



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Recurso nº. : 155.357  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 a 2004  
Recorrente : JOSÉ OREIRO CAMPOS  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II  
Sessão de : 13 de junho de 2007  
Acórdão nº. : 104-22.510

**DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -**  
Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

**IRPF - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA -**  
Demonstrado que o contribuinte conhecia perfeitamente as acusações e exerceu plenamente o contraditório, descabida a pretensão de ver declarado nulo o procedimento por cerceamento do direito de defesa.

**MPF - PRORROGAÇÃO - CONDIÇÕES DE VALIDADE -** Não se considera extinto o MPF, prorrogado automaticamente dentro dos prazos de validade, quando o contribuinte, tendo em sua posse o número inicial do referido mandado, poderia ter acesso a essa informação mediante consulta via internet.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS -** Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/97, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A alegação de que os depósitos sem origem comprovada têm relação com as rendas declaradas, sem esforço de vinculação, não merece prosperar.

**MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA -** Aplica-se aos atos não definitivamente julgados ou pendentes de julgamento a legislação posterior que comine penalidade menos severa que a prevista à época do fato gerador.

**JUROS DE MORA - SELIC -** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa

3

SUA rel

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

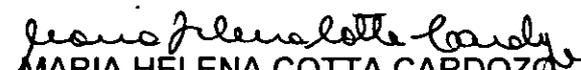
referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ OREIRO CAMPOS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Renato Coelho Borelli (Suplente convocado) e Marcelo Neeser Nogueira Reis e, por unanimidade de votos, as demais preliminares. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir das bases de cálculo os valores de R\$ 19.357,00, R\$ 9.300,00, R\$ 9.609,67 e R\$ 15.149,03, nos anos-calendário de 2000 a 2003, respectivamente, e reduzir a multa isolada do carnê-leão ao percentual de 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Remis Almeida Estoi e Marcelo Neeser Nogueira Reis, que reduziam as bases de cálculo e excluíam a multa isolada do carnê-leão. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2007

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA e ANTONIO LOPO MARTINEZ. Ausente justificadamente a Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA.

*SUA*

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Recurso nº. : 155.357  
Recorrente : JOSÉ OREIRO CAMPOS

## RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 25/07/2005, o auto de infração de fls. 165/169, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, exercícios 2001 a 2004, anos-calendário de 2000 a 2003, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 10.082.994,79, dos quais R\$ 4.442.017,28 correspondem a imposto, R\$ 3.352.385,09 a multa de ofício e R\$ 2.288.592,42 a juros de mora calculados até 30/06/2005.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais (fls. 166/167) a fiscalização apurou as seguintes irregularidades:

**"001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA  
OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS  
BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA**

Omissão de rendimento caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação lavrado nesta data, anexo (fl. ....)

**002 - MULTAS ISOLADAS  
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-  
LEÃO**

Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme Quadro 2 das Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário de 2000 e 2001 e Quadro 3 das Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário de 2002 a 2003 (RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DO EXTERIOR)"

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Cientificado do Auto de Infração em 27/07/2005 (fls. 165 e 182), o contribuinte apresentou, em 25/08/2005, a impugnação de fls. 189/221, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

“6 - Suscita a nulidade do procedimento de fiscalização alegando que houve cerceamento do direito de defesa tanto pela falta de juntada de diversos atos emanados pela autoridade fiscal, como pela instauração da ação fiscal por denúncia cujo teor não foi conhecido pelo interessado.

7 - Diz que, segundo foi mencionado no curso da ação fiscal e segundo se afigura como verdadeiro a partir da análise do perfil dos trabalhos realizados que promoveram uma verdadeira devassa em sua vida fiscal, a inclusão do interessado na fiscalização se deu em virtude de denúncia.

8 - Indaga o motivo da denúncia não fazer parte integrante dos autos e argumenta que não foram respeitados o princípio da presunção legal de inocência e a norma prevista no parágrafo único do art. 908 do RIR/1999.

9 - Cita julgado do Tribunal Regional da 2ª Região no qual consta entendimento fundamentado no artigo 5º, inciso IV, da Constituição Federal, no sentido de que inquérito instaurado a partir de denúncia anônima causa aos acusados constrangimento ilegal e os indiciados, por desconhecerem de quem partiu a denúncia, não têm como argumentar contra eventuais vícios que possam estar contidos na própria acusação.

10 - O contribuinte alega também que o Mandado de Procedimento Fiscal emitido em 07 de janeiro de 2003, fixando o prazo para encerramento dos trabalhos em 07 de maio de 2003, não foi prorrogado. Assim, entende que o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, de 14 de maio de 2003, objetivando a troca do supervisor dos trabalhos, foi emitido a destempo, falha que considera insanável cometida pela Administração que se descuidou quanto ao prazo e não emitiu oportunamente o MPF Complementar.

11 - Sustenta que o MPF não é mera formalidade administrativa. Foi implementado para possibilitar ao contribuinte a ciência da ação fiscal, os responsáveis pela sua execução e pela repartição na qual se desenvolverão os trabalhos. Para reforçar a sua tese reproduz ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes.

SUA

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

12 - Argumenta que sendo o caso de imposto sujeito a lançamento por homologação, a regra de decadência está definida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

13 - Assim, conclui que à data da ciência do auto de infração era incabível a tributação referente aos fatos geradores do período de 01/01/2000 à 30/06/2000, por terem sido alcançados pela decadência.

14 - Defende que, apesar do disposto no art. 42 da Lei 9.430/1996, esta Delegacia de Julgamento, o Conselho de Contribuintes e o Judiciário decidiram diversas vezes no sentido de que simples depósitos bancários/valores creditados em conta por si só não constituíam fato gerador de imposto de renda por não caracterizarem disponibilidade econômica de rendas e proventos. Nessa esteira, entende que, na melhor das hipóteses, tal fato somente se enquadraria como sinais exteriores de riqueza e como tal estaria sujeito aos procedimentos determinados na Lei nº 8.021/90.

15 - Acrescenta que apenas o Código Tributário Nacional poderia definir fato gerador de imposto de renda e que não se pode afirmar que os recursos empregados nos depósitos são oriundos de renda, assim entendido como produto do capital, do trabalho ou combinação de ambos conforme definido no inciso I do art. 43.

16 - Para corroborar seu entendimento cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e um Ofício que teria sido emitido pela Receita Federal para a Procuradora da República no qual se solicita que "no encaminhamento de cópias de extratos bancários relacionados com procedimentos fiscais a serem instaurados por esta unidade administrativa, sejam também anexadas cópias dos respectivos cheques emitidos pelos contribuintes." Entende que tal solicitação se tornou necessária em virtude de sucessivas decisões do Conselho de Contribuintes que, apreciando feitos fiscais amparados tão somente em extratos bancários, tem-se manifestado pela improcedência do lançamento, com a argumentação básica de que seria necessário verificar se os gastos efetuados pelos contribuintes foram superiores à renda declarada.

17 - Diz ser monumental o valor apurado como rendimentos omitidos mês a mês nas contas bancárias e que isto se deve ao fato de terem sido somados todos os depósitos bancários como se fossem rendimentos sem a exclusão das retiradas que posteriormente foram novamente depositadas.

18 - Defende ainda que os valores creditados em suas contas correntes no período fiscalizado são decorrentes de suas rendas devidamente declaradas

SUA

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

a Receita Federal nas épocas próprias e que seus totais anuais são inferiores às disponibilidades do interessado acrescidas das rendas auferidas no ano como demonstra em quadro à fl. 214. Cita acórdão 102-46375 que diz corroborar o seu entendimento.

19 - Passa então a contestar a segunda infração apurada. Diz ser incabível a multa isolada por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão argumentando que os valores utilizados como base de cálculo foram devidamente submetidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual regular e tempestivamente entregue e o imposto devido recolhido.

20 - Por fim, questiona a taxa SELIC para cobrança dos juros de mora alegando que a utilização de percentual superior a 1% ao mês, contraria o disposto no art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional e o art. 192, § 3º da Constituição Federal que limitou as taxas de juros reais em até 12% ao ano. Argumenta ainda que tais juros refletem a variação do rendimento do valor de mercado de diversos títulos públicos, não possuindo a natureza indenizatória típica do Direito Tributário, mas sim natureza remuneratória própria dos juros do mercado financeiro."

A 1ª Turma da DRJ/RJO II, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento em decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o autuado teve pleno conhecimento dos ilícitos tributários e pôde, sem qualquer restrição, apresentar sua impugnação.

**NULIDADES DECORRENTES DO MPF.**

O MPF constitui-se em instrumento de controle da administração tributária, não podendo eventual inobservância das normas que o disciplinam gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. No caso, sequer se confirmou a irregularidade alegada relativamente ao MPF.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a legislação autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária, para os quais o titular, regularmente intimado, não

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA.**

No caso de falta de recolhimento de carnê-leão relativo a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, impõe-se a aplicação de multa isolada.

**JUROS DE MORA.**

A partir de 01/04/1995, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sendo cabível sua utilização, por expressa disposição legal.

Lançamento Procedente.”

Cientificado pessoalmente da decisão de primeira instância em 21/12/2005 (fls. 277), e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em 19/01/2006, o recurso voluntário de fls. 278/325, por meio do qual reitera os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o Relatório.

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

## VOTO VENCIDO

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

### Preliminares

Em preliminar o recorrente sustenta (i) a ocorrência de cerceamento de direito de defesa, (ii) a nulidade por vícios no Mandado de Procedimento Fiscal e (iii) a decadência dos fatos geradores ocorridos entre 01/2000 e 06/2000.

No tocante ao cerceamento de defesa, o Recorrente expõe em sua peça recursal todo o procedimento de fiscalização e acaba por questionar a legalidade e constitucionalidade do lançamento tendo em vista sua origem em denúncia anônima.

Neste ponto entendo que não assiste razão ao Recorrente.

A atividade de fiscalização e lançamento é atividade vinculada, sendo que os auditores fiscais da Receita Federal possuem competência para revisar as declarações efetuadas pelos contribuintes, bem como apurar eventual omissão de rendimentos como no presente caso.

No caso em exame, não obstante o prolongado tempo tomada pela ação fiscal, entendo que se deu nos termos da legislação em vigor, tendo o contribuinte tido oportunidade de se manifestar sobre as acusações e exercer o conteúdo de sua defesa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Sustenta, ainda, o Recorrente a nulidade do lançamento tendo em vista suposto vício pela ausência de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal.

Como se verifica em suas razões de recurso, a suposta irregularidade decorre da emissão a destempo do MPF Complementar nº 07.1.90.00-2003-00011-1-1, em 14 de maio de 2003, para alteração dos auditores envolvidos na fiscalização. Segundo sustenta o Recorrente o prazo para complementar os trabalhos teria se findo em 07 de maio de 2003, razão pela qual todo o procedimento restou viciado de nulidade insanável.

Em vários julgados desta C. Câmara envolvendo alegações de nulidade por vício formal tenho me posicionado, em linha com a moderna doutrina da instrumentalidade do processo, no sentido de que a nulidade somente deve ser declarada quando o vício tiver causado ou puder causar prejuízo à parte. Essa tendência ganhou notoriedade com a veiculação do brocardo francês "pás de nulite sens grief" (literalmente não há nulidade sem prejuízo).

No presente caso verifico, inicialmente, que a suposta nulidade não trouxe qualquer prejuízo ao Recorrente, fato que, por si só, já ensejaria a rejeição da presente preliminar.

Não bastasse isso, é fato que o MPF nº 07.1.90.00-2003-00011-1 foi devidamente prorrogado, como se verifica dos demonstrativos de emissão e prorrogação constantes das fls. 06 a 15 dos autos.

Tal informação poderia ter sido verificada pelo próprio Recorrente por meio da Internet, mediante a utilização do código de procedimento fiscal constante do MPF de fls. 01.

Destarte, deve também ser rejeitada a preliminar de nulidade por vício quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal.

SUA

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Por outro lado, entendo que assiste razão ao Recorrente no tocante a preliminar de decadência invocada.

Em que pesem os argumentos sustentados por aqueles que entendem de forma diversa, tenho convicção de que o imposto de renda devido pelas físicas é tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade de homologação.

Nos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

À autoridade tributária cabe (i) concordar, de forma expressa ou tácita, com o procedimento adotado pelo sujeito passivo; ou (ii) recusar a homologação, procedendo ao lançamento de ofício.

Nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, o prazo para que a autoridade competente proceda a alguma das posturas referidas no parágrafo anterior é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Se a recusa à homologação não ocorrer nesse interregno de tempo considera-se tacitamente homologado o lançamento.

Para se determinar se ocorreu ou não a decadência no presente caso mister se faz identificar quando se materializou o fato gerador da obrigação tributária, para utilizar a tão criticada denominação do Código Tributário Nacional.

Sempre manifestei meu entendimento de que no caso do imposto de renda das pessoas físicas, e salvo algumas hipóteses de tributação em separado (por exemplo ganhos de capital), embora o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, tenha determinado o pagamento mensal do imposto à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

recebidos, os arts. 9º a 11 da Lei nº 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

Embora no passado tenha aplicado tal raciocínio em situações semelhantes à dos presentes autos, oportunidades em que considere que o fato gerador conclui-se em 31 de dezembro de cada ano, após reexaminar a matéria entendo que no caso dos lançamentos efetuados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 o fato gerador verifica-se mensalmente.

Estabelece o art. 42 da Lei n. 9.430/1996:

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

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

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

§ 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

§ 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." (grifamos)

Do exame dos vários enunciados prescritivos veiculados chamo a atenção para o § 1º, que determina que os depósitos não identificados serão considerados como receitas ou rendimentos auferidos no mês em que forem creditados na conta corrente do contribuinte pelas instituições financeiras.

O § 4º do mesmo artigo, por sua vez, ao tratar do momento em que se verifica a ocorrência do fato gerador, determina que a omissão será tributada "no mês em que considerados recebidos", com base na tabela progressiva então vigente, remetendo, claramente, ao § 1º anteriormente mencionado.

Destarte, entendo que na hipótese do art 42 da Lei n. 9.430, de 1996, o fato gerador se verifica no mês em que os valores são creditados pela instituição financeira na conta corrente do contribuinte.

A ausência de qualquer referência ao tratamento do imposto como antecipação do devido na declaração de ajuste anual impede, a meu ver, que se considere do ponto de vista sistemático como se tratando de imposto devido por antecipação daquele

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

apurado anualmente. Não fica autorizado, assim, o deslocamento do fato gerador para 31 de dezembro do ano-calendário.

Examinados os demonstrativos de cálculo que integram o auto de infração constata-se que, o auditor fiscal indicou o aspecto temporal do fato gerador como sendo mensal, de acordo com a norma legal, em cada um dos meses do ano civil. Contudo apurou o imposto pelo critério anual. Esta forma de apuração não macula o lançamento do imposto pois a tabela anual é a soma de todas as mensais.

O critério adotado pelo auditor fiscal (anual) gera problema apenas quanto ao cálculo dos acréscimos legais, pois desloca o termo de início destes do mês seguinte à percepção do rendimento para a data da entrega da declaração. Como este fato beneficia o contribuinte e considerando que autoridades julgadoras estão impedidas de agravar o lançamento, o critério adotado deve ser mantido.

Relativamente à decadência, como o auto de infração foi cientificado ao Recorrente em 27/07/2005 entendo que ela deve ser reconhecida para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho de 2000. Não obstante, restei vencido quanto a esta preliminar, passando ao exame do mérito.

No mérito, aduz o Recorrente que o lançamento é ilegítimo na medida em que decorre de arbitramento por parte da fiscalização, não tendo sido verificado/comprovado qualquer sinal exterior de riqueza, bem como justifica os depósitos como decorrentes das rendas declaradas nos respectivos anos-calendários.

O Recorrente contesta, ainda, a aplicação da multa pelo não recolhimento do carnê-leão e a aplicação da taxa SELIC aos débitos.

No tocante à presunção de omissão de rendimentos relativa a depósitos bancários sem origem comprovada pelo contribuinte, o exame do artigo 42 da Lei nº 9.430,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

de 1996, acima transcrito, demonstra que a fiscalização está devidamente autorizada a presumir a omissão de rendimentos relativa a depósitos bancários sem origem comprovada pelo contribuinte caso este, instado a comprovar a origem de depósitos bancários, não o faça.

Claro está, portanto, que referida regra veicula presunção legal do tipo *juris tantum*, invertendo o ônus da prova relativamente à suposta omissão de rendimentos, cabendo à autoridade fiscal provar a existência dos depósitos bancários e, ao contribuinte, o ônus de demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias.

Assim, na prática, identificada pela autoridade fiscal a existência de depósitos bancários que possam configurar omissão de rendimentos, por força do supra mencionado dispositivo legal inverte-se o ônus da prova cabendo ao contribuinte comprovar a origem desses depósitos.

A jurisprudência deste E. Colegiado é praticamente uníssona quanto à legitimidade da presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, não mais se aplicando o entendimento vigente para os fatos anteriores à vigência desse dispositivo, no sentido de que, à ausência de norma presuntiva, a existência de depósito bancário não seria per se suficiente à apuração de renda omitida, sem que houvesse outros elementos indiciários apurados pelo Fisco.

A título exemplificativo menciono abaixo alguns julgados de Câmaras desse E. Colegiado, relativos a fatos ocorridos já sob a vigência do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996:

**“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -** Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.” (Ac. 104-20.483, Rel. Pedro Paulo Pereira

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Barbosa, Sessão de 24/02/2005)

"IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações." (Ac. 102-46.498, Rel. José Oleskovicz, Sessão de 17/09/2004)

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário com base em depósitos bancários que o sujeito passivo não comprova, mediante documentação hábil e idônea, originarem-se de rendimentos tributados, isentos e não tributáveis." (Ac. 106-14.153, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 12/08/2004)

No caso em exame a fiscalização, aplicando o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de um dado conhecido, qual seja o de que o Recorrente foi titular de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, lavrou a autuação considerando que esses depósitos tiveram origem em rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, já que o contribuinte não comprovou que eles tinham lastro em rendimentos tributados ou isentos.

A autoridade lançadora em momento algum equiparou esses depósitos bancários a renda, mas, aplicando o que dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, procedeu ao lançamento com base na renda omitida, presumida esta a partir dos depósitos bancários.

Alega o Recorrente que tais depósitos têm como origem as "rendas declaradas" em suas respectivas declarações de ajuste anual, apresentadas tempestivamente.

De fato, o volume das rendas declaradas pelo Recorrente nos anos-calendário de 2000 a 2003 é significativo e supera em termos aritméticos o montante dos

· MINISTÉRIO DA FAZENDA  
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

depósitos sem origem comprovada. Nada obstante, embora tivesse tido várias oportunidades o Recorrente deixou de fazer a comprovação de que as tais rendas estão, de alguma forma, efetivamente vinculadas aos depósitos bancários.

A jurisprudência desta Câmara é bastante flexível quanto à comprovação da origem, admitindo parâmetros de verossimilhança na referida prova. Não basta, no entanto, a alegação genérica no sentido de que os depósitos referem-se a rendas declaradas, sem que haja algum esforço do Recorrente na correlação entre os depósitos e respectivas origens. Afinal, a *ratio* justificadora do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 é precisamente tributar a renda não declarada.

Assim, ante a ausência de quaisquer elementos que permitam a este julgador identificar correlação entre as rendas declaradas e a movimentação bancária não há como acatar tal argumentação.

Verifico, no entanto, que alguns valores devem ser excluídos do lançamento, tendo em vista o disposto no inciso II, do parágrafo 3º do artigo 42 a Lei nº 9.430/1996, que determina que não serão considerados os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses depósitos, no ano-calendário em questão, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Aplicando-se tal dispositivo devem ser excluídos do lançamento os seguintes valores (fls. 162/164):

Ano-calendário de 2000: R\$ 19.357,00

Ano-calendário de 2001: R\$ 9.300,00

Ano-calendário de 2002: R\$ 9.609,67

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Ano-calendário de 2003: R\$ 15.149,03

Dessa forma, tendo em vista que o Recorrente deixou de trazer aos autos qualquer elemento que possa elidir a presunção legal de omissão de rendimentos, voto no sentido de que seja mantido o lançamento com exceção dos valores apontados no parágrafo acima, que deverão ser excluídos.

O Recorrente questiona, ainda, a aplicação da multa pelo não recolhimento mensal do imposto de renda segundo a sistemática do carne-leão.

Sustenta que ao apresentar a declaração de ajuste anual, com o conseqüente recolhimento do imposto devido, opera-se o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Na esteira do entendimento atualmente prevalente nesta C. Câmara, não vislumbro como acolher a pretensão do Recorrente de ver afastada a aplicação da multa isolada pelo não-recolhimento do carnê-leão quanto aos rendimentos recebidos de pessoa física que foram declarados e submetidos a tributação na Declaração de Ajuste Anual. Esta é a hipótese "clássica" em que cabível a aplicação da referida penalidade. Ressalto que, no caso, o carnê-leão não recolhido acabou sendo computado na apuração anual do imposto, evidenciando prejuízo ao fisco.

No entanto, deve o respectivo percentual ser reduzido em face do disposto na Medida Provisória nº 351/2007. De fato, o artigo 14 da referida medida provisória alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, reduzindo o percentual da multa isolada em questão de 75% para 50%. Em obediência ao que dispõe o art. 106, II, "c" do CTN, deve-se aplicar a penalidade menos gravosa aos fatos pretéritos.

Por fim, no que respeita a alegação da Recorrente quanto à ilegalidade da utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora, considero que os dispositivos legais

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

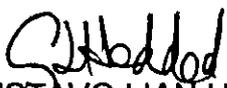
Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

que a instituíram estão em plena vigência, foram validamente inseridos no contexto jurídico e são perfeitamente aplicáveis, mesmo porque, até o presente momento, não tiveram definitivamente declarada sua inconstitucionalidade pelos Tribunais Superiores.

Diante do exposto, conheço do recurso para ACOLHER a preliminar de decadência relativa aos meses de janeiro de junho de 2000, no mérito, DAR provimento PARCIAL para excluir da base de cálculo os valores de R\$ 19.357,00 no ano-calendário de 2000, R\$ 9.300,00 no ano-calendário de 2001, R\$ 9.609,67 no ano-calendário de 2002 e R\$ 15.149,03 no ano-calendário de 2003, bem como para reduzir a multa de ofício isolada aplicada pelo não recolhimento do imposto (carnê-leão) ao percentual de 50%.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007

  
GUSTAVO LIAN HADDAD

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Gustavo Lian Haddad, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Expõe o nobre relator, que sempre manifestou o seu entendimento de que no caso do imposto de renda das pessoas físicas, e salvo algumas hipóteses de tributação em separado (por exemplo ganhos de capital), embora o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, tenha determinado o pagamento mensal do imposto à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos, os arts. 9º a 11 da Lei nº 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

Expõe, ainda, embora no passado tenha aplicado tal raciocínio em situações semelhantes à dos presentes autos, oportunidades em que considerou que o fato gerador conclui-se em 31 de dezembro de cada ano, e que após reexaminar a matéria passou a entender que, no caso dos lançamentos efetuados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, o fato gerador verifica-se mensalmente.

Com a devida vênia, do nobre relator, não posso compartilhar com tal entendimento (decadência mensal), pelos motivos expostos abaixo.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. 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 na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completivos 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 completivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que "o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos", há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: "O imposto será devido mensalmente à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85". O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

É de se observar, ainda, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, não estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/05, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o juste final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

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

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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.

...

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato

•  
•  
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, 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 mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito 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 homologada 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 obriedade 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 à fiscalização federal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

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.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 2000. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 2000, começou, então, a fluir

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

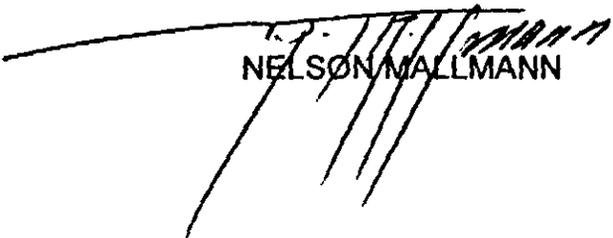
Processo nº. : 18471.001086/2005-20  
Acórdão nº. : 104-22.510

em 31/12/00, exaurindo-se em 31/12/05, tendo tomado ciência do lançamento, em 27/07/05, não estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se rejeitar a preliminar de decadência relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, suscitada, em plenário, pelo Conselheiro Relator.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência relativa ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, acompanhando o Conselheiro Relator nas demais questões para, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir das bases de cálculo os valores de R\$ 19.357,00, R\$ 9.300,00, R\$ 9.609,67 e R\$ 15.149,03, nos anos-calendário de 2000 a 2003, respectivamente, e reduzir a multa isolada do carnê-leão ao percentual de 50%.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007

  
NELSON MALLMANN