



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

Processo n° 19515.004500/2003-08
Recurso n° 153.768 Voluntário
Matéria IRPF - Ex.: 1999
Acórdão n° 102-48.952
Sessão de 06 de março de 2008
Recorrente ESTER FISBERG
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

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

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

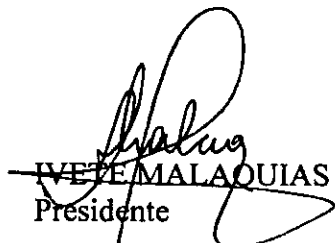
A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.


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

Preliminar de decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


~~IVETTE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO~~
Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Redator designado

FORMALIZADO EM: **01 JUL 2008**

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

Relatório

Contra ESTER FISBERG foi lavrado o Auto de Infração de fls. 126/129 para formalização da exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de R\$ 1.226.989,95, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 27/02/2004.

Infração

A infração está assim descrita no Auto de Infração: DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA – Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas(s) de depósitos ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), 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, parte integrante e complementar do presente auto de infração.

Do referido Termo de Verificação (fls. 122/123) transcreve-se o seguinte trecho:

Esclarecemos que a presente fiscalização foi aberta em função de autorização do Sr. Delegado de segundo exame do ano calendário de 1998, em obediência à determinação judicial do juízo da OITAVA VARA FEDERAL CRIMINAL, Procedimento Criminal Diverso nº 2002.61.81.000032-3, que nos remeteu os extratos de conta corrente, sendo que os valores da movimentação financeira foram obtidas com base nos mesmos.

A fiscalização foi sobrestada em 30/06/2003, por determinação do Sr. Delegado da Receita Federal, em obediência a decisão proferida pela MMA. Desembargadora Alda Basto, em 23/05/2003, referente ao Processo de Mandado de Segurança 2001.61.00.012980-4.

Foi dada continuidade à ação fiscal em decorrência de determinação judicial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em decisão proferida pela MMA. Desembargadora Alda Basto, em 20/11/2003, relativa ao Mandado de Segurança Processo 2001.61.00.012980-4.

Impugnação

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 137/197, trazendo em síntese as seguintes alegações:

- Decadência, na data do lançamento, do crédito tributário objeto do Auto de Infração.
- Ilegalidade da prova colhida.
- Ausência de conexão entre o ato administrativo e a ordem judicial.

- Inconstitucionalidade da Lei nº 10.174, de 2001, da Lei Complementar nº 105, de 2001 e do Decreto nº 3.724, de 2001;

- Sigilo bancário é regra constitucional, admite-se sua quebra somente mediante determinação judicial. Impossibilidade da quebra do sigilo bancário pela autoridade coatora com base em requerimento do Ministério Público.

- Violação de princípios constitucionais, tais como: anterioridade, no que diz respeito à Lei nº 10.174, de 2001, à Lei Complementar nº 105, de 2001 e ao Decreto nº 3.724, de 2001; reserva de jurisdição; inafastabilidade do controle jurisdicional e razoabilidade.

Concluindo sua impugnação a contribuinte pede a nulidade do procedimento fiscal, o direito de fazer sustentação oral no julgamento da impugnação e a juntada de provas, sem especificá-las, contudo.

Decisão de Primeira Instância

A DRJ/SÃO PAULO/SP II julgou procedente o lançamento, com fundamento nas seguintes considerações:

- que no lançamento de ofício o prazo decadencial é regulado pelo inciso I do art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), esclarecendo que no caso presente tal prazo esgotou-se em 01/01/2005, data posterior à ciência do lançamento, que se deu em 18/03/2004.

- que não prevalece a alegação da contribuinte de que a autoridade fiscal estaria impedida, mediante determinação judicial, de utilizar informações, decorrentes do recolhimento da CPMF, para abertura de investigação fiscal. Esclarece que foi exatamente uma determinação judicial, que reconsiderou a sentença a que se refere a defesa, que deu ensejo ao prosseguimento da ação fiscal.

- que as informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal, a par de amparada legalmente (Lei Complementar nº 105, de 2001; art. 197, inc. II, do CTN; art. 918 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999); Portaria MF/GB nº 493/1968; Comunicado BACEN/DEFIS 373/1987), não implicam quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais, de sorte que não ocorreu a alegada ilicitude na obtenção de provas.

- que a teor do parágrafo 1º do art. 144 do CTN, não há que se cogitar da impossibilidade de aplicação retroativa de dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, bem como da Lei nº 10.174/2001, uma vez que esses dispositivos em nada se comunicam com o estabelecimento de lei substantiva tendente a modificar fato gerador, alíquotas e bases de cálculo de tributo, porquanto introduzem, simplesmente, norma adjetiva que visa à melhoria dos processos de fiscalização/apuração.

- que não procede a alegação da contribuinte de que não existe nos autos do processo judicial a ordem para que o Fisco apure eventuais débitos. Esclarece que para apurar eventual crime tributário faz-se necessária prévia apuração de débitos.



- que a atuação da autoridade administrativa no desempenho da atividade lançadora é vinculada e obrigatória, cabendo à mesma exigir o crédito tributário com observância da legislação, sem imiscuir-se no aspecto da validade da lei sob o ponto de vista de qualquer princípio constitucional, porquanto a norma legal presume-se válida e de acordo com os princípios da Constituição da República.

- que o pedido genérico de apresentação de provas não pode ser acatado, dado que não atende aos requisitos legais atinentes a sua formulação.

- que não encontra embasamento legal a apresentação de defesa oral na primeira instância administrativa.

Os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Na ausência de entrega da declaração de ajuste anual, não há o que se homologar, o lançamento é de ofício e aplica-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. ACESSO AOS DADOS DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DO CONTRIBUINTE OBTIDOS JUDICIALMENTE.

A existência de determinação judicial para quebra de sigilo bancário do contribuinte atende a dispositivo de mandado de segurança que impedia acesso àqueles dados sem autorização judicial. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. SIGILO BANCÁRIO E VIOLAÇÃO DA INTIMIDADE.

Havendo procedimento administrativo regularmente instaurado, não constitui quebra do sigilo bancário a obtenção, pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes com base em valores da CPMF. Não constitui quebra da intimidade o simples acesso a movimentação bancária do contribuinte, vez que os atos administrativos reputam-se pautados na impessoalidade e os funcionários da administração tributária tem o dever legal de manter sigilo das informações a que tem acesso em função do cargo. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. LANÇAMENTO LASTREADO EM INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA (BASE DE DADOS DA CPMF). IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001.

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. Preliminar rejeitada.

ATOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Refoge à competência da autoridade administrativa a apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. SUSTENTAÇÃO ORAL.

Uma vez que o contribuinte, tanto na fase de autuação, quanto na fase impugnatória, teve ampla oportunidade de carrear aos autos elementos ou esclarecimentos que pudessem elidir a apuração de omissão de rendimentos, e sendo prerrogativa da Autoridade Julgadora de 1ª instância indeferir a realização de diligências ou perícias, quando considerá-las prescindíveis ou impraticáveis, é de se indeferir o pedido de produção de provas formulado no desfecho da peça impugnatória. Não há previsão legal, na primeira instância administrativa, para a apresentação de sustentação oral.

Lançamento procedente

Recurso

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/07/2006 (fls. 256), a contribuinte apresentou em 07/08/2006 Recurso de fls. 257/332, trazendo, em apertada síntese, as seguintes arguições:

- Nulidade da decisão administrativa, em razão do indeferimento do pedido de produção de provas e de sustentação oral. Afirma ser flagrante a nulidade do julgamento administrativo, por não ter sido conferido à recorrente o direito à ampla defesa, com a produção de provas, nem tampouco ciência da hora e do local em que seriam realizadas as sessões de julgamento da impugnação ao Auto de Infração em questão, para fazer valer seu direito de estar presente à sessão de julgamento, acompanhada ou não de advogado.

- No caso em pauta a decadência do crédito tributário exigido ocorreu em 01/01/2004, consoante a regra estatuída pelo CTN. Outrossim, ainda que se admitisse que o prazo decadencial começasse a correr a partir da entrega da declaração, ainda assim se verificaria a decadência no caso em questão ocorrida em 22/04/1999, dado que, ao contrário do que afirmou, não se encontrava omissa, pois apresentou declaração em conjunto com seu cônjuge.

- Ilegalidade da prova colhida – Base do Auto de Infração – Como restou comprovado dos documentos juntados nos autos, o Delegado da Receita Federal ao requerer ao Ministério Público Federal sua ação para a decretação da quebra do sigilo da recorrente, juntou ao ofício dossiê da contribuinte, contendo apanhado de todos os documentos bancários da contribuinte. Assim, a autoridade encaminhou ao Ministério Público documentos oriundos de um ato administrativo declarado nulo pela sentença proferida pela Justiça. Quando da concessão da liminar e da prolação da sentença de mérito, ficou claro que todos os atos produzidos pelo Fisco eram declarados nulos, dentre os quais, quaisquer documentos produzidos anteriormente à decisão judicial. Não existiu nos autos do processo judicial a ordem para que o Fisco apurasse eventuais débitos, mas apenas que fosse apurada eventual existência de crime contra a ordem tributária, apuração esta que deveria ser objeto de relatório circunstanciado ao Juízo. Nada disso ocorreu. O Fisco valeu-se da confusão processual ao meio de tantas decisões, para lançar o Auto de Infração.



- Inconstitucionalidade da Lei n° 10.174, de 2001, da Lei n° 105, de 2001 e do Decreto n° 3.724, de 2001.

- Violação ao princípio da irretroatividade no que tange a Lei n° 10.174, de 2001.

- Violação aos princípios constitucionais da anterioridade, da razoabilidade, da reserva de jurisdição e da inafastabilidade do controle jurisdicional, mais uma vez no que diz respeito à Lei n° 10.174, de 2001 e no uso de informações bancárias.

- Impossibilidade de acesso a informações bancárias sem autorização judicial.

Por fim, a defesa conclui seu recurso assim se pronunciando:

172. Como os senhores Conselheiros Julgadores podem observar, a decisão recorrida está eivada de nulidade, pois não ofereceu à Recorrente ampla defesa, indeferindo-lhe a oportunidade de produzir provas e de participar do julgamento administrativo de primeira instância.

173. Não fosse por tal razão, merece ser reformada a r. decisão recorrida, haja vista que o lançamento decorrente do auto de infração ora impugnado é nulo de pleno direito: Seja em razão da decadência como apontado, seja em razão da nulidade dos documentos que o embasam.

174. Mais ainda, é nulo o auto de infração eis que não houve atendimento à determinação judicial que restringia a ação do fisco à apuração de eventual crime contra a ordem tributária.

175. Se, todavia, o que se admite apenas por amor ao debate, entenderem Vossas Senhorias de não conhecer das nulidades apontadas, deverá ser reformada a r. decisão recorrida, a fim de julgar improcedente o auto de infração em todos os seus termos, por força das razões de direito apontada à exaustão.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Relatora

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

Fundamentação

Em seu recurso a defesa suscita a nulidade do julgamento de primeira instância por cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento dos pedidos de produção de provas e de sustentação oral.

A apresentação de provas no processo administrativo fiscal rege-se pelo estabelecido no art. 15 e parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972. O contribuinte deve juntar à sua impugnação os documentos que fundamentam suas alegações, não havendo previsão legal para concessão de prazo para apresentação de provas após a impugnação, ressalvados, apenas, os casos previstos no mencionado parágrafo 4º.

No presente caso, o contribuinte não logrou comprovar nos autos a ocorrência de nenhuma das hipóteses do parágrafo 4º, portanto, correto o procedimento da autoridade julgadora de primeira instância em indeferir o pedido da contribuinte de produção de provas.

No que concerne ao pedido de sustentação oral no julgamento de primeira instância, cumpre esclarecer que não existe, no âmbito da legislação processual tributária, dispositivo legal regulando a matéria. A manifestação do contribuinte se dá, tão-somente, por escrito, nos termos do art. 15 do Decreto n° 70.235, de 1972.

Não se verifica, portanto, o cerceamento do direito de defesa suscitado pela recorrente.

Vencida a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, passa-se a examinar as alegações da recorrente quanto à exigência imposta pelo Auto de Infração, que cuida de omissão de rendimentos, calcada em depósitos bancários de origem não comprovada.

Inicialmente, transcreve-se, por oportuno, Súmula n° 2 do Primeiro Conselho de Contribuinte:

Súmula 1ª CC n° 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Publicada no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006)

Como se vê esta Conselheira encontra-se impedida de examinar a constitucionalidade de leis tributárias. Portanto, neste voto não serão analisadas as questões levantadas pela Recorrente quanto à validade da Lei n° 10.174, de 09 de janeiro de 2001, da Lei Complementar n° 105, de 10 de janeiro de 2001 e do Decreto n° 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

 8

Em sendo assim, passa-se a examinar as demais alegações suscitadas pela defesa.

A recorrente suscita, ainda mais uma vez, a nulidade do lançamento, desta feita sob a alegação de que as provas nas quais encontra-se sustentado o Auto de Infração (extratos bancários) seriam ilegais.

No Termo de Intimação Fiscal, fls. 05, do qual a contribuinte foi cientificada em 24/06/2003, a autoridade lançadora fez constar que os extratos da conta-corrente da contribuinte foram encaminhados à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB pela Justiça Federal, fato este corroborado por cópia do ofício, fls. 35.

Já no que tange à alegação da defesa de que a informação bancária tenha chegado às mãos da Justiça, mediante dossiê encaminhado pela RFB, não existe nos autos provas de tal alegação.

Assim, levando-se em consideração os documentos que se encontram acostados aos autos, têm-se que os extratos bancários que serviram de base para o levantamento do crédito tributário exigido da contribuinte foram encaminhados à RFB pela Justiça Federal, e, portanto, são perfeitamente legais.

Por oportuno, deve-se observar que no mencionado ofício, fls. 35, a autoridade judicial determina a continuidade da ação fiscal e solicita, ato contínuo, a elaboração de relatório circunstanciado sobre a prática de crime contra a ordem tributária.

Assim, ainda, que prevalecesse a alegação da defesa de que a Justiça somente teria solicitado a verificação de crime contra a ordem tributária e não a apuração de débitos fiscais (entendimento este com o qual esta relatora não concorda), não se verifica nenhuma ilicitude no ato de a Fiscalização ter procedido à lavratura do competente Auto de Infração, quando verificou a omissão de rendimentos. Frise-se que a autoridade fiscal não se pode furtar ao cumprimento dos mandamentos da legislação tributária, sob pena de responsabilidade funcional, pois sua atividade é plenamente vinculada (art. 3º e parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN).

Importa, ressaltar que é prerrogativa e obrigação da RFB a fiscalização e a cobrança do correto cumprimento das obrigações tributárias relativas ao imposto de renda, por parte dos contribuintes.

A defesa trouxe, ainda em sede preliminar, a arguição de que a Lei nº 10.174, de 2001 só se aplicaria aos fatos geradores ocorridos após sua publicação.

Antes de analisar a aplicação irretroativa do dispositivo mencionado, cumpre esclarecer, mais uma vez, que no presente caso as informações bancárias da contribuinte foram encaminhadas à RFB pela Justiça Federal, não sendo necessário que a autoridade lançadora fizesse uso da prerrogativa contida no § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, alterado pela Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001.

§ 3º - A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a

MP,
9

impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1.996, e alterações posteriores.

O exame da retroatividade da Lei n° 10.174, de 2001 aos fatos geradores anteriores à data de publicação do mencionado dispositivo legal, deve ser feito à luz do art. 144 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

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, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O § 1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu *caput*, consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Com a edição da Lei n° 10.174, de 2001, foram ampliados os poderes de investigação do Fisco, ficando autorizada a instauração de procedimento de fiscalização referente ao Imposto de Renda Pessoa Física, ou qualquer outro imposto ou contribuição, com base nas informações decorrentes da CPMF, observando-se o disposto no art. 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Assim, autorizada a instauração do procedimento de fiscalização, a partir de informações sobre a movimentação bancária relativas à CPMF, caso seja detectada qualquer infração cujo fato gerador seja anterior à vigência da Lei n° 10.174, de 2001, esta infração pode ser objeto de lançamento.

Nesse sentido, o consagrado tributarista José Souto Maior Borges, na obra intitulada "Lançamento Tributário" (São Paulo: Malheiros 2ª Ed.) ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

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, ampliando 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 a 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.

Importa, ainda, ressaltar o disposto no Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 1.649, de 2003, aprovado pelo Despacho do Ministro da Fazenda, em 8 de janeiro de 2004, cuja conclusão é parcialmente reproduzida a seguir:

(...) IV - Conclusão

81. Ante o exposto, conclui-se:

81.1) alteração introduzida na parte final do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, por força da Lei nº 10.174, de 2001, deve ter aplicação imediata, de modo que a Secretaria da Receita Federal está autorizada a utilizar as informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF, já disponíveis ou obtidas após o advento da nova Lei, para, após o início da vigência da Lei nº 10.174, de 2001, instaurar procedimento administrativo com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária relativa a tributo distinto da CPMF e de realizar o lançamento respectivo, ainda que se trate de obrigação cujo fato gerador tenha ocorrido antes da vigência da Lei nº 10.174, de 2001; (...)

Desse modo, torna-se incontestável a possibilidade de utilização de informações provenientes da CPMF para fins de instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário de outros tributos ou contribuições relativamente a fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 10.174, de 2001, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e alterações posteriores.

Por fim, passa-se a examinar a arguição da defesa de que na data da ciência do presente lançamento já estariam alcançados pela decadência os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998.

É pacífico, com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que o Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, art. 150 do CTN, pois atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

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.

Assim, considera-se homologado, o lançamento, após cinco anos, contados do fato gerador do tributo, e definitivamente extinto o crédito lançado, conforme parágrafos 1º e 4º do art. 150 do CTN.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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.

Contudo, tendo ocorrido a omissão de rendimento, presumida legalmente pelos depósitos bancários não comprovados, o lançamento subsume-se ao inciso V do artigo 149 do CTN, que determina o lançamento de ofício, ou mesmo a revisão de ofício de qualquer modalidade de lançamento.

A renda tributada pelo Fisco no presente lançamento, em princípio, fora omitida e, obviamente, com relação à mesma, não se verifica qualquer antecipação de pagamento de imposto por parte da contribuinte. Este fato permite concluir que não há qualquer procedimento, ou atividade mencionada no art. 150 do CTN pela obrigada, nem o respectivo pagamento do tributo sobre a identificada renda omitida, que deva ser homologado. Portanto, não há como se falar em lançamento por homologação para renda omitida.

Ou melhor, quando em auditoria de tributo, cuja modalidade de lançamento seja por homologação, for verificado que houve omissão ou inexatidão por parte do contribuinte no exercício dessa atividade, o CTN em seu art. 149, inciso V, determina que esse lançamento seja revisto de ofício, obviamente, consubstanciado por meio de Auto de Infração.

O parágrafo único do art. 149 do CTN delimita que a revisão de ofício só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Já o direito da Fazenda Pública, para 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, inciso I do art. 173 do CTN.

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

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

II – da data em que se torne definitiva a decisão que houver anulado, por vício, 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.

A norma do art. 173, inciso I, manda contar o prazo decadencial do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar. Ou seja, para proceder ao lançamento referente à omissão de rendimentos ocorrida no ano-calendário de 1998, o Fisco deveria esperar a entrega da Declaração de Ajuste correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 30/04/1999. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 30/04/1999, sendo 01/01/2000 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/2004 o termo final.

Como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 18/03/2004, fls. 132, não há que se falar, no presente caso, em decadência do direito de lançar crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1998.

No que diz respeito à afirmação da defesa de que a recorrente apresentou a Declaração de Ajuste Anual - DAA, exercício 1999, em conjunto com seu cônjuge e que, por conseguinte, a autoridade fiscal havia incorrido em erro quando afirmou no Termo de Verificação Fiscal que a contribuinte encontrava-se omissa no exercício em questão, não pode prevalecer, dado que a defesa deixou de juntar aos autos comprovação do afirmado, qual seja, cópia do recibo de entrega e da DAA apresentada em conjunto com seu cônjuge.

Outrossim, cumpre esclarecer que, ainda que restasse comprovada a apresentação da DAA em conjunto, tal fato não teria influência na contagem do prazo decadencial do crédito tributário objeto do Auto de Infração.

Ante o exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 06 de março de 2008.


NÚBIA MATOS MOURA

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Redator designado

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

É o que passo a demonstrar.

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

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

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

...

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

...

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

...

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

...

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

...

§4.º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;

...

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

...

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

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

...”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º. e 4º., ou, nos dizeres do artigo 111 do Código, “literalmente”. E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

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

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

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

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

...

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

...

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

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

Sala das Sessões-DF, em 06 de março de 2008.


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA