de procedimento administrativo, destinado a constituir e não extinguir o crédito tributário, constituição essa que independe do pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo.

A extinção definitiva, tanto pode ocorrer pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lançamento (CTN, art. 156, inc. I), com os devidos acréscimos legais, pois o objetivo do lançamento por homologação, como visto, é justamente resguardar a constituição do crédito tributário, evitando a posterior decadência (CTN, art. 173, inc. I) e restituições indevidas, bem assim assegurar a cobrança do imposto devido, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN.

A respeito da prescrição da ação de cobrança do crédito tributário regulamente constituído, Hugo de Brito Machado, na obra citada, pág. 195, leciona que:

*"A ação para cobrança do crédito tributário **prescreve** em cinco anos, contados da data de sua **constituição definitiva** (CTN, art. 174).*

*Dizer que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a execução do crédito tributário. Tal prazo é contado da **constituição definitiva do crédito**, isto é, da data em que **não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito**, em procedimento administrativo. Se não efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo.*

Na Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da ação que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O direito sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, nesse ponto, da decadência, que atinge o próprio direito.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

O CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária."

A legalidade da constituição do crédito tributário, mediante lançamento por homologação tácita sem que tenha havido o pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo, além de ser atestada pelo próprio CTN, ao estabelecer, no inc. V, do art. 149, a possibilidade de sua revisão e de lançamento de ofício suplementar, também é corroborada pela legislação ordinária (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º), que estipula a cobrança de multa e juros de mora quando os tributos declarados não são pagos ou recolhidos no prazo nela previsto, norma essa aplicável também no caso de a falta de pagamento nos casos de homologação tácita (CTN, art. 150, § 4º).

Nessa hipótese, os juros seriam devidos desde a data em que deveria ter sido efetuada a antecipação do pagamento. Assim, no caso da DIRPF, cujo imposto declarado não foi pago, que venha a ser homologada tacitamente, em virtude de o crédito tributário não ter sido constituído mediante homologação expressa no prazo de 5 anos de que trata o § 4º, do art. 150, do CTN, os juros seriam exigidos desde o dia seguinte ao término do prazo para entrega tempestiva da Declaração de Ajuste Anual e pagamento antecipado do imposto, que é o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao do recebimento dos rendimentos, conforme estabelecem os arts. 7º e 13, da Lei 9.250, de 26/12/1995.

Por pertinente, registra-se que a data de entrega da declaração não é fato que possa ser considerado como data de início da contagem do prazo decadencial (*dies a quo*), porque assim não dispõe expressamente a lei ordinária e também porque, se assim tivesse estabelecido, seria inconstitucional, pois feriria a hierarquia das leis estabelecida pela Constituição Federal, pois a lei ordinária não



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

pode alterar lei complementar, categoria de lei a que foi erigido o CTN ao ser recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Assim, o "*dies a quo*" da decadência, ressalvada a exceção do inc. II, do art. 173, do Código Tributário Nacional, é sempre o "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*" (CTN, art. 173, inc. I).

A data da entrega da declaração pode, em tese, influir na determinação do exercício a partir do qual será contado o prazo decadencial, sem que isso implique em alterar a disposição do CTN sobre o "*dies a quo*" da decadência (CTN, art. 173, inc. I). É o caso, por exemplo, se a lei ordinária dispusesse que a entrega da declaração de rendimento devesse ser efetuada até o último dia útil do mês de janeiro do segundo ano-calendário subsequente ao daquele em foram auferidos os rendimentos. Nessa hipótese, sem se alterar o "*dies a quo*" da contagem do prazo decadencial estabelecido pelo CTN, ampliar-se-ia em um ano o prazo para a Administração efetuar o lançamento de ofício dos rendimentos porventura omitidos.

Pelas mesmas razões acima expostas, o "*dies a quo*" estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I) como marco inicial para contagem do prazo decadencial, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não pode ser interpretado para se considerar como o primeiro dia do mês seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, pelo simples fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu art. 2º, ter alterado a forma de tributação do imposto de renda das pessoas físicas para mensal, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Essa interpretação tem sido rejeitada administrativamente por aqueles que entendem que, com vigência da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, o imposto



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

de renda da pessoa física passou a ser apurado e devido mensalmente, mas que, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, retornou-se à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, cabendo ao próprio sujeito passivo determinar a base de cálculo e, se for o caso, proceder o pagamento antecipado do tributo.

Assim o imposto de renda da pessoa física, pago ou recolhido mensalmente, a partir da Lei nº 8.134/90, seria mera antecipação do devido na Declaração de Rendimentos, que somente se tornaria definitivo com o ajuste na referida declaração anual, quando o montante do imposto devido nos meses do ano-calendário poderia ser aumentado, reduzido ou mesmo restituído.

Contudo, a referida interpretação (decadência contada a partir do primeiro dia do mês seguinte), deve ser rejeitada por não encontrar amparo no ordenamento jurídico nacional, em especial a Constituição Federal, que não admite que uma lei altere outra hierarquicamente superior. No caso, pretende-se que uma lei ordinária (Lei nº 7.713/88), específica para um tributo federal, tacitamente altere uma lei complementar (CTN), que trata, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

A expressão “exercício seguinte” do CTN não comporta interpretação de que poderia também ser considerada como “mês seguinte”, pois a palavra “exercício” refere-se á exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário.

Diante do exposto, ainda que se admitisse, em tese, que o IRPF é um tributo apurado e devido mensalmente, ainda assim, o “*dies a quo*” do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte, em obediência ao estabelecido no inc. I, do art. 173, do CTN, norma geral de Direito Tributário, que



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

não pode ser alterada por lei ordinária (Lei nº 7.713/88), devendo ser rejeitada, por falta de amparo legal, arguição de decadência com base em prazo contado a partir do primeiro dia do mês seguinte à percepção dos rendimentos.

Concluindo, temos que o prazo decadencial do IRPF, em qualquer hipótese, tem como "*dies a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), devendo ser afastadas as alegações embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência, seria o primeiro dia:

- a) do mês seguinte, em virtude de a Lei nº 7.713, de 1988, ter instituído a apuração e o pagamento mensal do IRPF;
- b) após 31 de dezembro do ano calendário em que os rendimentos forem percebidos, data de ocorrência do fato gerador do IRPF (CTN, art. 150, § 4º); e
- c) após a data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, fixado para o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente àquele em que os rendimentos forem auferidos.

Em face do exposto, rejeito da preliminar de decadência, tendo em vista que o lançamento relativo ao ano-calendário de 1995, como demonstrado, não estar atingido pela decadência.

A alegação de nulidade do lançamento em virtude da utilização de depósitos bancários na apuração do imposto devido, como adiante se demonstrará, não procede e deve ser rejeitada, tendo em vista que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

a) na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto dos anos-calendário de 1995 e 1996 a fiscalização, ao contrário do que afirma o recorrente (fl. 1994), não utilizou depósitos bancários para lavrar o auto de infração que, nessa parte, sequer foi embasado na Lei nº 8.021/90, conforme se constata do Auto de Infração (fl. 1878), onde consta que a exigência foi fundamentada nos arts. 1º e 3º, §§ 1º, 4º, 5º e 6º, da Lei nº 7.713/88; art. 4º da Lei nº 8.383/91; e art. 58, inc. XIII, do RIR/94, que no RIR/99, equivale ao art. 55, inc. XIII, e que versa sobre o acréscimo patrimonial a descoberto e tem como embasamento legal, o referido art. 3º da Lei nº 7.713/88, e que dispõe:

RIR/99

"Art. 55. São tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

.....

XII – as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;"

b) a apuração da omissão de rendimentos nos anos-calendário de 1997 a 2000 foi realizada nos exatos termos do art. 42, da Lei nº 9.430/96, que, no caso, fundamentou a autuação, como se verifica do Auto de Infração (fl. 1878).

Assim sendo, verifica-se que a Súmula 182 do TFR e a jurisprudência judicial e administrativa citada no recurso (fl. 1996/1999 e 2004/2006)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

não são aplicáveis ao lançamento de que trata o presente processo com base no acréscimo patrimonial a descoberto apurado nos anos-calendário de 1995 e 1996. Diante do exposto, verifica-se que a DRJ não se recusou "maliciosamente", como afirma o recorrente, a apreciar a aplicabilidade da Súmula 182 do TFR (fl. 1994 e 1995), pelo simples fato dela não ser aplicável ao lançamento em exame.

Anota-se, por pertinente, que os valores dos cheques emitidos em 1995 (fls. 1822/1825) e 1996 (fls. 1825/1831), integram os demonstrativos de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto desses anos (fls. 1842/1845 e 1846/1849), não como depósitos bancários, mas como dispêndios efetivos, assim considerados pela fiscalização por se tratar de cheques nominais. Essa convicção do Fisco, se o contribuinte entendesse que não estivesse refletindo a verdade dos fatos, poderia ser por ele elidida com os esclarecimentos sobre a origem dos recursos e a motivação dos pagamentos. O recorrente, entretanto, optou pela recusa em apresentar qualquer esclarecimento ou documento hábil e idôneo, corroborando tacitamente o lançamento.

Tendo em vista os argumentos e jurisprudências apresentadas pelo recorrente sobre o lançamento com base em depósitos bancários e com vistas a demonstrar a legalidade da autuação do acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 1995 e 1996, consigna-se que o art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, não aplicável ao lançamento desses períodos de que trata o presente processo, eis que não foi efetuado com base em depósitos bancários, estabelece que o arbitramento da renda presumida com base em depósitos bancários junto à instituição financeira, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, deve ser comparado com o arbitramento concomitante da renda presumida apurada mediante sinais exteriores de riqueza, de modo a levar a efeito a modalidade que mais favorecer o contribuinte, conforme se constata do referido dispositivo legal, abaixo transcrito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

*"Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á **arbitrando-se** os rendimentos com base na **renda presumida**, mediante utilização dos **sinais exteriores de riqueza**."*

*§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de **gastos** incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.*

*§ 2º Constitui **renda disponível** a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do imposto de renda em vigor e do imposto de renda pago pelo contribuinte.*

*§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de **arbitramento**.*

*§ 4º No **arbitramento** tomar-se-ão como base os **preços de mercado** vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.*

*§ 5º O **arbitramento** poderá ainda ser efetuado com base em **depósito ou aplicações** realizadas junto à instituições financeiras quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizado nessas operações. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 27/12/96).*

*§ 6º Qualquer que seja a **modalidade** escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais **favorecer o contribuinte**."*

Para fins do arbitramento de rendimentos omitidos com base na renda presumida mediante a utilização dos sinais exteriores de riqueza, a Lei nº 8.021/90 definiu sinais exteriores de riqueza como sendo gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, e renda disponível, como sendo a aquela auferida pelo sujeito passivo diminuída dos abatimentos e deduções admitidas pela legislação tributária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Os §§ 3º e 4º, do art. 6º, da Lei nº 8.021/90 estabelecem que ocorrendo a hipótese desse artigo, ou seja, arbitramento com base na renda presumida, este será feito com base nos preços de mercado vigentes à época dos fatos ou eventos, podendo-se adotar índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas e especializadas. Nesta modalidade de arbitramento não se inserem os depósitos bancários, que são tratados separadamente no parágrafo seguinte.

O § 5º do referido dispositivo legal estabelece a modalidade de arbitramento exclusivamente com base em depósitos bancários e aplicações em instituições financeiras. O arbitramento acontecerá quando o sujeito passivo, intimado, não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O arbitramento de que trata o § 4º (sinais exteriores de riqueza-preço de mercado) não se confunde, portanto, com o do § 5º (depósitos bancários), por expressa determinação do § 6º, de que, qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento (preços de mercado ou depósitos bancários), será sempre levada a efeito àquela que for mais favorável ao contribuinte.

Em face da exigência de comparação dessas modalidades de arbitramentos é que se firmou a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, consubstanciada nas ementas de acórdãos a seguir transcritas, semelhantes às citadas pelo recorrente, de que nos lançamentos de ofício efetuados com base em depósitos bancários, nos termos dos §§ 5º e 6º, do art. 6º, da Lei nº 8.021/90, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos depósitos bancários como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, por não constituírem os depósitos bancários fato gerador do imposto de renda, por não caracterizarem, por si só, disponibilidade econômica de renda ou proventos, situação que foi alterada com o advento da Lei nº 9.430/96.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Essa jurisprudência, reprise-se, não é aplicável ao lançamento em análise relativo aos anos-calendário de 1995 e 1996, em virtude dele não ter sido efetuado com base em depósitos bancários:

"SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – LEI NR. 8.021, DE 1990 – APLICAÇÃO – No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei nr. 8.021, de 1990, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza." (Ac CSRF/01-02.670).

"SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – LEI NR. 8.021, DE 1990 – APLICAÇÃO – No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei nº. 8.021, de 1990, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza." (Ac CSRF/01-03.000).

"SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – LEI Nº 8.021, DE 1990 – APLICAÇÃO – No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento." (Ac. 104-16088).

"IRPF – LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O lançamento de ofício por meio de arbitramento com base em depósitos ou aplicações realizadas junto à instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, somente pode ser realizado quanto aos fatos ocorridos após a edição da Lei nº 8.021/90 que autorizou tal modalidade, imprescindível que, a fiscalização compare-os com a renda presumida mediante utilização dos sinais



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38
Acórdão nº. : 102-46.359

exteriores de riqueza e que aquela modalidade de arbitramento se mostre mais benéfica ao contribuinte (Lei 8.021/90 art. 6º § 6º). O arbitramento com base em depósitos bancários não justificados pelo contribuinte, sem a comparação supra, somente foi autorizado a partir da edição da Lei nº 9.430/96.” (Ac. 102-42866).

“IRPF – AUMENTO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Na vigência da Lei 8.021, de 1990, os depósitos bancários, por si, ainda que de origem incomprovada, não constituem fundamento à presunção de renda tributável. Em face ao princípio da legalidade estrita, sua eventual tributação deve sujeitar-se ao pressuposto legal insito no § 6º do artigo 6º, do mesmo diploma legal.” (Ac 104-18231).

A partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada em 30/12/1996, em seu art. 42, instituiu a presunção de rendimentos omitidos com base em depósitos bancários pelo contribuinte que, regularmente intimado, não comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. O referido artigo, com os acréscimos da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, bem assim o artigo 87 da Lei nº 9.430/96, que estabeleceu a data de entrada em vigor da referida lei, dispõem, verbis:

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

*§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido **no mês** do crédito efetuado pela instituição financeira.*

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

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 R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

*§ 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.*

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares." (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002) (g.n.).

*"Art. 87. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos financeiros a partir de **1º de janeiro de 1997.**" (g.n.).*

O art. 4º, da Lei nº 9.481, de 13/08/97, alterou o valor individual do depósito e o somatório mensal a que se refere o inciso II do art. 42 da Lei nº 9.430/96, para R\$ 12.000,00 e R\$ 80.000,00, respectivamente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

Assim, com o advento da Lei nº 9.430/96, tem amparo legal o lançamento com base em depósitos bancários ocorridos a partir de 01/01/97, sempre que o contribuinte, intimado, não comprovar que os recursos utilizados nesses depósitos têm origem em rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes, consubstanciada nas ementas dos acórdãos abaixo transcritas corrobora a legalidade e juridicidade do lançamento nessas condições:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracterizam-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.” (Ac 106-13329)

“TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos..” (Ac 106-13188 e 106-13086).

“IRPF - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Lei nº 9.430, de 1996, ART. 42 - O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 autoriza a presunção de omissão de receitas amparada em depósitos bancários de origem não identificada pelo contribuinte, restrita a presunção autorizada às normas e parâmetros que lhe foram legalmente fixadas.” (Acórdão 104-18555).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº : 102-46.359

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracterizam-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal." (Ac 106-12799).

Por último, relativamente à arguição de inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada que, segundo o recorrente constituiria confisco, afrontando o direito constitucional de propriedade e os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, consigna-se que a mesma tem previsão legal específica de aplicação.

Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor, tendo em vista que a atividade do lançamento, de acordo com o art. 142, é obrigatória e vinculada, não comportando discricionariedade, pois a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136).

Assim, de acordo com a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 44, inc. II, abaixo transcrito, a multa qualificada de que trata os autos é sempre aplicada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

No que diz respeito a essa multa, como registrou a DRJ (fl. 357), no presente processo estão presentes os elementos que caracterizam, em tese, o crime de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, aos quais remete o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, que justificam a aplicação da referida multa.

A autoridade lançadora, com base nas provas dos autos, fundamentou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos (fls. 1869/1871):

*“Em função dos fatos descritos nos itens anteriores, e considerando especialmente a intenção fraudulenta do contribuinte em evitar e/ou reduzir o imposto devido, através de omissões, que se evidenciaram pela falta de prestação de informações e pela **apresentação de informações inexatas em sua declaração de imposto de renda dos anos calendários de 1995 a 2001**, como foi constatado por essa fiscalização, exacerbamos a multa de ofício de 75% para 150%, e em virtude do não atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal Nº 210-01/, para 225%, relativamente à tributação da variação patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 1995 e 1996 e da omissão de rendimentos nos anos-calendário de 1997 a 2000.” (g.n.).*

“A Lei 4.502, de 30.11.64, em seu art. 72 define fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A qualificação da multa incidente sobre o imposto de renda oriundo da variação patrimonial a descoberto e das omissões de rendimentos, apuradas a partir das incursões realizadas, baseou-se nos seguintes fatos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

1º) O contribuinte efetuou diversos gastos durante os anos-calendário de 1996 e 1997, conforme pode ser constatado com as cópias dos cheques emitidos que encontram-se à fls. 417 a 738 do presente processo e que foram encaminhados a esta fiscalização, por meio dos Ofícios 440 e 441/2001-4ª/JF, entretanto os rendimentos informados em suas Declarações de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física não respaldam os mencionados cheques emitidos o que caracteriza, em princípio, omissão de renda auferida e não declarada na apuração de excesso de gastos incompatível com a renda disponível.

2º) O contribuinte mantinha conta de depósito junto ao Banco do Brasil e Banco Santos Neves, com valores creditados (extratos de fls 82 a 344) em relação aos quais não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, embora tenha sido devidamente intimado. Este fato, caracteriza, em princípio, omissão de rendimento preceituada no art. 42 da Lei 9430/96.

Dos fatos apresentados, extraímos que o contribuinte em todas as suas ações e omissões procurou extinguir ou reduzir o imposto devido em cada uma das Declarações de Ajuste referentes aos anos-calendário fiscalizados.

Desses preceitos, e em função das circunstâncias e alegações apresentadas, e considerando, em princípio, o intento fraudulento do contribuinte em reduzir ou extinguir o imposto devido, como ficou constatado pelos fatos descritos, aplicamos a multa de ofício de 150%, relativamente à variação patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 1995 e 1996 e à omissão de rendimentos nos anos-calendário de 1997 a 2000, apurados conforme descrição detalhada nos itens 2 e 3.

Portanto, a exasperação da multa, para 150%, alicerça-se no fato de que as ações e omissões, livres e conscientes do contribuinte, revelaram evidências de fraudes nas declarações, com intuito de reduzir ou extinguir o imposto devido. Tais circunstâncias implicaram a qualificação da multa de 150%, como previsto no art. 992, inciso II do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041/94, de 11.01.94; art. 957, inciso II do RIR/99, Decreto 3.000/99, de 26.03.99, e no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no imposto de renda apurado em função da omissão de rendimentos nos anos-calendário de 1995 a 1999, conforme itens 2 e 3."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

Acórdão nº. : 102-46.359

A propósito do relatado pela autoridade lançadora salienta-se que o contribuinte, apesar de ter emitido, nos anos-calendário de 1995 e 1996, cheques nominais relativos à conta nº 2.989-0, mantida no Banco do Brasil, nos montantes mensais constantes do quadro abaixo, declarou como rendimento tributável na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1995 (fl. 34) a quantia de R\$ 24.000,00 e como bens e direitos em 31 de dezembro dos anos-calendário de 1994 e 1995 apenas R\$ 1,00. Na declaração do exercício de 1997, ano-calendário de 1996 (fl. 37), nada foi declarado como rendimento tributável, repetindo-se que em 31/12/96 o patrimônio seria de R\$ 1,00, corroborando, entre outros fatos apontados pela autoridade lançadora, o evidente intuito de fraude de que trata a referida lei que implicam na aplicação da multa qualificada.

Mês	Ano de 1995 – R\$	Ano de 1996 – R\$
Janeiro	2.500,00	284.696,00
Fevereiro	0,00	39.964,09
Março	3.071,96	25.811,00
Abril	126.602,93	0,00
Maio	50.481,90	325.660,52
Junho	17.025,42	105.271,58
Julho	161.263,88	375.590,43
Agosto	0,00	179.000,00
Setembro	50.501,22	218.221,28
Outubro	0,00	227.382,27
Novembro	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00

Quanto ao agravamento da multa, verifica-se que encontra amparo na legislação que estabelece que a falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício. O não atendimento às intimações está sobejamente comprovado nos autos, tendo sido registrado pela autoridade lançadora nos seguintes termos (fl. 1873):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11543.005209/2001-38

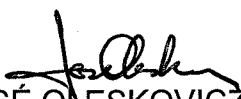
Acórdão nº. : 102-46.359

“Até a presente data nenhuma documentação foi entregue a essa fiscalização pelo contribuinte ou por alguém por ele autorizado, em resposta aos Termos de Início de Ação Fiscal acima mencionados. Fica claro então o não atendimento por parte do fiscalizado das intimações que lhe foram devidamente encaminhadas e comprovadamente recebidas.

É possível verificar-se, através dos documentos emitidos por essa fiscalização e das comprovações de recebimento desses documentos, todos partes integrantes do presente processo, que o contribuinte teve todo o prazo necessário ao atendimento das solicitações por nós efetuadas, haja vista que, teve ciência do início do procedimento fiscal e conseqüentemente das referidas solicitações em 11/07/2001, sendo o Auto de Infração lavrado no mês de dezembro de 2001, portanto, cerca de 05 (cinco) meses, ou seja, aproximadamente 150 (cento e cinqüenta) dias após iniciarmos a fiscalização.”

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto por rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2004.


JOSÉ OLESKOVICZ