



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

Processo nº 19515.003263/2003-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-008.004 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de dezembro de 2019
Matéria IRPF
Recorrente SUELY APARECIDA GRANDESSO PERRONE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI. POSSIBILIDADE.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das Autoridades Administrativas.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, quando não houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se recurso voluntário interposto contra Acórdão nº **03-21.032** da DRJ/BSA que julgou procedente em parte lançamento de IRPF do ano-calendário de 1998, para excluir a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, resultando em imposto a pagar de R\$ 12.062,78, a ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, calculados nos termos da legislação vigente.

Por bem descrever os fatos, adoto o seguinte trecho do relatório da decisão recorrida:

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado, em 28/08/2000, o Auto de Infração de fls. 299 a 302, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 1999, ano-calendário 1998, por intermédio do qual lhe é exigido o crédito tributário a seguir discriminado:

Imposto	13.742,22
Multa Proporcional (passível de redução)	10.306,66
Juros de Mora (cálculo válido até 31/07/2003)	10.442,71
Total do Crédito Tributário	34.491,59

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 291 a 293) e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal constante do auto, o procedimento teve origem na apuração das seguintes infrações:

1 - Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas.
Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto (R\$)	Multa (%)
31/01/98	600,00	75,00
28/02/98	660,00	75,00
31/03/98	3.286,79	75,00
30/04/98	1.213,84	75,00
31/05/98	6.042,24	75,00
30/06/98	1.374,63	75,00
31/07/98	3.407,24	75,00
31/08/98	4.330,88	75,00
30/09/98	4.972,20	75,00
31/10/98	11.015,18	75,00
30/11/98	1.455,46	75,00
31/12/98	8.633,50	75,00

Enquadramento Legal: Arts. 1º a 3º e §§, e 8º da Lei nº 7.713/88; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134/90 e art. 21 da Lei nº 9.532/97 (fl. 300).

2 — Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada

Omissão de rendimentos 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 Fiscal (fl. 301).

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa
31/01/1998	5.045,00	75%
30/11/1998	1.062,03	75%

Enquadramento Legal: art. 42 da Lei nº 9.430/1996; art. 4º da Lei nº 9.481/1997; art. 21 da Lei nº 9.532/1997 (fl. 301).

Cientificada do Auto de Infração em 10/09/2003 (fl. 303), a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, apresentou, em 02/10/2003, impugnação de fls. 306 a 315, na qual, em síntese, expõe os motivos de fato e de direito que se seguem:

A autuação não merece prosperar, impondo-se seu pronto cancelamento.

O auto de infração decorre de fiscalização iniciada sob o estribo do MPF nº 08.1.90.00-2002-03474-2, expedido em 29 de agosto de 2002, com validade até o dia 27 de dezembro de 2002.

O referido MPF foi prorrogado para o dia 26 de janeiro de 2003, conforme Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF que, embora esteja datado, foi "postalizado" (sic) apenas em 15 de janeiro de 2003, juntamente com o Termo de Solicitação de Documentos, lavrado em 08 de janeiro de 2003.

Depreende-se que o Demonstrativo acima foi emitido na mesma data do Termo de Solicitação de Documentos, 08/01/2003, até porque o item 04, desse último, faz menção ao demonstrativo.

A impugnante foi notificada dessa prorrogação somente após expirado o prazo de validade do MPF originariamente emitido, razão pela qual, portanto, o referido mandado encontrava-se definitivamente extinto, nos termos do art. 15, II, da Portaria SRF 1.265, de 22/11/1999.

Desse modo, são nulos todos os atos subseqüentes, inclusive o auto de infração ora impugnado, em vista da não expedição, em tempo hábil, de novo mandado válido que autorizasse a continuação dos trabalhos. Transcreve jurisprudência no sentido de sua argumentação.

Tampouco o MPF Complementar nº 08.1.90.00-2002-03474-2-1, de 28/02/2003, teve o condão de legitimar os atos praticados pela Fiscalização, porque deixou de estipular um prazo para o seu cumprimento, requisito considerado essencial para a validade dos MPF-C, consoante o art. 10, da Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, e do anexo V, desse mesmo Diploma Regulamentar.

A data de validade é requisito essencial e garantidor da segurança jurídica da contribuinte. Se assim não fosse, poderia ser fiscalizada por período indeterminado, com todos os constrangimentos que envolvem um procedimento fiscal.

A edição do MPF-C em relevo somente veio atestar a extinção do mandado originário por decurso de tempo, em vista da tentativa de substituir o Sr. Auditor Fiscal Luiz Sérgio Gonçalves Martins, Mat. 22.137, pelo Sr. Auditor Fiscal Eduardo de Andrade, Mat. 65.649, em obediência ao disposto no art. 16, parágrafo único, da Portaria SRF nº 3007/2001.

Afiguram-se, portanto, manifestamente nulos todos os atos praticados pela fiscalização após 27 de dezembro de 2002 (data de validade do MPF originário), pois praticados sem a observância da legislação em vigor.

Seguiu alegando a impossibilidade de efetuar lançamento com base em depósitos bancários bem como a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

A impugnação foi julgada procedente em parte em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI. POSSIBILIDADE.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído

novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das Autoridades Administrativas.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA
No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, quando não houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. POSSIBILIDADE.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular das contas bancárias ou o real beneficiário dos depósitos, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

Lançamento Procedente em Parte

Notificada dessa decisão aos 21/08/08 (fls 361), a recorrente apresentou recurso voluntário aos 22/09/08 (fls. 364), no qual reproduz os mesmos argumentos constantes de sua impugnação.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso é tempestivo e estão presentes dos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Decadência

Excluída pela DRJ a infração consistente em omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, remanesce em discussão no presente processo a infração consistente em omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, cujos valores estão apontados no AI a fls. 305, abaixo reproduzidos:

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/01/1998	R\$ 600,00	75,00
28/02/1998	R\$ 660,00	75,00
31/03/1998	R\$ 3.286,79	75,00
30/04/1998	R\$ 1.213,84	75,00
31/05/1998	R\$ 6.042,24	75,00
30/06/1998	R\$ 1.374,63	75,00
31/07/1998	R\$ 3.407,24	75,00
31/08/1998	R\$ 4.330,88	75,00
30/09/1998	R\$ 4.972,20	75,00
31/10/1998	R\$ 11.015,18	75,00
30/11/1998	R\$ 1.455,46	75,00
31/12/1998	R\$ 8.633,50	75,00

A recorrente alega em seu recurso que houve decadência do direito do fisco constituir os créditos tributários em questão. Afirmar que “a intimação do Auto de Infração ocorreu apenas no dia 10 de setembro de 2003, não resta qualquer dúvida de que os créditos relacionados com os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 1998 não mais poderiam ser cobrados da Recorrente, e muito menos os seus respectivos consectários legais.”

O critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I, ambos do CTN) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I.

Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial. Nesse sentido, é o entendimento do colendo Superior Tribunal de Justiça, firmado em sede de recurso representativo de controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacamos)

No presente caso, não houve A alegada decadência. Com efeito, como bem observa a decisão recorrida,

(...) em relação à infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, há equívoco na interpretação da legislação tributária pela impugnante, tanto em relação à questão do fato gerador do Imposto de Renda, bem como da decadência do direito à constituição do crédito tributário.

(...) O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física não é da espécie instantânea, mas sim da complexiva anual, perfazendo-se completamente apenas em 31 de dezembro de cada ano.

Ou seja, o imposto de renda é um tributo cujo fato gerador é anual, ainda que o valor das receitas ou dos rendimentos omitidos seja considerado auferido ou recebido no mês do respectivo crédito.

Nesse sentido, o entendimento tanto da doutrina quanto da jurisprudência reconhecem que o imposto de renda, em regra, tem seu fato gerador efetivamente concretizado aos 31 de dezembro.

Nesse sentido é o entendimento do STJ, conforme precedentes abaixo:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO A MENOR - INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN - FATO GERADOR COMPLEXIVO - DECADÊNCIA AFASTADA.

1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel.

Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).

2. O imposto de renda é tributo cujo fato gerador tem natureza complexiva. Assim, a completa materialização da hipótese de incidência de referido tributo ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

3. Hipótese em que a renda auferida ocorreu em fevereiro de 1993 e o lançamento complementar se efetivou em 25/03/1998, o seja, dentro do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, uma vez que este se findava apenas em 31/12/1998. Decadência afastada.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AgRg no Ag 1395402/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2013, DJe 24/10/2013)

.....
TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE SWAP COM COBERTURA HEDGE. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. LEI 9.779/99.

[...]

3. Os fatos geradores específicos do imposto de renda são as várias situações descritas nas leis ordinárias, como, por exemplo, os rendimentos auferidos nas diversas modalidades de aplicações financeiras, podendo ser complexivos, quando se constituem em diversos fatos materiais sucessivos, que são geralmente tributados em conjunto, principalmente pelo regime de declaração de rendimentos, ainda que recolhidos antecipadamente. Por seu turno, há os fatos geradores simples, que se constituem de circunstâncias materiais isoladas, tributadas em separado, pelo regime na fonte, como por exemplo o imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e o Imposto de Renda Retido na Fonte.

[...]

(REsp 859.022/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2008, DJe 31/03/2008)

No presente caso, quando o lançamento foi notificado à contribuinte, aos **10/09/2003** (fls. 308), ainda não havia transcorrido o prazo decadencial, seja contado pelo art. 150, § 4º, seja pelo art. 173, I, ambos do CTN.

No mais, considerando que o recurso voluntário em questão apenas reproduziu os argumentos apresentados em sede de impugnação, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, os fundamentos da decisão de primeira instância, que reproduzo abaixo, com os quais estou de pleno acordo:

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL

O cerne da alegação da impugnante é que somente foi notificada da prorrogação do MPF originário depois de expirado o seu prazo de validade, razão pela qual devem ser considerados definitivamente extintos e nulos todos os atos subseqüentes, inclusive o auto de infração.

Preliminarmente, para o deslinde da questão, importa trazer excerto dos dispositivos legais de regência, insculpidos na Portaria SRF nº 3.007, de 2001, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

...

Art. 4º O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos de I a V desta Portaria, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.

...

Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão, pela autoridade outorgante do MPF originário, de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), conforme modelo constante do Anexo V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§ 1º O MPF-C será identificado pelo número do MPF originário, na forma do inciso I do art. 72, acrescido de número sequencial correspondente a sua emissão, separado por hífen.

§ 2º Na hipótese do § 22 do art. 72, a constituição do crédito tributário, relativamente a período de apuração diverso do fixado, dependerá de emissão de MPF-C.

Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

Da exegese dos dispositivos supra, depreende-se que será dada ciência ao sujeito passivo do MPF-F, por ocasião do início do procedimento fiscal e as alterações no MPF, decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração. Não há qualquer indicação de que simples prorrogações deveriam submeter-se ao mesmo procedimento.

A razão é simples, o Mandado de Procedimento Fiscal, nº 08.1.90.00-2002- 03474-2, conforme se verifica à fl. 01, foi emitido em 29/08/2002, com aposição do código para acesso nº 64030747 e de informação, ao seu final, do endereço da Receita Federal para consulta. Com isso, o contribuinte poderia não somente verificar a autenticidade do documento, mas também acompanhar suas eventuais prorrogações pela Internet. Esse código foi repetido, inclusive, no demonstrativo de emissão e prorrogação de MPF (fl. 196). Não há disposição, na norma

supra, para que o MPF-C seja enviado à contribuinte pela mesma via que o MPF inicial.

Ainda assim, apesar de desnecessário, a autoridade fiscal achou por bem cientificar a contribuinte da prorrogação do MPF (fls. 176/177) confrontado.

No que tange à alegação de que a edição do MPF-C nº 08.1.90.00-2002-03474- 2-1 veio atestar a extinção do mandado originário, cabe repisar o que foi depreendido acima, que é obrigatória a emissão de MPF-C, quando decorrente de inclusão, exclusão ou substituição de AFRF, ou seja, não guarda esse ato qualquer relação com uma hipotética tentativa de convalidação de qualquer procedimento ou mesmo de ateste da extinção do MPF originário.

Ainda acerca desse MPF-C, descabem alegações de que não continha como requisito essencial a data de validade, pois o objetivo desse MPF-C é proceder à alteração do AFRF responsável. Pode ser observada, explicitamente, a informação de sua natureza: alteração (fl. 207). Não bastasse isso, a Portaria 3.007, de 2001, não exige que esse mandato contenha todos os requisitos do MPF originário, somente os MPF-F, o MPF-D e o MPF-E. A impugnante, inclusive, poderia ter consultado o modelo desse MPF-C não somente citado pela norma, mas em anexo a ela.

Portaria SRF nº 3.007, de 2001:

Art. 72 O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior;

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.

...

*Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão, pela autoridade outorgante do MPF originário, de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), conforme modelo constante do **Anexo V**, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.*

§1º O MPF-C será identificado pelo número do MPF originário, na forma do inciso I do art. 72, acrescido de número seqüencial correspondente a sua emissão, separado por hífen.

Assim, não há que se falar em nulidade na prorrogação do MPF, haja vista não existir vício que implicaria sua nulidade, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional, e do art. 59, do Decreto nº70.235, de 1972.

Conclui-se pela rejeição da preliminar suscitada.

DA APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI

Insurge-se, também, a impugnante contra a aplicação retroativa da Lei 10.174, de 2001.

Convém trazer, inicialmente, dispositivo legal em que a questão está encerrada integralmente.

Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Claramente, à luz do CTN, art. 144, há distinção essencial entre os mandamentos do § 1º e o do caput. Este é norma material, haja vista o regime intertemporal aplicável, qual seja: o da lei vigente à época da realização do fato gerador, que é empregada diretamente na determinação da obrigação tributária e do crédito tributário correspondente.

Aquele é norma adjetiva, uma vez que disciplina a lei aplicável à atividade do lançamento, em seus aspectos formais, bem como às garantias e privilégios do crédito tributário. Aqui, a lei vigente é a da época do lançamento.

Com efeito, permissão da aplicação imediata da legislação instrumental que institui ou novos critérios de apuração, ou processos de fiscalização, ou ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, há muito, está assente no ordenamento jurídico pátrio. Assim, incabível argumentar acerca de efeitos retroativos, quando, de fato, observa-se aplicação imediata e prospectiva da norma.

Nesse diapasão, José Souto Maior Borges assim preleciona (Lançamento Tributário; 2 edição, Malheiros Editores Ltda.):

Lançamento está, aí, no art.144, caput, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao

procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente e estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico — enquanto in fieri o procedimento de lançamento — legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário.

No presente caso, tanto a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, e suas complementações, bem como a lavratura do auto de infração em 28/08/2003, foram efetivadas à época em que a Lei 10.174/2001 já estava vigorando.

Assim, à luz do deduzido acima, não há que se falar em normas formais alcançarem garantias ou direitos materiais (direito ao sigilo bancário), ou em vedação à retroação da Lei 10.174/2001, ou afronta à segurança jurídica, ou à situação jurídica definitivamente constituída sob a égide de lei anterior, pois ainda que não seja benéfica, também não é a norma meramente instrumental prejudicial. Na prática, essa norma é neutra à impugnante, uma vez que não lhe impõe qualquer ônus, mas tão-somente permite o acompanhamento mais criterioso e atento do cumprimento das obrigações tributárias.

Conclui-se pela rejeição da preliminar suscitada.

(...)

DO MÉRITO

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

A impugnante não faz qualquer referência explícita à infração apurada de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

De qualquer forma, cabe deixar em relevo que, no curso da ação fiscal, quando da análise dos depósitos, da mesma forma em que foi lavrada a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos com origem não comprovada, também foi apurada infração à legislação tributária, no caso de depósitos com origem comprovada, porém relativos a rendimentos recebidos de PF não levados à tributação como rendimentos tributáveis, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 291 a 296).

(...).

Processo nº 19515.003263/2003-50
Acórdão n.º **2402-008.004**

S2-C4T2
Fl. 630

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini