



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000446/2004-37
Recurso nº. : 145.733
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : JOSÉ DOS SANTOS FREIRE JÚNIOR
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 12 DE SETEMBRO DE 2005
Acórdão nº. : 106-14.923

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INTIMAÇÃO FISCAL POR VIA POSTAL – A intimação enviada e recebida, no domicílio fiscal do sujeito passivo, mediante comprovação por AR implica em presunção de que foi efetivamente recebida, ademais, quando o contribuinte se manifestou acerca da matéria versada na intimação, não havendo que se falar em cerceamento ao direito de defesa.

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – APURAÇÃO ANUAL – DECADÊNCIA - O conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme a legislação pátria, corresponde ao ano-calendário, assim, os valores recolhidos a título desse tributo no decorrer do ano, são antecipações dos valores devidos na declaração de ajuste anual, quando se opera a tributação definitiva dos rendimentos auferidos durante o ano. A tributação dos depósitos bancários cuja origem não foi identificada, sob a presunção de que se tratam de rendimentos omitidos, submete-se às regras do IRPF, vez que se tratam de numerários recebidos por pessoa que se enquadra naquela categoria de sujeito passivo. Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

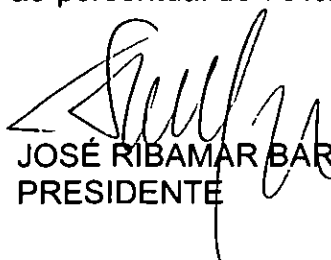
AGRAVAMENTO DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Incabível o agravamento da multa de ofício, quando se comprove que a autoridade fiscal poderia dispor das informações bancárias junto à instituição financeira, por meio de Requisição de Movimentação Financeira, sem a participação do contribuinte.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - Legítima a aplicação da taxa SELIC, para a cobrança dos juros de mora, a partir de partir de 1º de abril de 1995 (art. 13, Lei nº 9.065, de 1995).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ DOS SANTOS FREIRE JÚNIOR.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti, Roberta Azeredo Ferreira Pagetti e Wilfrido Augusto Marques; e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e LUIZ ANTONIO DE PAULA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Recurso nº : 145.733
Recorrente : JOSÉ DOS SANTOS FREIRE JÚNIOR

RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 363 a 370 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 878.066,85, resultado da soma do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), no valor de R\$ 299.007,99, acrescido de multa de ofício qualificada equivalente a 150% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, em face de haver sido constatada omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários com origem não comprovada, sob o seguinte enquadramento legal: artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

2. Foi procedida a lavratura do auto de infração, em virtude de ter sido constatada omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea, conforme descrição dos fatos, de fls. 365 a 366.

3. O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 30/12/2003, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 371.

4. Não concordando com a exigência, o sujeito passivo apresentou, em 30/01/2004, a impugnação de fls. 318 a 399, acompanhada dos documentos de fls. 400 a 408, de onde, após um breve esboço dos fatos ocorridos durante a ação fiscal, expende os argumentos em sua defesa, de onde, resumidamente, se extraem os seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

I – em preliminar, a invalidade da ciência do auto de infração, por ter sido recebido por pessoa a ele estranha;

II – a decadência do direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, sob o argumento de que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas é mensal;

III – o lançamento é nulo, vez que tomou por base as determinações da Lei nº 10.174, de 2001, ferindo o princípio da irretroatividade das leis;

IV – no mérito, alega erro na base de cálculo tomada para o lançamento, tendo em vista que não foram excluídos os rendimentos já apresentados em sua declaração de ajuste anual, como também os valores objeto de transferências de contas particulares;

V – os depósitos bancários não denotam por si só renda líquida e certa, porquanto, não se prestando para base de cálculo do imposto sobre a renda;

VI – ser incabível a multa agravada no percentual de 112,5%, vez que deu cumprimento a todas as intimações, efetuando a entrega dos documentos que lhe foram possíveis e prestando esclarecimentos sobre todos os assuntos apontados nas intimações fiscais;

VII– insurge-se contra a aplicação de juros de mora com base na taxa SELIC, dizendo-a ilegal e contrária a princípios constitucionais.

5. Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF acordaram por não acatar a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, mantendo o agravamento da multa de ofício, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Ementa: DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR – No caso do imposto de renda, 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. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Caracteriza-se omissão de rendimentos os valores creditados vem conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO de 112,5% - É aplicável a multa de ofício majorada para 112,5% quando o contribuinte não atender, no prazo marcado, intimação para prestar esclarecimentos.

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC – Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados, a partir de abril de 1995, com base na taxa SELIC.

Lançamento Procedente.

6. Intimado do acórdão a quo em 15/03/2005, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário.

7. Em preparo ao recurso voluntário foi apresentado o arrolamento de bens no processo nº 14041.000026/2004-18, exigido pelo artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, condição essencial para sua admissibilidade.

8. Na petição recursal o sujeito passivo reapresenta os mesmos argumentos de defesa expendidos na impugnação, para, ao final, defender a desconstituição do lançamento.

É o relatório,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora.

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto da controvérsia ora em análise é o auto de infração lavrado contra o recorrente, que teve como objeto depósitos bancários efetuados em contas correntes da sua titularidade, cuja origem dos recursos não foi esclarecida pela autuada.

A base legal que deu suporte à exação foi o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Inconformado com o lançamento, o recorrente alega terem ocorrido os seguintes fatores que determinariam a sua nulidade:

I – a invalidade da ciência do auto de infração, por ter sido recebido por pessoa a ele estranha;

II – a decadência do direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, sob o argumento de que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas é mensal;

III - ter sido o lançamento embasado em provas colhidas sob a égide da Lei nº 10.174, de 2001, ferindo o princípio da irretroatividade das leis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Quanto ao mérito, alega o recorrente erro na base de cálculo do tributo por ausência de expurgo dos rendimentos declarados, estornos e resgates de aplicações financeiras, bem como pela impossibilidade de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto sobre a renda.

Rebela-se contra o percentual atribuído à multa de ofício e a aplicação da taxa SELIC como base para os juros de mora.

Por se tratarem de questões que podem deitar por terra o lançamento guerreado, passamos, preliminarmente à análise das nulidades argüidas.

Aduz o recorrente a nulidade do procedimento fiscal pelo fato de que a ciência do auto de infração fora aposta por pessoa estranha ao seu conhecimento.

Como se pode constatar do Aviso de Recebimento – AR apostado à fl. 371, a correspondência com o auto de infração realmente foi entregue por via postal, no domicílio fiscal do contribuinte e recebido por pessoa outra que não ele.

Entretanto, conforme determinação o artigo 7º, I, do Decreto 70.235, de 06/03/1972, considera-se feita a intimação por via postal entregue no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, como a seguir transcrito:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

§ 1º O edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação.

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos I e II deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Considera-se domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo o do endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal. (destaques da transcrição)

A norma autoriza que a intimação seja encaminhada para o domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo, dessa forma, esse ato só poderia ser considerado nulo se comprovado nos autos que a correspondência com o auto de infração tivesse sido encaminhadas para endereço diferente do domicílio fiscal por ele indicado.

Impende observar que tal entendimento é pacífico na jurisprudência deste egrégio Conselho de Contribuintes.

Ademais, cabe observar que a pessoa cujo nome consta do AR de fl. 371 é a mesma que recebera a correspondência contendo o Termo de Intimação Fiscal de fl. 353 e seus anexos, o que demonstra não lhe ser a pessoa tão estranha como alega.

Por outro lado, o recebimento da correspondência por outra pessoa não prejudicou a defesa do autuado, vez que a impugnação foi apresentada dentro do lapso temporal de trinta dias determinado pela lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Dessarte, os fatos coligidos ao processo levam à conclusão de que a correspondência que veiculou o auto de infração foi devidamente entregue no domicílio do autuado devendo-se prestigiar a certeza e a segurança jurídicas que são ínsitas ao devido processo legal administrativo, no sentido de reconhecer suas validades.

Assim, demonstrado que o recorrente foi devidamente intimado do o lançamento, portanto, não há o que se falar em cerceamento ao seu direito de defesa.

Como outro argumento para determinar a nulidade do auto de infração, o recorrente alega a decadência do direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, sob o argumento de que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas é mensal.

O deslinde desta controvérsia perpassa pela análise dos mandamentos dos artigos 1º, 2º, 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, que determinam:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

(...)

Art. 9º. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

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

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

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

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

III - o resultado será corrigido monetariamente (parágrafo único) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir.

O disposto no artigo 2º informa ser devido mensalmente o imposto sobre a renda das pessoas físicas, na conformidade dos recebimentos dos rendimentos e ganhos de capital, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

Está assente o entendimento de que a tributação sobre o ganho de capital é definitiva, sendo obrigatório recolhimento do tributo devido por cada operação quando da ocorrência do fato gerador, não cabendo que sejam levados os valores recolhidos para serem considerados quando da declaração de ajuste anual de rendimentos.

Entretanto, no tocante aos rendimentos auferidos mensalmente, embora a sua tributação se dê à medida que foram percebidos, devem ser submetidos ao ajuste anual. Isto porque, somente ao final de cada exercício fiscal, estabelecido pela legislação tributária como o período de doze meses do ano, é possível definir a renda a ser submetida de forma "definitiva" à tributação, após efetuadas as deduções autorizadas por lei.

Destarte, embora a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos se dê mensalmente, sendo tais rendimentos submetidos à tributação à medida em que foram sendo percebidos, tais recolhimentos são apenas antecipações do que for devido na declaração anual de rendimentos, pois que o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas, salvo nos casos de tributação definitiva, somente se perfaz ao final de cada ano-calendário, submetendo-se, o conjunto dos rendimentos à tributação pela tabela progressiva anual.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 584.195/PE, de lavra do Relator Ministro Franciulli Netto, cujo excerto se transcreve:

A retenção do imposto de renda na fonte cuida de mera antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo.

Desta forma, depreende-se que, o melhor entendimento para as normas que regem a tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas é a de que a legislação determinou a obrigatoriedade, durante o ano-calendário, de o sujeito passivo submeter à tributação os determinados rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se dará quando do acerto por meio da declaração de ajuste anual.

Assim, não há que se falar em fato gerador mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas.

Destarte, a tributação dos depósitos bancários cuja origem não foi identificada, sob a presunção de que se tratam de rendimentos omitidos, submete-se às regras do imposto sobre a renda das pessoas físicas, vez que se tratam de numerários recebidos por pessoa que se enquadra naquela categoria de sujeito passivo, e, sob este pórtico de vê ser interpretada a norma do artigo 42, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996, quando determina:

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Não poderia ser outra interpretação do ditame legal acima transcrito: tratam-se os créditos em conta bancária, cuja origem dos numerários não foi justificada, de omissão de rendimentos, à luz da tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, devendo a exação que recair sobre tais rendimentos submeter-se a todas as regras desse tributo, inclusive no tocante ao período de apuração e ao perfazimento do fato gerador.

As disposições do citado ditame legal, com vista à tributação mensal, aplicam-se caso a autoridade fiscal apure a infração dentro do próprio ano-calendário, ou, o sujeito passivo, *motu próprio*, realize a apuração do tributo a ser recolhido, situação, que desconfiguraria a omissão de rendimentos.

Entretanto, como na espécie, a tributação se deu por presunção de omissão de rendimentos, detectada após o término do ano-calendário, não há que se falar em antecipação dentro do ano, incidindo a tributação sobre o total anual dos numerários, submetido à tabela progressiva anual.

Desta mesma forma é tratada a omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, em que a autoridade lançadora levanta as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos dos respectivos meses, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recursos, independentemente de comprovação por parte do sujeito passivo, pelo seu valor nominal, para verificar a possível ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto em cada mês, evidenciado com apresentação de saldo negativo. A diferença negativa, apurada em cada mês, é somada e aplicada à tabela progressiva anual.

Dessarte, sem razão o recorrente, pois que, evidenciado que os fatos sobre os quais recai a tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, que não aqueles de tributação exclusiva na fonte, sujeitam-se à tributação na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

declaração de ajuste anual, inclusive aqueles apurados pelo fisco, a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Sob esse pórtico, deve ser enfrentada a alegação de decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico neste Colegiado o entendimento da subsunção do imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF) à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Destarte, fixada a data do fato gerador, no termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Assim, necessário é que se determine a data da ocorrência do fato gerador do IRPF calculado com base na presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, que, conforme antes demonstrado, perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano.

Aplicando-se este entendimento ao caso em tela, tem-se que o fato gerador do IRPF calculado com base na presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, referente ao ano-calendário de 1999 fez-se em 31 de dezembro daquele ano. Dessarte, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual deve-se considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

direito de efetuar o lançamento, que foi o dia 31 de dezembro de 2004. Como o auto de infração foi lavrado aos 30 de dezembro de 2003, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário apurado no ano-calendário 1999.

Alega ainda o recorrente ter sido o lançamento embasado em provas colhidas sob a égide da Lei nº 10.174, de 2001, ferindo o princípio da irretroatividade das leis, por isso, eivado do vício de nulidade.

A norma do § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF, vedava a utilização de informações para constituir crédito tributário de outras contribuições ou de impostos:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades tributação, fiscalização e arrecadação.

(...)

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

Contudo, com a edição da Lei nº 10.174, de 2001, em seu artigo 1º, foi dada nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, facultando a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo e efetuar lançamento de outros tributos:

§ 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 impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Tem se firmado neste Colegiado o entendimento de que a Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

Isto porque o direito tributário contém normas materiais ou substantivas e normas procedimentais ou adjetivas. Sendo que o direito tributário material diz respeito à relação jurídica tributária, onde se delineiam os contornos da obrigação tributária e seus elementos: a lei e o fato gerador, enquanto as normas procedimentais se referem ao lançamento. Enquanto o direito tributário formal trata da organização administrativa tributária, do lançamento como procedimento administrativo, sua natureza jurídica, função e modalidades.

Destarte, na atividade do lançamento distingue-se a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade de lançamento.

A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, determinando e quantificando a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, pois que são aplicadas à atividade de lançamento. Por se tratarem de normas de caráter processual, devem ser observadas aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade de lançamento, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento.

Tal distinção fica bem demarcada nas linhas do artigo 144 e seu § 1º do Código Tributário Nacional, *in litteris*:

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 terceiro.

Da leitura do dispositivo legal, depreende-se que o *caput* do artigo 144 do CTN estabelece que quanto aos aspectos materiais do tributo (contribuinte, hipótese de incidência, base de cálculo, etc), aplica-se ao lançamento a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

No entanto, o § 1º do mesmo artigo 144 do CTN manda aplicar a lei posterior ao fato gerador se ela instituiu novos critérios de apuração, processos de fiscalização e investigação com poderes mais eficazes da autoridade ou outorgou maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário. Ou seja, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos atinentes ao lançamento, aplica-se a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

Com efeito, segundo este dispositivo, o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, as leis que instituem novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário.

A Lei nº 10.174, de 2001, faculta a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativa, exatamente como prevê o § 1º do artigo 144 do CTN, e vige, desse modo, no que concerne aos aspectos formais e procedimentais do lançamento.

Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174, de 2001, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utiliza-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe. Por tais motivos há de se entender que aquela norma não inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição não passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência.

Partindo-se do entendimento de que a norma que autoriza a utilização dos dados da CPMF tem natureza procedimental, não há como defender o seu afastamento com base na irretroatividade, pois a legislação vigente à época do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

fato gerador, para efeito de determinar o tributo devido, estaria sendo respeitada. A norma em questão respeita a lei tributária no tempo da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, permitindo a aplicação da legislação posterior que não afeta os elementos legais tomados para o lançamento tributário.

Portanto, devem ser rejeitadas as considerações acerca de ser indevida a utilização das prerrogativas inscritas no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, aludindo desrespeito ao princípio da irretroatividade das leis.

Enfrentadas e rejeitadas as preliminares apresentadas, passamos à análise das questões de mérito.

Inconformado com o lançamento, o recorrente alega erro na base de cálculo do tributo por ausência de expurgo dos rendimentos declarados, estornos e resgates de aplicações financeiras, bem como pela impossibilidade de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto sobre a renda.

Mister se faz que passemos à análise de cada um dos pontos de defesa apresentados pelo recorrente.

Reclama também o recorrente que sejam excluídos da base de cálculo os rendimentos declarados, os estornos e resgates de aplicações financeiras, entretanto, não enumerou que operações teriam sido objeto da alegada irregularidade.

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida, como bem indicam os argumentos expostos por Hugo de Brito Machado (Imposto de Renda – Estudos, Editora Resenha Tributária, pág. 123), que convém trazermos à baila:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

5.6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indício que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos. Há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consuma, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre de auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo com a teoria das provas.

No caso vertente, o fisco especificou, em seus demonstrativos, cada depósito considerado, logo, não há imprecisão na apuração, restando assente que a autoridade autuante agiu com acerto: diante do indício de omissão de rendimentos, detectado através das movimentações financeiras objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessada, a partir de então, provar a inoccorrência do fato ou justificar sua existência.

Porém, não foram trazidos aos autos quaisquer elementos que individualizem e comprovem a origem dos depósitos bancários, sem as provas cabais correspondentes, encargo que lhe incumbia, quer durante a ação fiscal, na fase impugnatória ou na fase recursal. A simples alegações desprovidas de lastro não elidem o lançamento.

Uma vez que cabível ao sujeito passivo a apresentação de elementos capazes de elidir a tributação do imposto sobre a renda das pessoas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37

Acórdão nº : 106-14.923

físicas, com base em depósitos bancários, à mingua do fornecimento de tais elementos, descabida a simples alegação do recorrente.

Quanto à alegação de impossibilidade de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto sobre a renda, tem-se que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, base legal do lançamento, em seu *caput*, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, *in litteris*:

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.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

A hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, sendo que inversão sempre se origina da existência em lei.

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção *juris tantum*, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo sua produção.

Reclama ainda o recorrente da multa de ofício aplicada ao lançamento, na forma agravada, no percentual de 112,5%.

Na espécie, foi aplicada a majoração do percentual com esteio no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, sob o pretexto de que o contribuinte não ter atender à intimação para prestar esclarecimentos.

Com o advento da Lei Complementar nº 105, de 2001 e do Decreto nº 3.724, 10/01/2001, a autoridade fiscal pode ter acesso à movimentação bancária dos contribuintes, bastando, para tanto, expedir Requisição de Informações sobre



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37

Acórdão nº : 106-14.923

Movimentação Financeira – RMF à instituição financeira que custodiou os depósitos bancários, instrumento que simplificou, de forma bastante significativa, a atividade da fiscalização, para a hipótese do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Os pedidos de prorrogação de prazo ou a ausência de entrega dos extratos bancários não caracterizam o evidente intuito do sujeito passivo em fraudar a Fazenda Pública.

Entendo que tais fatos sequer causaram embaraço à fiscalização, que buscou os dados acerca da movimentação bancária do recorrente após ter expedido RMF, nos termos permitidos pela legislação em vigor.

Aplicável à situação em voga a regra do artigo 112, IV, do Código Tributário Nacional, segundo a qual *“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

Destarte, entendo não restar justificada a exasperação da penalidade para 112,50%, devendo ser a multa de ofício ajusta ao limites previstos no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 75%.

Por derradeiro, insurge-se o recorrente contra a aplicação dos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, e que encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo artigo 13 delibera:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do ART. 14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo ART. 6 da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo ART. 90 da Lei número 8.981, de 1995, o ART. 84, inciso I, e o ART. 91, parágrafo único, alínea "a.2", da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.000446/2004-37
Acórdão nº : 106-14.923

taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Ademais, o Código Tributário Nacional, no § 1º do seu artigo 61, determina que somente se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora deverão ser calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Na espécie, a incidência dos juros se deu com base em lei cuja constitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, donde se presume ela tem seus efeitos garantidos e, em obediência ao princípio constitucional da legalidade, as autoridades administrativas estão obrigadas a aplicá-la e zelar pelo seu cumprimento, não cabendo às instâncias julgadoras administrativas a manifestação acerca de argumentações sobre a sua inconstitucionalidade.

Por outro lado, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento sofre o acréscimo de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei. E, como se reveste o crédito tributário de matéria de ordem pública, em sua constituição não se privilegia a vontade das partes, mas o interesse público, de modo que os juros de mora não são convencionados, mas fixados por lei.

Destarte, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para que a multa de ofício seja ajustada ao percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2005.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA