



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 18088.000219/2007-36  
**Recurso nº** 168.306 Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-00.421 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2009  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** BENEDICTO DI SANTO  
**Recorrida** 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

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

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

**LANÇAMENTO. AUTORIDADE COMPETENTE.**

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o servidor competente para proceder a fiscalizações e formalizar a exigência de crédito tributário, mediante lançamento, é o Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. É válido o lançamento realizado por servidor competente, ainda que este seja vinculado a unidade diversa da de localização do domicílio fiscal do contribuinte.

**REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. POSSIBILIDADE.**

Havendo procedimento fiscal em curso, os agentes fiscais tributários poderão requisitar, às instituições financeiras, registros e informações relativos a contas de depósitos e de investimentos de contribuinte sob fiscalização, sempre que essa providência for considerada indispensável por autoridade administrativa competente.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício relevante e insanável, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal ou do lançamento dele decorrente.

**PAF. DILIGÊNCIA. CABIMENTO.**

A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante/recorrente, para o esclarecimento de fatos ou a realização de providências considerados necessários para a formação do seu convencimento sobre as matérias em discussão no processo e não para produzir provas de responsabilidade das partes.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA.  
OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Desde 1º de janeiro de 1997, caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em contas bancárias, cujo titular, regularmente intimado, não comprove, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

No caso de falta de pagamento ou de pagamento a menor de imposto, apurado por meio de lançamento de ofício, é cabível a aplicação da multa de ofício de 75%.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. SIMPLES  
OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INAPLICABILIDADE.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO.

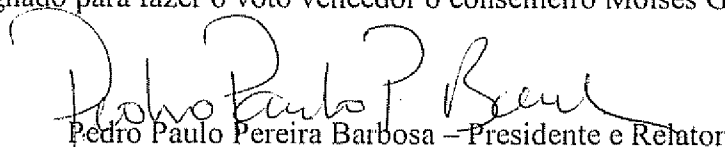
Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Decadência reconhecida em relação ao ano-calendário de 1998.

Preliminar rejeitada

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário 2001 - vencido o relator e a conselheira Marcela Brasil de Araújo Nogueira - e, por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício. Designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Moisés Giacomelli.

  
Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente e Relator

  
Moisés Giacomelli – Redator-designado

EDITADO EM: 22 NOV 2010

Participaram da sessão: Pedro Paulo Pereira Barbosa (Presidente e Relator), Moisés Giacomelli, Eduardo Tadeu Farah, Janaína Mesquita Lourenço de Souza e Rayana Alves de Oliveira França.

## Relatório

BENEDICTO DI SANTO interpôs recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente lançamento formalizado por meio do auto de infração de fls. 52/67. Trata-se de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor de R\$ 778.443,14, acrescido de multa de ofício de 150% (qualificada) e de juros de mora, totalizando um crédito tributário lançado de R\$ 2.453.712,92.

A infração que ensejou o lançamento e que está detalhadamente descrita no auto de infração foi a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, nos anos-calendário de 2001 a 2004.

O Contribuinte impugnou o lançamento, alegando, em síntese, que a origem dos recursos movimentados em suas contas bancárias são ganhos conseguidos em anos de trabalho e a venda de propriedades em momentos anteriores; que não mantém os seus extratos bancários, o que diz ser normal. Afirmar que movimentação financeira e renda são coisas distintas e que, portanto, seria inconstitucional a tributação da movimentação bancária. Argumenta que a renda apurada pela fiscalização em um ano já justifica a renda dos anos subsequentes que, no caso, são decrescentes.

Questiona a inclusão na base tributável de itens como transferências em dinheiro entre agências, transferências em cheques, transportes, que são movimentações entre as contas do mesmo titular e, portanto, a mesma entrada de recursos foi tributada mais de uma vez.

A Delegacia de Julgamento julgou procedente em parte o lançamento com base, em síntese, nas considerações a seguir resumidas.

Considerou regular o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada e ressaltou, quanto às alegações de inconstitucionalidade que os órgãos de julgamento administrativos não são competentes para examinar este tipo de questionamento.

Especificamente quanto à alegada incorrência do fato gerador com base no argumento de que depósitos bancários e renda não se confundem, ressaltou que se trata de lançamento com base em presunção de omissão de rendimentos e que o que se tributa é a renda omitida e não os depósitos bancários.

Sobre os valores considerados na base de cálculo do lançamento, a decisão de primeira instância excluiu valores correspondentes a transferências entre contas, acatando a alegação da defesa quanto a este ponto, conforme detalhadamente demonstrado no voto condutor da decisão recorrida.

O Contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 09/05/2008 (fls. 725) e, em 09/06/2008, interpôs o recurso de fls. 726/759, que ora se examina e no qual argúi, preliminarmente, a nulidade do lançamento por utilização de prova ilícita. Sustenta, neste ponto, a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001 com base



na qual as autoridades fiscais tiveram acesso às informações sobre a movimentação financeira do contribuinte.

Argumenta ainda que o processo criminal que teria ensejado a quebra do seu sigilo bancário foi trancado por falta de justa causa e que, conseqüentemente, todas as provas produzidas no curso deste processo não poderiam ser levadas em conta. Ressalta que o Recorrente sempre impugnou a exibição dos seus extratos bancários e que o mesmo não teve oportunidade de contraditar os extratos bancários, também em decorrência do trancamento da ação penal.

Insurge-se contra a quebra do seu sigilo bancário, afirmando que a autoridade fiscal não tinha autorização legal para examinar as informações sobre a movimentação financeira do contribuinte, caracterizando a quebra irregular do seu sigilo bancário, fato também ensejador da nulidade do lançamento.

Argúi a nulidade do lançamento também por alegada incompetência da autoridade fiscal. Afirma que é residente na cidade de Taquaritinga/SP, onde há sede da Secretaria da Receita Federal, agora transferida para a cidade de Ibitanga/SP e que os Fiscais que conduziram a Fiscalização eram da cidade de Taquaritinga, ferindo o preceito constitucional do “juiz natural”. Menciona os artigos 904 e 905 do RIR/99 e, ainda, o art. 28 do mesmo Regulamento.

Ainda como preliminar, o Recorrente argúi a decadência em relação aos anos de 2001 e 2002, este último até o mês de abril. Sustenta que se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação e que o prazo quinquenal conta-se da data do fato gerador.

Quanto ao mérito, questiona a validade do lançamento com base em depósitos bancários, argumentando que depósitos não se confundem com renda e que o Contribuinte não apresentou qualquer acréscimo patrimonial.

Reafirma que sua movimentação financeira teve origem em recursos arrecadados em anos anteriores. Aponta erros na apuração da base tributável, dizendo que não foram abatidos os rendimentos isentos, conforme determina o art. 42 da lei nº 9.430, de 1996, bem como não foram excluídos os valores referentes a aplicações de poupança.

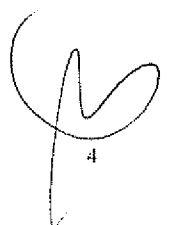
Insurge-se contra a multa de ofício que não se justificaria em razão da conduta do contribuinte que, em momento algum, se furtara a atender os chamados do Fisco e contesta a qualificação da multa, argumentando, em síntese, que não restou caracterizada a conduta que poderia ser classificada como evidente intuito de fraude.

Requer a produção de perícia contábil a respeito dos valores apurados pelo Fisco, que classifica de exorbitantes.

Questiona o valor dos juros de mora, que ultrapassa o do principal.

Por fim, aponta o que chama de ofensa ao princípio do não-confisco.

É o relatório.



4

## Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

### Fundamentação

Como se vê, cuida-se de lançamento com base em presunção de omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. O Contribuinte insurge-se contra a autuação, arguindo, de início, a nulidade do feito que estaria lastreado em provas colhidas ilicitamente. Neste ponto, refere-se à quebra irregular do seu sigilo bancário e sustenta que a Lei Complementar nº 105, de 2001 seria inconstitucional.

Sobre a alegada inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, diga-se, desde logo, que este Colegiado não é competente para apreciar esta matéria, conforme entendimento consubstanciado em súmula do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, a saber:

*Súmula 1ª CC nº 2. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

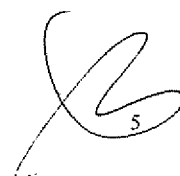
Note-se que, por força do § 4º do art. 72 da Portaria do Ministro da Fazenda nº 256, de 22/06/2009, “as súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF”

Sobre a quebra propriamente do sigilo bancário, entendo, acompanhando a jurisprudência já pacificada neste Conselho no sentido de que, atendidas as condições fixadas na lei, o Fisco pode ter acesso às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes e utilizá-las como base para o lançamento tributário.

É verdade que o art. 5º, inciso X, da Constituição Federal garante o direito à privacidade, no qual se inclui o sigilo bancário, mas esse direito não é absoluto e ilimitado, a ponto de se opor aos próprios agentes do Estado na sua atividade de controle, por exemplo, do cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Isto é, não se pode pretender, por exemplo, que o sigilo bancário se preste para acobertar irregularidades passíveis de apuração pelos agentes do Fisco.

O ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, embora sempre reconhecendo o sigilo das informações bancárias, tem uma larga tradição em franquear o acesso a essas informações aos agentes do Fisco. Assim, a Lei nº 4.595, de 1964, já prescrevia no seu art. 38, o seguinte:

Lei nº 4.595, de 1964:



*Art. 38 – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

*(...)*

*§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.*

*§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.*

O próprio Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar, expressamente determina que as instituições financeiras devem prestar informações sobre negócios de terceiros, o que, obviamente, inclui as operações financeiras, silenciando, inclusive, sobre a exigência de prévio processo administrativo instaurado:

Lei nº 5.172, de 1966:

*Art. 197 – Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.*

*(...)*

*II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.*

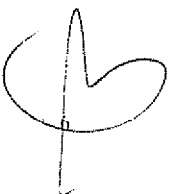
Ainda nesse mesmo sentido, foi editada, posteriormente, a Lei nº 8.021, de 1990, ampliando, inclusive, o rol das instituições obrigadas a prestar informações ao Fisco:

Lei nº 8.021, de 1990:

*Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.*

*Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.*

*Parágrafo único – As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo*



*máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.*

Finalmente, a Lei complementar nº 105, de 2001, a qual versa expressamente sobre o dever de sigilo das instituições financeiras em relação às operações financeiras de seus clientes, fez a ressalva quanto ao acesso a essas informações pelos agentes do Fisco, a saber:

Lei Complementar nº 105, de 2001:

*Art. 1º – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

*(...)*

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

*(...)*

*VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.*

*(...)*

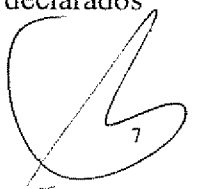
*Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

*Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.*

Como se vê, o ordenamento jurídico brasileiro de há muito vem estabelecendo, em caráter sempre excepcional e em determinadas condições previamente estabelecidas, o acesso a informações bancárias dos contribuintes pelos agentes do Fisco. Assim, a legislação brasileira tem, insistentemente, se inclinado no sentido da relativização do alcance do sigilo bancário, prevendo expressamente as situações excepcionais em que se admite a abertura daquelas informações.

Por outro lado, não se deve esquecer que os agentes do Fisco, assim como os auditores do Banco Central do Brasil, e as próprias instituições financeiras, estão sujeitos ao dever de manter sigilo das informações a que tenham acesso em função de suas atividades. Desse modo, a rigor, sequer se pode falar em quebra de sigilo, mas em mera transferência deste.

Finalmente, cumpre ressaltar que os dispositivos legais acima transcritos são normas válidas e, portanto, plenamente aplicáveis, eis que não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.



Não há falar, portanto, em violação ilegal ou ilegítima de sigilo bancário e, conseqüentemente, em prova colhida ilicitamente, razão pela qual rejeito esta preliminar.

Sobre a competência da autoridade lançadora, independente de qualquer consideração a respeito da unidade a qual o Contribuinte está jurisdicionado, a legislação é clara a respeito da validade do lançamento, ainda que formalizado por servidor de circunscrição diversa da do Contribuinte. É o que reza o art. 904 do RIR/99, especialmente no seu parágrafo terceiro, veja-se:

*Art 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2 354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2 225, de 10 de janeiro de 1985).*

*§ 2º A ação do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional poderá estender-se além dos limites jurisdicionais da repartição em que servir, atendidas as instruções baixadas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 3º A ação fiscal e todos os termos a ela inerentes são válidos, mesmo quando formalizados por Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Lei nº 8 748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º)*

O parágrafo terceiro, acima reproduzido, não deixa dúvidas quanto a este ponto.

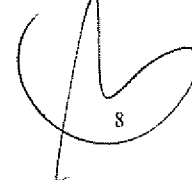
No caso concreto, o lançamento foi formalizado por auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil que é o servidor competente para realizar o procedimento e, independentemente da unidade a que esteja vinculado o servidor, o lançamento é válido.

Rejeito, portanto, também esta preliminar.

Ainda como preliminar, o Contribuinte argúi a decadência com relação aos anos de 2001 e 2002 sendo que, com relação ao ano de 2002, apenas até o mês de abril. O Recorrente sustenta que o termo inicial de contagem do prazo é a data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN e que este ocorre a cada mês. São, portanto, duas questões a serem analisadas: a definição da data de ocorrência do fato gerador, se em 31 de dezembro ou ao final de cada mês; e a definição do termo inicial para contagem do prazo decadencial.

Quanto à primeira questão, não procede a pretensão do Contribuinte. Embora a legislação refira-se que o imposto é devido mensalmente, a apuração do imposto é feita anualmente. É somente em 31 de dezembro de cada ano que se completa o período em relação ao qual devem ser totalizados os rendimentos auferidos, verificadas as deduções permitidas, aplicada a tabela progressiva anual, etc., enfim, apurado o imposto devido, e o saldo a pagar ou a restituir, em relação ao período.

Mesmo quando devido o pagamento com base em rendimentos mensais, salvo nos casos de tributação definitiva, este é mera antecipação do devido no ajuste anual. Os art. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990 não deixa qualquer dúvida quanto a essa questão, a saber:



8

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

*I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e*

*II - das deduções de que trata o art. 8º*

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

*I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);*

*II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);*

Não há dúvidas, portanto, de que o fato gerador do Imposto de Renda, salvo nas exceções previstas em lei, só se completa em 31 de dezembro de cada ano.

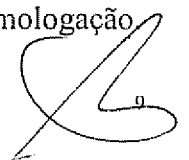
Sendo assim, ainda que se considerasse a regra de contagem do prazo decadencial com base no § 4º do art. 150 do CTN, como quer o Recorrente, não se verificaria a decadência com relação aos primeiros meses do ano de 2002. O termo inicial do prazo seria, então 31/12/2002 encerrando-se em 31/12/2007, posteriormente, portanto, à data da ciência do lançamento (16/07/2007).

Cumprе deixar assentado, de qualquer forma, que não compartilho da tese de que, nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seja a data de ocorrência do fato gerador.

Tenho claro que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello "é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa a omissão.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser lançado, posto que a apuração/pagamento do imposto feito pelo contribuinte serão confirmados pela homologação.



Portanto, entendo que, no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Isto posto, também não estaria decadente o lançamento relativamente ao ano-calendário de 2001.

Rejeito, pois, a preliminar de decadência.

Sobre o pedido de perícia, registre-se, desde logo, que a realização de diligência e perícia deve ser decidida pela autoridade administrativa conforme sua própria convicção a respeito da necessidade de tais providências para a formação de sua convicção a respeito do desfecho a ser dado ao processo. Veja-se o que dispõe a este respeito o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 18ª autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine*

No caso concreto, o objetivo pretendido com a perícia/diligência seria a verificação de fatos alegados pelo Contribuinte, relativamente a sua movimentação financeira. Ora, cabe ao Contribuinte comprovar os fatos que alega, não se prestando a diligência a suprir deficiências da defesa.

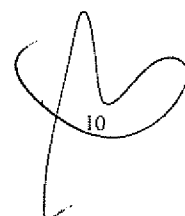
Indefiro, pois, o pedido de realização de perícia/diligência.

Quanto ao mérito, o Contribuinte insurge-se contra o lançamento com base em depósitos bancários. Como se disse no início deste voto, trata-se aqui de lançamento com base em presunção legal de omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e que tem previsão em disposição expressa de lei a qual prevê como consequência para a verificação de depósitos bancários cuja origem, regularmente intimado, o Contribuinte não logre comprovar como documentos hábeis e idôneos, a de se presumir que se trata de rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, autorizando o Fisco a exigir o imposto correspondente.

Cuida-se do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual para melhor clareza, transcrevo a seguir, já com as alterações e acréscimos introduzidos pela Lei nº 9.481, de 1997 e 10.637, de 2002, a saber:

*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.*



10

§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.

§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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta 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

§ 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.

Como se vê, é a própria lei que considera como rendimentos omitidos os depósitos bancários de origem não comprovada, instituindo, assim, uma presunção, no caso, relativa, que é um instrumento ao qual o Direito lança mão para alcançar certos tipos de situações que sem ele lhe escapariam. Como ensina Alfredo Augusto Becker (Becker, A. Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Ed. – São Paulo: Lejus, 2002, p.508):

*As presunções ou são resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem, donde classificam-se em presunções simples; ou comuns, ou de homem (praesumptiones hominis) e presunções legais, ou de direito (praesumptiones iuris). Estas, por sua vez, se subdividem em absolutas, condicionais e mistas. As absolutas (juris et de jure) não admitem prova em contrário; as condicionais ou relativas (juris tantum), admitem prova em contrário; as mistas, ou intermédias, não admitem contra a verdade por elas estabelecidas senão certos meios de prova, referidos e previsto na própria lei.*



E o próprio Alfredo A. Becker, na mesma obra, define a presunção como sendo "o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável" e mais adiante averba: "A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos".

Pois bem, o lançamento que ora se examina foi feito com base em presunção legal do tipo *juris tantum*, onde o fato conhecido é a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e a certeza jurídica decorrente desse fato é o de que tais depósitos foram feitos com rendimentos subtraídos ao crivo da tributação. Tal presunção pode ser ilidida mediante prova em contrário, a cargo do autuado.

E, no caso, como relatado, o autuado não trouxe aos autos, além daqueles elementos já considerados pela decisão de primeira instância, nenhum outro que demonstrasse a origem dos depósitos. A mera referência genérica de que os depósitos tiveram lastro em valores acumulados em anos anteriores não supre a exigência de comprovação referida pela lei.

Sem a comprovação da origem dos depósitos, paira incólume, pois, a presunção de omissão de rendimentos.

Sobre a multa de ofício, trata-se de penalidade prevista em lei para os casos de apuração e exigência, mediante lançamento de ofício, de imposto pago a menor, nos termos do art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, a saber:

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

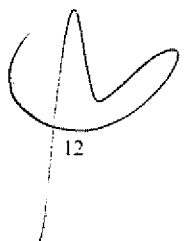
*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte,*

*II - 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*

Finalmente, cumpre examinar a qualificação da multa de ofício. A autoridade lançadora justifica a medida simplesmente referindo-se à ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária.

Não vislumbro, contudo, na conduta do Contribuinte a ocorrência de situação que possa configurar o evidente intuito de fraude conforme exige o art. 44, § II da Lei nº 9.430, de 1996, acima reproduzido.

Como se vê o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais transcrevo a seguir:



12

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é 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 a evitar ou diferir o seu pagamento*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72*

Pois bem, os dispositivos transcritos referem-se expressamente ao intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la. É preciso que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

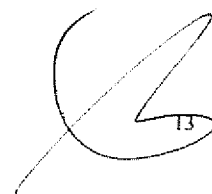
Note-se que por intuito não se deve entender a reserva mental, mas intenção manifestada exteriormente por meio de ação ou omissão. Quando, a partir da ação ou omissão se consegue caracterizar a pretensão do autor em alcançar tal ou qual resultado, no caso, reduzir o pagamento do imposto ou diferir seu pagamento, está-se diante do evidente intuito de fraude. Não basta a simples omissão de rendimentos, independentemente do valor dessa omissão.

São casos típicos de evidente intuito de fraude a adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. situações onde é possível identificar uma ação dolosa específica. Ora, não é disso que aqui se trata. Como afirmado pela própria autuação, a razão apontada para a exasperação da multa foi a própria omissão dos rendimentos nas suas declarações, a que se atribui a intenção dolosa de fugir à tributação.

Nesse sentido, o Primeiro Conselho de Contribuinte já expediu súmula segundo a qual “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

Entendo, portanto, deva ser desqualificada a penalidade.

Conclusão



13

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de indeferir o pedido de perícia, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício.



Pedro Paulo Pereira Barbosa

### **Voto Vencedor**



Conselheiro Moisés Giacomelli, Redator Designado

Inicialmente, cabe registrar que o presente voto vencedor limita-se à análise da decadência relativamente ao ano-calendário de 2001 em que o ilustre Conselheiro Relator votou vencido. Trata-se, neste ponto, de exigência de crédito tributário relativa a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001, cuja notificação somente ocorreu em 16/07/2007, quando decorridos mais de cinco anos. Assim, suscitada a decadência, analiso seus fundamentos nos parágrafos seguintes, para, ao final, concluir pelo cancelamento da exigência em relação a este período.

### **Da decadência como forma de extinção do crédito tributário**

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender como se dá a sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, “in verbis:”

*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.*

O artigo 142 do CTN não pode ser interpretado como norma isolada dentro do sistema. Há que se ter presente que o Capítulo II, do Título III, do Livro Segundo, do CTN, é subdividido em duas seções, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 142 a 146, trata do lançamento e a Seção II, composta pelos artigos 147 a 150, trata das modalidades de lançamento, a saber: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).

## I.a) Das modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150, prevê três modalidades de lançamento<sup>1</sup>, a saber: a) lançamento por declaração; b) lançamento de ofício e c) lançamento por homologação.

**O lançamento por declaração**, conforme prevê o artigo 147 do CTN<sup>2</sup>, dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de Notificação de Lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da Notificação de Lançamento.

**O lançamento de ofício**, previsto no artigo 149 do CTN<sup>3</sup>, ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria

<sup>1</sup> O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo: (i) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento; (ii) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. E, por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

<sup>2</sup> Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

<sup>3</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

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

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

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

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;



cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é “por declaração” ou “por homologação” e que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração.

**No lançamento por homologação**, de que trata o artigo 150 do CTN<sup>4</sup>, o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

#### **I.b) Dos elementos essenciais que caracterizam a constituição do crédito tributário e das questões relacionadas à homologação**

Com a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. *O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior.*

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

**a)** No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcula o valor do imposto devido.

---

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

<sup>4</sup> 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

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento<sup>5</sup> do tributo correspondente.

*Nos casos de lançamento por homologação, o lançamento se consuma quando o sujeito passivo pratica atividade tendente a apurar a ocorrência do fato gerador, identificar a matéria tributável, calcular o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação a ser feita pelo do sujeito ativo.*

O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ou por qualquer outra das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. *Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física<sup>6</sup>, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído.* Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução<sup>7</sup>.

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação<sup>8</sup>, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, verificar a ocorrência do fato gerador e calcular o montante do tributo. O

<sup>5</sup> Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento

<sup>6</sup> Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

<sup>7</sup> Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9 430, de 1996

Art 47 A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9 532, de 10 12 1997, DOU 11 12 1997, conversão da Medida Provisória nº 1 602, de 14 11 1997, DOU 17 11 1997)

Art 74

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10 833, de 29 12 2003, DOU 30 12 2003 - Ed Extra)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10 833, de 29 12 2003, DOU 30 12 2003 - Ed Extra)

<sup>8</sup> São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros

pagamento do imposto é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito tributário. **O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.**

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur*, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (tais como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso de imposto de renda pessoa física, por exemplo, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nas situações em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo sujeito passivo.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional<sup>9</sup> para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, *pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte*. A jurisprudência

<sup>9</sup> Segunda Câmara Leal ". A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da . Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a. Edição - número sequencial: 00881 - pág. 114)

da citada Corte também *não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.*

Mais, a atual jurisprudência do STJ e de parte da doutrina que o segue e entende que nos casos de crédito tributário constituído por homologação o pagamento, ainda que parcial, é fator essencial para determinar o marco inicial do prazo decadencial, além de não resolver a situação relacionada aos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo, também não apresenta solução para os casos em que as pessoas físicas, por não atingirem determinados rendimentos, estão dispensadas de apresentarem Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda. Como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses que sequer se exige que o sujeito passivo realize atividade para apurar eventual imposto? Como falar em pagamento realizado nos casos em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo, sem imposto a pagar?

A divergência que tenho em relação aos seguidores da atual jurisprudência do STJ está relacionada ao ponto em que esta entende que a autoridade administrativa pratica ato com a finalidade de homologar o pagamento, o que é um equívoco. O artigo 142 do CTN, anteriormente transcrito, ao dizer que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” é expresso quando usa as expressões “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”. Dos comandos da regra aqui destacada tem-se que, nos casos em que o artigo 150, do CTN, determina que o sujeito passivo realize as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, o que a autoridade administrativa homologa são os atos praticados pelo sujeito passivo e não o pagamento realizado por este. Pode ocorrer casos, por exemplo, em que a pessoa física entrega Declaração de Ajuste Anual em 30 de abril e requer parcelamento do imposto devido. Isto, entretanto, não impede que a Fiscalização, antes mesmo do pagamento da primeira parcela, homologue a atividade praticada pelo contribuinte.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

*(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art 173 do CTN*

*É fantasioso Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*

*O que é passível de ser ou não homologado é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais,*



*dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago*

*Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.*

*Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha a fiscalização federal*

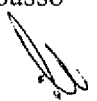
*Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento*

*(...)*

#### **I.c) Do aspecto temporal do fato gerador:**

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda com tributação exclusiva na fonte; ganho de capital na alienação de bens etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

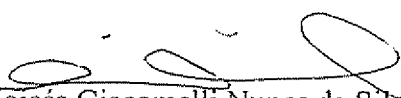
Nos fatos geradores complexivos, como é o caso deste processo, o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do trajeto existem inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.



**Em síntese**, considerando que o crédito tributário exigido neste processo diz respeito a fato gerador complexo que se encontra entre os tributos<sup>10</sup> cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação<sup>11</sup>, encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, **hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador**.

Verificado que o caso dos autos tem por objeto a exigência de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial de cinco anos, para a constituição do crédito pelo Fisco, deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando que a notificação deu-se em data posterior ao prazo de cinco anos, contados da data do fato gerador da obrigação tributária, voto no sentido reconhecer a extinção do crédito tributário relativamente ao ano-calendário de 2001 em face da decadência.

É como voto.



Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

<sup>10</sup> IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros

<sup>11</sup> Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Ed. Livraria do Advogado, 6ª Edição. Porto Alegre, 2004, p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado” (In *Limitares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16)

