



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

**Processo n°** 13884.004578/2003-30  
**Recurso n°** 140.773 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Ex. 1998  
**Acórdão n°** 102-49.138  
**Sessão de** 25 de junho de 2008  
**Recorrente** FERNANDO JOSÉ LEITE DA COSTA E OUTRO  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 1998

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.**

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.


Decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e Núbia Matos Moura, que não a acolhem. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente



ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA  
Redator designado

FORMALIZADO EM: 12 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moises Giacomelli Nunes da Silva.

## Relatório

Como se trata de uma lide em que houve decisão anterior por verificação complementar em diligência, Resolução nº 102-02.197, de 22 de outubro de 2004, fl. 1.351, v-VII, transcrevo parte do Relatório daquela oportunidade, de interesse à solução da lide, para facilitar a compreensão e o acesso aos dados. Complemento ao final com o resultado da diligência e alguns esclarecimentos considerados necessários ao bom entendimento.

“Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte e dos responsáveis solidários com a decisão de primeira instância na qual foi considerada, por unanimidade de votos, procedente a exigência de crédito tributário, que foi constituído por Auto de Infração, de 17 de outubro de 2003, em valor de R\$ 42.154.886,79 (quarenta e dois milhões, cento e cinquenta e quatro mil, oitocentos e oitenta e seis reais e setenta e nove centavos), este localizado às fls. 1175 a 1183.

Referida exigência teve origem nas omissões de rendimentos, de natureza tributável, caracterizadas por presunção legal de renda centrada em depósitos e valores creditados em contas mantidas junto ao Banco do Estado de São Paulo S/A, n.º 01-026003-2, agência 093, ano-calendário de 1997; no Banco Santander Noroeste S/A, n.º 051.606.537-87, agência São José dos Campos; no Banco Real S/A, n.º 7709903-7, Agência 310-7, e as de poupança, 08581124-0, 1196933-6 e 00973987, nesta última, Paulo Roberto Ximenes é o segundo titular, e no Unibanco S/A, n.º 200417-1, agência 148.

A origem dos recursos necessários à movimentação de tais valores permaneceu desconhecida durante o procedimento investigatório em razão do silêncio da contribuinte e do responsável solidário. Somente ao final, informou o contribuinte que as importâncias movimentadas nas ditas contas eram de propriedade da empresa Cinelândia Telefones Ltda, atualmente, Cinelândia Factoring Fomento Mercantil SJC Ltda, fl. 1152.

(...)

A multa de ofício foi agravada e aplicada com fundamento nos artigos 44, I, e § 2.º, da lei n.º 9430, de 1996, enquanto os juros de mora, no artigo 61, § 3.º deste último ato legal.

Para que os fatos fiquem conformados e permitam a convicção dos julgadores, importante descrever as atitudes das Autoridades Fiscais e dos fiscalizados ao longo do procedimento investigatório que constaram detalhadamente na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 738 a 740.

Pelo relato verifica-se que o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários das referidas contas, fls. 6, e, apesar de ter concedido poderes para representantes bem assim pedir prazo para o atendimento, não respondeu à tal solicitação. Sendo reiterada em 25 de julho de 2002, fl. 56, não constando manifestação a respeito no processo.

Assim, os extratos foram obtidos mediante Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, sendo que, após análise desses documentos, foi solicitada cópias de cheques, do Banespa, com valores acima de R\$ 3.000,00; do



**BCN S/A, com valores acima de R\$ 30.000,00, para fins de verificar a participação nas ditas contas por parte do procurador José Percy Ribeiro da Costa, seu pai, e de Maria do Carmo Costa, irmã do fiscalizado.**

**Através dessa amostragem ficou constatada a participação de José Percy R da Costa, considerando que da amostragem proveniente do Banco Banespa S/A, apenas um cheque foi assinado pelo titular da conta, enquanto os outros todos foram emitidos pelo primeiro citado, enquanto daquela advinda do Banco BCN SA, todos foram assinados por José Percy R da Costa e pela procuradora, Maria do Carmo Costa.**

Importante ressaltar que, de acordo com o instrumento de fl. 181, o primeiro outorgado tinha amplos poderes para movimentar todas as contas havidas em nome do outorgante, em qualquer banco.

Diante dessa constatação foi dada ciência do Termo de Declaração de Sujeição Passiva *Solidária*, por interesse comum, aos procuradores Maria do Carmo Costa e José Percy Ribeiro da Costa, na forma do artigo 121, do CTN, mediante envio de correspondência por via postal, com AR, fls. 1144 e 1147. Observe-se que acompanharam tais termos, cópias de todos os atos administrativos e fiscais que integraram o processo até a data de sua lavratura.

Em 10 de outubro de 2003 o contribuinte compareceu à repartição de origem e protocolou comunicado contendo pedido de prorrogação do prazo em mais 5 (cinco) dias daquela data, para apresentar justificativas aos ditos valores, e na mesma data informou, fls. 1152 e 1153, que as intimações anteriores foram encaminhadas ao seu patrono que não as respondeu por motivo que desconhece. Ainda, que seus pais, desde 1992, possuíam uma empresa, a Cinelândia Telefones Ltda, atualmente, Cinelândia Factoring Fomento Mercantil SJC Ltda, cujo objetivo incluía a compra e venda de telefones, operações de faturização e cobrança, e que a movimentação financeira identificada corresponde às operações realizadas pela empresa, apesar de incorreta por situar-se na pessoa física.

“Todavia, em razão de uma prática adotada de longa data, o movimento financeiro dessa empresa (compra e venda de telefones, compra do crédito de cheque e duplicatas de terceiros, pessoa jurídica, cobrança de títulos e cheque de terceiros faturizados), sempre foi feito em nome de pessoas físicas, sendo os filhos dos sócios, como no meu caso e de minha irmã, Maria do Carmo Costa, também sob ação fiscal.

Em razão desse procedimento, até por interesse de alguns Bancos, os depósitos e saques se multiplicaram, face a característica das operações da empresa. Em momento algum o intimado foi titular ou proprietário de valores tão astronômicos, como os resultantes das somas dos depósitos bancários colhidos pela fiscalização. Minhas declarações de bens atestam o que lhes estou afirmando, não tendo, de forma alguma, indícios de sinais exteriores de riqueza que justifiquem serem os depósitos bancários, indício de rendimentos tributários.

Concorda que as operações, não deveriam transitar por sua conta, mas daí a considerá-las como rendimentos da pessoa física vai a uma distância muito grande.”

As Autoridades Fiscais não acolheram as alegações do contribuinte em razão de se apresentarem despidas de provas, e lavraram o Auto de Infração em 17 de outubro de 2003, considerando a origem desconhecida de tais valores e do longo tempo requerido pelo procedimento, uma vez que o início da verificação fiscal ocorreu em 11 de setembro de 2002.



(...)

Em primeira instância a lide foi julgada e o lançamento considerado procedente, conforme Acórdão DRJ/SPOII n.º 06.426, de 26 de março de 2004, fls. 1236 a 1254.

(...)

Não conformados com a solução do conflito, e agora representados por Maria Alice Antunes A Affonso, OAB/SP 122.915, o contribuinte e os responsáveis solidários, ingressaram com recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 832 a 859, contra a dita decisão, no qual apresentaram os argumentos transcritos em síntese, a seguir.

Acompanhou a peça recursal, o resultado da perícia contábil realizada por profissional da empresa Factus Consultoria, Auditoria e Cursos S/C Ltda, junto à empresa Cinelândia Telefones Ltda, fls. 1324 a 1341.

Requerida a nulidade da decisão de primeira instância pelo indeferimento ao pedido de perícia, considerando que cerceou o direito de defesa e impediu a vinda de *prova útil, necessária e indispensável ao deslinde da questão* (sic).

Explicou a recorrente que tais provas revestiam-se do caráter de imprescindibilidade e se encontravam indisponíveis ao contribuinte, mesmo tendo este relação de parentesco com os proprietários da empresa Cinelândia. Em complemento trouxe como lastro as características do fato gerador do tributo que em seu entender requer, para manifestação concreta, a demonstração do efetivo acréscimo patrimonial e, seguindo nessa linha, indagou se a presunção contida no artigo 42 da lei n.º 9430, de 1996, afasta esse requisito. Para reforçar sua posição, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF n.º 01-02-863<sup>(1)</sup> e a doutrina de Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Vol. II, Coord. Luis Eduardo Schoueri, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 861) sobre os cuidados com o levantamento de fatos com suporte na existência de outros a formar as presunções. A decisão combatida teria ainda incorrido em ofensa ao artigo 5.º, LV, da CF/88, por ter tolhido o direito a ampla defesa, motivo para aplicação do artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Reiterada a nulidade do feito com suporte na falta de fundamentação do pedido de quebra do sigilo bancário, corroborada pela ausência de provas da efetiva necessidade das informações detidas pelas instituições financeiras. Assim, ofensa ao princípio da motivação dos atos administrativos. A reforçar a posição a doutrina de Lucia Valle Figueiredo (Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros, 1994, págs. 42 e 43).

Com base no artigo 5.º, X, da CF/88, e na doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho (Revista Dialética de Direito Tributário, Imposto de Renda – Quebra do Sigilo Bancário e Omissão de Receitas e Rendimentos, V-70, pág. 48), argumentou no sentido de que o sigilo bancário somente poderia ter sido quebrado por ordem judicial. Essa posição permite concluir que o procedimento e a exigência são nulos em razão do desprezo à determinação constitucional citada.

Reiterado o entendimento de que depósitos e créditos bancários não se prestam para garantir a efetividade da percepção de renda, bem assim a falta de requisitos que

<sup>1</sup> “A tributação com base nos valores dos depósitos bancários somente é possível se a fiscalização lograr vinculá-los às transações comerciais da pessoa jurídica e/ou demonstrar, de alguma maneira, que as importâncias depositadas deixaram de ter como contrapartida receitas registradas em seus livros comerciais e fiscais.” Ementa do Acórdão CSRF /01-02-863 transcrita na peça recursal, fl. 838.



deveriam dar suporte à imposição, como a existência de nexo causal entre os depósitos e o acréscimo patrimonial do contribuinte.

Centrada a defesa nesse referencial, e na norma contida no artigo 114 do CTN que define fato gerador. A tese foi robustecida com diversos julgados administrativos nos quais a exigência de nexo causal entre os depósitos e a percepção de renda é colocada como elemento fundamental à exigência; incluiu no seu rol de suportes a Súmula 182, do extinto TFR, e a decisão no Resp 71.794-SP, 2.ª Turma, no qual foi relator o Min. Paulo Gallotti, DJU de 2 de setembro de 2001, pág. 183.

Alegou a recorrente que por diversas vezes o contribuinte solicitou ao contador da empresa Cinelândia que fornecesse os documentos necessários à elucidação dos fatos, e que somente em 19 de abril de 2004, é que recebeu do contador José Alemerindo S Cardoso cópia da auditoria realizada pela empresa Factus Consultoria, Auditoria e Cursos S/C Ltda, na qual as “*contas da contribuinte foram devidamente lançadas na contabilidade da empresa Cinelandia Telefones Ltda*” (sic). Informado que o contribuinte teve notícia de que os tributos decorrentes da movimentação financeira contida em suas contas-correntes estão sendo regularmente pagos à Fazenda.

Incluiu contestação à multa de ofício por ofensa ao princípio do não confisco, entendendo que esse aspecto é ressaltado pelo fato de o valor da multa ser superior a 100% do valor principal.

Reiterada a questão da nulidade do feito por imposição solidária à José Percy Ribeiro da Costa e Maria do Carmo Costa, considerando a recorrente que as Autoridades Fiscais não comprovaram que estes contribuintes tiveram algum tipo de benefício em razão da assinatura dos cheques, conforme determina o artigo 924, do RIR/99. Em complemento, a falta de intimação do devedor solidário para o Mandado de Procedimento Fiscal.

Pediu análise, pelo Conselho de Contribuintes, da constitucionalidade das normas que suportam esta exigência, e fundamentou sua posição na hierarquia das leis onde a CF/88 figura como ápice em relação às demais. Trouxe para reforçar o entendimento, a decisão no processo 11020.001669/90-27, e a doutrina de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, São Paulo, Saraiva, 1993, págs. 544 e 545).

Esses foram os argumentos trazidos pela peça recursal.”

Em julgamento nesta E. Câmara, sessão de 22 de outubro de 2004, decidiu-se pela conversão em diligência, conforme citado no início, em razão da necessidade de esclarecimentos quanto às alegações postas em recurso e dúvidas levantadas pelo Relator, por decorrência do confronto dessas informações com os dados integrantes dos documentos bancários.

Esses motivos são transcritos em seguida, bem assim as atitudes requeridas:

“(…) Os laudos que acompanharam a peça recursal foram elaborados em 30 de outubro de 2003, e um deles teve por referência os valores que integraram as contas 012604252-75, agência Santa Cecília do Banco Santander SA, 01-028660-3, agência 0093, do Banespa, anos-calendário de 1998 e 1999, e a conta 929518, agência 064, do BCN, ano-calendário de 1999, para fins de definir quais deles constituíram faturamento da empresa Cinelândia Telefones Ltda, para apurar a CSLL, o PIS, a COFINS e o IRPJ sobre o faturamento apurado, e a regularização contábil do faturamento não reconhecido na época própria.



Informado no referido laudo que o faturamento da empresa decorrente de tais valores foi obtido pela diferença média entre o total das entradas e saídas de dinheiro das contas bancárias analisadas, e que essa diferença situou-se em torno de 11% em 1998, 10% em 1999, 2000, 2001 e 2002.

Postos estes esclarecimentos, justificativas e fundamentos, verifica-se que o processo, em face do laudo juntado na peça recursal, necessita de novos documentos e verificações para que se possa formar convicção e decidir a lide.

Para alterar os fatos que serviram de suporte à imposição tributária a representante legal apresenta um laudo no qual os créditos bancários das contas destes seriam produto de operações de factoring, ou de empréstimos a terceiros, despidas da documentação, mas praticadas pela empresa Cinelândia.

Nenhum documento foi juntado para dar suporte aos dados desse laudo, ou que comprovasse serem as entradas e saídas praticados pela dita empresa, ou, ainda, que os pagamentos dos tributos apurados foram efetivados.

Como prova seria imprestável o referido laudo porque constitui um documento particular despido de qualquer elemento de suporte, no entanto, considerando que foi contratada empresa especializada em auditoria e consultoria, e com autoria de um profissional da área contábil, José Almerindo da Silva Cardoso, CRC 1SP198619/0-0, deve ter credibilidade como *indício* da existência de uma contabilidade da empresa Cinelândia.

Ademais, verifica-se a presença de diversos cheques nominais que podem ter a origem da transação de referência investigada para fins de identificar a efetiva ligação da referida pessoa jurídica, ver Quadro I, a seguir, que contém alguns dos mais expressivos.

Quadro I

N.º do Cheque	Valor	Fl.	Motivo
<b>Banespa C/C 0093-01-026003-2</b>			
822301	10.000,00	514	Nelio de Toledo
942289	10.000,00	541	Com. FGR Alimentos Ltda
572327	13.892,00	560	Joaquim V F Bevilacqua
572340	20.000,00	578	VGL Serviços Contábeis SC Ltda
212353	19.000,00	585	Wilson Costa e/ou
112396	15.000,00	608	Joaquim Vicente F B. (92.020.392-3-verso)
332431	11.132,00	653	Renato Prado Celeste
452501	10.000,00	674	Pedro Vitoriano Flausimo
452502	10.000,00	676	
452503	10.000,00	678	
<b>BCN - Conta 064/927.207-7</b>			
003133	35.000,00	711	Percy Agro Pecuária Ltda
003260	42.000,00	713	Idem
000492	50.000,00	715	José Cossi
008026	50.000,00	717	José Cossi
001457	50.000,00	719	VEC Vezioni Eng. Com. Ltda
007974	30.000,00	721	Beneficiamento de Cereais Decaria Ltda
002278	77.239,50	723	Fátima Maria de Souza Nogueira
005564	30.000,00	725	Edson Cesar Costa e Cia Ltda
000160	55.768,00	753	Valdir Vicente Santos
003534	40.000,00	777	Nelson R Barros (verso: 064-926270-5)
003466	31.000,00	781	Mauricio J Silveira (verso:064-920001-7)
002221	30.629,00	795	Gerson Marcos de Fellice



000896	40.000,00	797	Wilson Rubens de Barros
001265	30.000,00	813	Nelson R Barros
003255	35.000,00	819	Valdir Vicente dos Santos
002876	31.387,50	839	Javacenter Passagens e Turismo Ltda
002902	33.735,00	841	Idem
003817	95.145,32	843	Lacticínios JB Ltda
003892	50.000,00	847	Comercial e Construtora Paraíso Ltda
003129	33.290,79	851	Dep. Mantiqueira Ltda
004095	45.000,00	857	Pimenta Terraplenagem e Construções Ltda
005689	151.067,00	869	Lucia Aparecida Aredo Nunes
007668	30.000,00	871	Supermercado Colibri Ltda
007713	66.965,00	875	Com. Transporte Areia Marajo Ltda
005073	101.197,00	877	Nelson R Barros
004747	60.000,00	883	Valdir Vicente Santos
004807	35.296,00	887	Frigorífico Sorboi Ltda
004907	40.000,00	891	Valdir Vicente Santos
004722	40.000,00	893	Valdir Vicente Santos
004209	100.000,00	909	Otávio Roberto Lourenças
004233	43.000,00	911	Valdir Vicente Santos
004060	37.000,00	919	Valdir Vicente Santos
004016	62.500,00	923	Valdir Vicente Santos
003967	40.000,00	925	Valdir Vicente Santos
002848	90.400,00	935	Valêncio Materiais Recicláveis
002920	32.175,00	941	Javacenter Passagens e Turismo Ltda
002854	32.825,00	943	Javacenter Passagens e Turismo Ltda
002716	30.000,00	949	Nelson R Barros
002662	50.000,00	953	Nelson R Barros
001200	35.143,65	1029	Nelson R. Barros
001220	46.901,00	1021	Javacenter Passagens e Turismo Ltda
001339	30.000,00	1035	TPA (no verso consta 066-444566-2)
001335	31.291,00	1037	Com. Dist. Trigo Ltda (verso 066-444804-1)
003181	40.000,00	1057	Minacho e Minacho Com. Veic. Ltda (verso consta anotação 064-500519-8)
003338	26.640,00	1071	Andreia M M Silva (verso 066-444295-7)
00417	72.320,00	1079	Miguel Venega
520	32.430,00	1083	Roberto Benitez
5878	30.000,00	1127	Paulo Afonso Macedo de Brito (verso consta doc. 720670)
4825	75.000,00	4825	Valdir Vicente dos Santos (verso 150 - 001014362-4)

Assim, observando o direito à ampla defesa, a possibilidade de acolhimento no processo administrativo de toda e qualquer espécie de prova<sup>2</sup> e o princípio da busca da verdade material dos fatos, conduta que se sobrepõe a de uma tributação por presunção, deve ser o julgamento convertido em diligência para que funcionário da unidade de origem execute verificação no sentido de: (a) constatar a efetiva propriedade das contas bancárias mediante análise das entradas e saídas junto à contabilidade da empresa, e juntar provas da posição encontrada; (b) identificar o efetivo pagamento dos tributos informados no laudo e juntar as correspondentes telas dos sistemas da SRF contendo esses dados; (c) elaborar parecer conclusivo sobre a propriedade das contas.”

<sup>2</sup> “A partir de nossos estudos, concluímos que todos os meios de prova previstos no direito são aptos para serem produzidos no curso do processo tributário, administrativo ou judicial.” HOFFMANN, Suzy Gomes. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, pág. 207.



O procedimento complementar conteve:

- a) Juntada de cópia da DIPJ da empresa Cinelândia Telefones Ltda, ex. 1998, fls. 1.387 a 1.401, v-VII;
- b) Extrato da Dívida PAES, da referida empresa, consolidada em 1º de julho de 2003, com débitos de 1997, 1998, 1999, 2001 e 2002, fls. 1.402 a 1.416, v-VII;
- c) telas on-line de confirmação de pagamentos, fls. 1.413 a 1.433, v-VII;
- d) Termo de Diligência/Solicitação de Documentos, de 8 de novembro de 2006, fl. 1.036, v-VI, dirigido à empresa Cinelândia Telefones Ltda para apresentação dos livros Caixa ou Diário e Razão utilizados nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, onde escriturados os depósitos e créditos bancários da empresa nos referidos períodos.

Esse pedido foi atendido em 27 de novembro desse ano, mediante entrega dos livros Caixa relativos aos anos-calendário de 1997 e 1998, e Diário, em 1999. Os documentos relativos à escrituração integral dos dados bancários não foram apresentados e a justificativa para essa negativa teve suporte na impossibilidade do acesso aos documentos apreendidos pela Polícia Federal, esta evidenciada nos autos do processo 1999.61.03.002067-8.

Consta uma via da petição de 26 de fevereiro de 2007, fls. 1.415 a 1.418, v-VIII, dirigida ao Delegado da Receita Federal em São José dos Campos, SP, onde a representante legal da empresa informa sobre a petição dirigida 16 de dezembro de 2005 ao juízo da 6ª Vara Federal Criminal, fl. 1.419 a 1.421, v-VIII, na qual informa sobre o deferimento em 19 de janeiro de 2006 para acesso aos documentos apreendidos, e a infrutífera busca destes na Delegacia de Polícia Federal em São José dos Campos. Em complemento, juntou cópia do comunicado de 3 de maio de 2006 ao mesmo juízo, onde informa sobre a dificuldade de acesso aos documentos e solicita determinação de ofício à Polícia Federal para a entrega destes, fls. 1.659 a 1.661, v-IX, com autorização concedida pela Justiça Federal em 15 de fevereiro de 2007, fl. 1.695, v-IX.

Entregue também cópia da “Nona Alteração – Adaptação ao Novo Código Civil” da empresa Cinelândia Telefones Ltda, de 7 de janeiro de 2005, fls. 1.041 a 1.046, v-VI, para comprovar os poderes substabelecidos por José Percy Ribeiro da Costa, sócio-gerente, aos representantes legais identificados às fls. 1.438, v-VII. Essa sociedade, segundo esse documento, era composta pela pessoa identificada e sua esposa, Gicélia Moreira da Costa, enquanto a participação no capital social era de 95% ao primeiro e 5% para a outra sócia. O capital social em valor de R\$ 1.023.000,00.

Concluída a diligência, lavrado Relatório Fiscal em 27 de agosto de 2007 onde consta breve relato deste processo, dos pedidos motivadores da diligência e o resumo das verificações e dos resultados obtidos, fl. 1.716, v-IX. Estes, são os que seguem identificados em síntese:

1. Conforme DIPJ, a empresa Cinelândia optou pela tributação com base no lucro presumido para o ano-calendário de 1998.

2. Resumo, mensal, das entradas e saídas da conta Caixa, incluindo a movimentação bancária, no ano-calendário de 1997, com total no ano de R\$ 775.997,64 e R\$ 803.250,39, respectivamente.



3. Da análise dos lançamentos efetuados no livro Caixa, constatada apenas uma espécie de lançamento de depósito bancário, sob conta “DEPÓSITO NESTA DATA – BCO BCN S/A”, e elaborado quadro demonstrativo desses depósitos mensais, com total anual de R\$ 164.916,88, em 1997.

Quanto aos questionamentos postos pela E. Segunda Câmara, informou a autoridade fiscal:

(a) de acordo com a escrituração da empresa e pela presença de apenas uma conta no banco BCN, e, ainda, o montante dos depósitos em 1997, de R\$ 164.916,88, em confronto com os valores em nome de Fernando J L da Costa neste lançamento, concluiu pela não inclusão destes na primeira.

(b) sobre a adesão da referida empresa ao PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 2003, com consolidação da dívida em 1º de julho de 2003, tendo por base os valores apurados no referido Laudo Pericial, bem assim, confirmados os pagamentos de tributos informados no laudo.

(c) que o referido Laudo Pericial foi elaborado em 30 de outubro de 2003, antes da ciência do feito, em 19 de novembro desse ano, ainda durante a ação fiscal, e sobre a inexistência de retificações das DIPJ desse exercício, o que significa a falta de inclusão dos valores constantes do primeiro citado.

(d) ao final do dito Relatório, sobre a falta de provas a respeito da titularidade efetiva das contas-correntes bancárias pela referida empresa, embora em nome da fiscalizada.

(e) Em complemento, no item “Considerações Gerais”, sobre as atitudes protelatórias dos representantes legais da empresa em trazer documentos aos processos administrativos, desde o transcorrer do procedimento fiscal até o período de realização da diligência. Fundamentada a afirmativa na informação da Justiça Federal, de 17 de janeiro de 2006, juntada pela própria contribuinte, sobre o acesso irrestrito da ré à presente ação e informa que os documentos apreendidos pela Polícia Federal teriam relação com dados do processo 13884.002919/2004-13, também presente no SEFIS para diligência<sup>3</sup>, não seriam necessários neste processo e não fariam parte dos quesitos formulados pelo Conselho de Contribuintes.

Ressalte-se que a lide sob processo 13884.002919/2004-13 teve relatoria deste que escreve e, verificado o Relatório integrante da Resolução nº 102-02253, de 7 de dezembro de 2005, constata-se algumas informações de interesse desta, colocadas a seguir, em síntese.

“Alguns esclarecimentos adicionais devem compor o Relatório para que a compreensão dos fatos seja facilitada.

Clóvis Ferreira da Silva é analfabeto, e trabalhou cerca de 18 (dezoito) anos para José Percy Ribeiro da Costa, como administrador da Fazenda Rancho Alegre, situada

<sup>3</sup> Número do Recurso: 146325 Câmara: SEGUNDA CÂMARA Número do Processo: 13884.002919/2004-13 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: IRPF Recorrente: CLÓVIS FERREIRA DA SILVA E OUTRO Recorrida/Interessado: 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II Data da Sessão: 07/12/2005 01:00:00 Relator: Nauray Fragoso Tanaka Decisão: Resolução 102-02253 Resultado: - Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência. Pesquisa no site [www.conselhos.fazenda.gov.br/InformaçõesProcessuais/Conselho](http://www.conselhos.fazenda.gov.br/InformaçõesProcessuais/Conselho) = “Primeiro”; Pesquisa por = “Processo”; Argumento = “13884.002919/2004-13”, 13h20, de 15 de maio de 2008.



na Travessa 2, nº 200, em São José dos Campos e em 21/12/2001, ainda trabalhava para essa pessoa, mas sem vínculo empregatício, conforme depoimento prestado na Delegacia de Polícia Federal dessa cidade, em 21/12/2001, fl. 953, v-V.

Não havia apresentado Declaração de Ajuste Anual – DAA para esse exercício, mas consta entrega a destempo em 16 de maio de 2001, fl. 13, v-I, após o início do procedimento fiscal em 14 de março desse ano, fl. 1, v-I.

Nesse documento consta renda tributável de R\$ 10.000,00 e rendimentos isentos ou não tributáveis de R\$ 45.280,00. Como a declaração foi entregue a destempo, a autoridade fiscal intimou essa pessoa para comprovar os rendimentos isentos e não tributáveis e, não obtendo resposta, lavrou Auto de Infração para incluir tal valor como componente da renda tributável anual, procedimento formalizado e constante do processo nº 13884.000086/2002-94<sup>4</sup>, fls. 1.045 a 1.052, v-VI.

Essa renda foi deduzida do total dos depósitos e créditos de origem não comprovada.

Parte dos extratos bancários foram entregues por Clóvis F Silva em atendimento ao Termo de Início da Ação Fiscal, mas como não explicitavam a totalidade da movimentação financeira indicada à Administração Tributária em decorrência da CPMF, foram obtidos os documentos complementares – extratos e cópias de cheques – por Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, fl. 25, entre outras.

As contas bancárias nº 1.965.621-7, de poupança, e nº 927.922-5, conta-corrente, junto ao Banco BCN SA, estavam em nome de Clóvis F da Silva, mas foram movimentadas por José Percy R da Costa, que detinha procuração com amplos poderes, lavrada junto ao 1º Cartório de Notas de São José dos Campos, fl. 52, v-I. Essa afirmativa é comprovada pelo conjunto dos fatos – conta em nome de pessoa analfabeta, pela relação de dependência pois empregado do primeiro há mais de 18 (dezoito) anos, e pela assinatura dos cheques - este último aspecto comprovado pelas cópias de cheques juntadas ao processo às fls. 252, v-II a 872, v-V.

Intimado a justificar e comprovar a origem dos recursos necessários aos depósitos e créditos identificados, o sujeito passivo e o terceiro responsável não apresentaram documentos, apenas José Percy R da Costa informou, por comunicado assinado pela sua representante legal Maria Alice Antunes Affonso, OAB-SP 122.915, que todos os valores tiveram origem em contas junto aos bancos Banespa (Ag. 0093, conta nº 026003) e BCN, (ag. 064, nº 927207-7), em nome de Fernando José Leite e Santander (nº 012604252-75) e Banespa (ag. 0093, nº 01-028660-3) estas em nome de Maria do Carmo Costa, e teriam sido utilizadas pela empresa Cinelândia Telefones Ltda em operações de faturização<sup>5</sup>, fls. 1.053 a 1.056, v-VI. Esclareceu, ainda, que a documentação relativa a tal movimentação foi apreendida pela Polícia Federal e, teriam sido infrutíferas as tentativas de obtenção desses dados junto a esse órgão e perante os bancos.

Tendo levantado esta situação concreta, a autoridade fiscal interpretou que o sujeito passivo e o terceiro responsável agiram com evidente intuito de fraudar o fisco e

<sup>4</sup> Dados do Processo - Número : 13884.000086/2002-94 - Data de Protocolo : 04/01/2002 Documento de Origem : AIFM43304012002 Assunto : AUTO DE INFRACAO-IRPF Nome do Interessado : CLOVIS FERREIRA DA SILVA CPF : 183.889.758-54 Localização Atual Órgão Origem : SEC CONTROLE ACOMP TRIBUTARIO-DRF-SJC-SP Órgão : SEC ORIENT ANÁLISE TRIBUTARIA-DRF-SJC-SP Movimentado em : 16/07/2002 Sequencia : 0004 RM : 10578 Situação : EM ANDAMENTO UF : SP - Pesquisa site [www.comprot.fazenda.gov.br/e-gov/default.asp](http://www.comprot.fazenda.gov.br/e-gov/default.asp), 18h54, 5/12/2005.

<sup>5</sup> Esse termo não consta do Dicionário Aurélio Século XXI.



além de punir as infrações com multa de maior ônus, qualificada, ainda a agravou por entender que o seu comportamento e do terceiro responsável trilharam no sentido de dificultar o andamento dos trabalhos de levantamento fiscal. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 1.136, v-VI, justificada a penalidade de maior ônus:

‘Face a todo o exposto e, considerando todos os artificios e artimanhas utilizados no procedimento fiscal, com o único objetivo de criar embaraços à fiscalização, lavro o presente auto de infração com agravamento da penalidade cabível para 225%, haja vista a prática costumeira do Sr. José Percy em tentar burlar o fisco, sempre através da utilização de interpostas pessoas, incorrendo, dessa forma, no crime contra a ordem tributária previsto nos artigos 1º e 2º, I, da lei nº 8.137/90 e no crime da falsidade ideológica, disciplinado pelo artigo 299, do Código Penal.’

Base legal da penalidade, no artigo 44, II, § 2º da lei nº 9.430, de 1996<sup>6</sup>, fl. 1.126, v-VI.

Sobre essa posição, conveniente informar que a análise do processo permite concluir que a única intimação não respondida foi dirigida a Clóvis Ferreira da Silva em 4 de maio de 2004, fl. 873, sendo reintimado em 28/5/04, fl. 1043, no entanto, outra de idêntico teor foi dirigida à José Percy R Costa, em 5 de maio desse ano, sendo respondida em 4/6/2004, fl. 1.053, v-VI, oportunidade em que este último informa sobre a origem dos recursos pertencer à empresa Cinelândia Telefones Ltda.

Importante informar que a autoridade fiscal levantou a evolução patrimonial havida no ano-calendário na DAA de José Percy R da Costa e encontrou acréscimos mensais não justificados que totalizaram R\$ 409.853,26, no entanto considerado que foi absorvido pela renda omitida, levantada com suporte nos depósitos e créditos bancários, sendo esse fato informado ao sujeito passivo por Termo de Constatação, fls. 938 e 940.

Esses os dados mais significativos que compõem o resumo do procedimento fiscal investigatório.” (g.n.)

Dada ciência à fiscalizada, a José Percy Ribeiro da Costa e Maria do Carmo Costa sobre o dito Relatório Fiscal, estes apresentaram manifestações juntadas ao processo às fls. 1.736 a 1.740, 1.743 a 1.748, e 1.749 a 1.752, v-IX, de igual teor, a seguir resumidas.

1. Descrição sintética dos motivos da diligência.
2. Protesto pela nulidade da autuação em razão da ilegitimidade passiva consubstanciada pela titularidade efetiva dos depósitos e créditos bancários pertencer à empresa Cinelândia Telefones Ltda.
3. Impossibilidade do acesso aos documentos por força da apreensão efetuada pela Polícia Federal.

<sup>6</sup> Lei nº 9.430, de 1996 – Art. 44 – (...)

“§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do *caput* passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

- a) prestar esclarecimentos;
- b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
- c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.” (Com a redação dada pelo art. 70 da Lei n.º 9.532/97)



4. Posicionamento pela correção do entendimento manifestado na Resolução a respeito da possibilidade dos cheques nominais terem referência na dita empresa e sobre a investigação das relações produtoras desses valores evidenciarem a efetiva titularidade.

5. Sobre a movimentação bancária de esta pessoa pertencer efetivamente à empresa Cinelândia Factoring Fomento Mercantil SJC Ltda, anteriormente Cinelândia Telefones Ltda. A falta de inclusão da movimentação bancária na escrituração contábil deveu-se às irregularidades nesta última e essa situação demandou a elaboração do Laudo Pericial para sanar as irregularidades.

6. Pedido para a Delegacia da Receita Federal do Brasil oficialiar o Juízo Criminal com objeto de requerer a remessa dos documentos apreendidos pela Polícia Federal, relacionados nos autos de apreensão citados na peça recursal. Ainda, pela extensão da análise aos beneficiários dos recursos oriundos das contas-correntes componentes do lançamento e dilação do prazo para atendimento à solicitação posta em diligência.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Conforme Relatório, o Auto de Infração, formalizado em 17 de outubro de 2003 e com publicidade ao contribuinte em 19 de novembro desse ano, tem crédito tributário relativo a fatos ocorridos no ano-calendário de 1997 composto com a multa agravada fundamentada no artigo 44, I, e § 2.º, da Lei nº 9430, de 1996.

Embora não trilhe a mesma linha de raciocínio, com esses indicativos, a exigência é nula por caducidade, de acordo com o posicionamento predominante neste órgão.

Nessa forma de colher o tempo de exercício desse direito, o marco inicial para contagem do prazo para formalização da exigência é a data de ocorrência do fato gerador do tributo, em 31 de dezembro de 1997. E, com esse referencial, o prazo de 5 (cinco) anos expirou em 31 de dezembro de 2002.

Como a exigência teve ciência em 19 de novembro de 2003, a formalização ocorreu depois do transcurso desse prazo, momento em que era vedado o exercício do direito, isto é, não havia mais direito a exercer. Portanto, nula a exigência.

O fundamento para esse posicionamento é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 1966.

Não sigo essa linha de construção da norma relativa à decadência.

A ineficácia por caducidade imposta pela decadência do direito de formalizar o crédito tributário deve ter subsunção à norma do artigo 173, do CTN.

Decadência, nesta situação, traduz o limite temporal para que a Administração Tributária exerça o direito de formalizar o crédito tributário<sup>(7)</sup>. Nessa linha de raciocínio,

<sup>7</sup> Decadência – Derivado do latim *cadens*, de *cadere* (cair, perecer, cessar), exprime, dentro de seu sentido originário, o estado de tudo aquilo que decai ou que perece. Desse modo, na terminologia jurídica, adotou-se o vocábulo para exprimir melhormente a queda ou perecimento de um direito, pelo decurso do prazo prefixado ao seu exercício, isto é, a queda ou perecimento de um direito pela falta de seu exercício no interregno assinalado pela lei. (...) Por isso, com elementos comuns (a inércia e o tempo) na decadência, a inércia se refere ao exercício do direito, quando para sua eficácia se fazia mister que o mesmo se desse dentro de um período prefixado; ao passo que na prescrição, a inércia é relativa ao exercício da ação (demanda), dentro do prazo que lhe é assinado, desde o nascimento dela, ação, em regra, posterior ao nascimento do direito, para que se operem os efeitos que lhe são legalmente assegurados, quando seja seu direito ameaçado ou violado. A prescrição, assim, pressupõe a existência de um direito, que, para ser garantido, procura a proteção judicial, enquanto não se extinga a ação, pelo decurso do prazo em que possa ser avocada. A decadência impede que o direito, potencialmente assegurado, se reafirme, pela falta do exercício, que se fazia necessário. E somente, quando o direito (faculdade de agir) está subordinado à condição do exercício, no prazo regulamentar, poder-se-á admitir a decadência, resultante da omissão do titular do direito, que não se encontra em plena efetividade. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



considerada a regra geral de incidência do tributo para as pessoas físicas – na percepção e na DAA – característica dos fatos em análise, não se pode imaginar que o fisco possa exigir tributo antes do cumprimento dessa obrigação acessória, uma vez que a lei concede prazo legal para esse fim, o que implica a possibilidade da pessoa oferecer eventuais rendimentos considerados omitidos pelo fisco do ano-calendário de referência na DAA, caso lançados no período compreendido entre a ocorrência do fato gerador e o cumprimento da obrigação. Assim, o direito somente pode ser exercido após o cumprimento dessa obrigação acessória.

Com base na norma contida no inciso I, desse artigo e no fato de que as omissões de rendimentos ocorridas no ano-calendário 1997 são todas tributáveis nas Declarações de Ajuste Anual – DAA, o fisco somente poderia concretizar a exigência a partir do cumprimento dessa obrigação acessória, cujo prazo legal era em 30 de abril de 1997, situação que conduz o marco inicial de contagem ao primeiro dia do ano de 1º de janeiro de 1998. Cinco anos após esse referencial, implica em conclusão do dito prazo em 31 de dezembro de 2003, o que dá eficácia ao feito porque dele foi dada ciência ao representante legal do contribuinte em 11 de novembro deste último, antes da conclusão do dito prazo.

Sob a perspectiva da norma contida no artigo 150, § 4º, do mesmo ato legal, a homologação tácita não se presta para contagem do prazo decadencial e alguns dos motivos a fundamentar essa afirmativa são:

(1) o fato desta não se tratar norma específica, ou seja, segundo o método teleológico, a finalidade dessa norma não poderia dar-lhe poderes de inibir o direito do fisco;

(2) porque a dita norma não diz respeito a fatos inibidores da característica de lançamento de ofício ao período considerado, aspecto especificamente albergado pelo CTN em normas distintas, e por último,

(3) considerado o conjunto de normas desse artigo e a sua referência aos fatos componentes da situação declarada, isto é, se a renda oferecida à tributação foi de 100X e dela resultou cálculo a menor de tributo de 27,5Y, o que se considera homologado é a parcela da renda relativa aos 27,5Y, efetivamente tributada; querer de forma diversa, ou seja, que toda a renda de 100X seja tributada corretamente com 27,5Y, quando dela deveria resultar, por exemplo, 50Y, é homologar ato ilícito e essa atitude não é albergada pelo texto legal, considerada a modalidade de lançamento de ofício, art. 149, do CTN, (obrigatória pela aplicação do método sistemático de interpretação).

Embora prevaleça neste órgão a interpretação de que a contagem do prazo decadencial para o tributo das pessoas físicas deve ter por base a norma do artigo 150, § 4º, do mesmo ato legal, com a máxima vênua, dela divirjo pelos motivos indicados.

No julgamento desta preliminar deve predominar o entendimento referido no início e por esse motivo mantenho o voto apenas quanto a esse aspecto.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 25 de junho de 2008.

  
NAURY FRAGOSO TANAKA

## Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Redator designado

Em que pese o respeitável entendimento do ilustre Conselheiro Relator, entendo que é aplicável, no presente caso, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, pois, à regra geral do artigo 173, I, o Código estabeleceu justamente a exceção contida no artigo 149, V.

É o que passo a demonstrar.

Inicialmente, necessário se faz inicialmente transcrever alguns artigos do CTN que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

...

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;

...

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

...

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.

...

§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.

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;

...

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

...

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;

...”

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) “omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que “o dever de antecipar o pagamento”, não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);

(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1º., c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput*, *in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1º. e 4º., c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º.);

(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;

(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4º. do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4º., é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(m) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexatidão “por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo do §4º. do artigo 150, ressalvando tão-somente aquelas em que se verifique “dolo, fraude ou simulação”, que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4º., seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de “dolo, fraude ou simulação” também impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4º. do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de “dolo, fraude ou simulação”.

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4º., aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de “lançamento”, que consiste, na definição do artigo 142, em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável “o dever de antecipar o pagamento” do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4º., a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu “pagamento antecipado” e “homologação do lançamento” (artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1º., e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150.

Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.

É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4º., só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4º., quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?

A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão “atividade assim exercida pelo obrigado” poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao “exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, “o direito não se interpreta em tiras”. Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba “psicanalisar os eminentes representantes da Nação”, não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4º., quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.

Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º. e 4º., ou, nos dizeres do artigo 111 do

Código, “literalmente”. E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.

Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

*“Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação.*

...

*Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.*

...

*Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais.” (STF, Tribunal Pleno, RE n.º 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)*

É por esses motivos que ousou divergir do ilustre Conselheiro Relator, votando pelo acolhimento da decadência, considerando-se que, no caso específico dos autos, o lançamento de ofício foi efetuado após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos de que trata o §4º. do artigo 150 do CTN.

Sala das Sessões-DF, 25 de junho de 2008.

  
ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA