



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.720731/2008-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.843 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2019
Recorrente IZABELA FERREIRA BERBERT
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM*. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado - fato indiciário - corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos - fato jurídico tributário -, nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº 9.430/1996, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DESCONTO SIMPLIFICADO. DISPÊNDIO.

O desconto simplificado substitui as deduções legais cabíveis do modelo completo de declaração de ajuste anual, sendo, por conseguinte, considerado dispêndio e lançado como tal no demonstrativo, não podendo esse valor justificar acréscimo patrimonial.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. COMPROVAÇÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO.

A alegação de recebimento de valores à título de distribuição de lucros não é suficiente para justificar acréscimo patrimonial, sem a comprovação da efetiva transferência do valor distribuído por meio de provas inequívocas.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do Contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão Aquela objeto da decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier (Presidente), Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada). Ausente a Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Trata-se de AI lavrado para a cobrança de crédito tributário relativo ao IRPF, exercício 2004, ano-calendário 2003, incluída multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/10/2008.

A contribuinte foi cientificada em 24/02/2007 e intimada a apresentar, relativamente ao ano de 2003, os extratos bancários de contas-correntes, poupanças e investimentos mantidas em seu nome no Brasil e no exterior.

Em resposta apresentada por seu procurador e pai, as dificuldades e justificativas que a família da Contribuinte estavam passando, foram apresentadas.

A contribuinte, por meio de seu representante legal, foi intimada a comprovar a origem dos depósitos/créditos em suas contas, listados na planilha anexa ao Termo de Ciência e

de Solicitação de Documentos, às Fls. 20/21, com base nos extratos bancários do Bradesco, conta nº 10.727-1. Em 11/03/2008, foi reintimada a comprovar a origem dos créditos listados no Termo de reintimação fiscal, às fls. 122/ 123.

Em resposta de 11/04/2008, a contribuinte apresentou comprovantes de depósitos/compensação HSBC e recibo de venda de sucata, às fls. 125/134.

A contribuinte apresentou ao longo da fiscalização cópia de procuração ao Sr. Wagner Amorim Medeiros Berbert (procurador e pai), alteração contratual da MIB Manutenções Industriais Ltda de 15/07/2002, onde consta a transferência total das cotas do Sr. Wagner Berbert para Bruno Berbert e Isabela Berbert, comprovantes de depósitos efetuados pela empresa MIB, conta nº 8502-2, ag. 1548, cópia DIPJ e DCTF do exercício 2004 da empresa MIB, às fls. 34/35, 40/45, 54/108, 118/120.

Na análise dos documentos bancários, a fiscalização entendeu que a contribuinte comprovou que apenas um depósito foi efetuado pela empresa MIB, intimando a contribuinte a comprovar mediante documentação hábil e idônea o recebimento de valores provenientes da referida empresa e a origem do depósito do dia 23/12 no valor de R\$ 39.000,00, conforme Termo de Constatação e Intimação Fiscal, às fls. 135/136.

Cientificada do lançamento em 08/11/2008, conforme Aviso de Recebimento, às fls. 149, a contribuinte apresentou impugnação em 03/12/2008, às fls. 151/169.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 01-19.984 - 2ª Turma da DRJ/BEL, às fls. 175/191, julgando procedente em parte a Impugnação apresentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto Sobre a Renda Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2003

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM., INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

FATO INDICIÁRIO. FATO JURIDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS

GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº 9.430/1996, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Dessa forma a DRJ excluiu da tributação os valores devolvidos à empresa MIB, a fim de que se mantenha o critério de fiscalização adotado que foi considerar comprovada a origem de depósitos no valor de R\$ 205.828,65 como distribuição de lucros efetuada pela MIB, conforme apuração fiscal, fls 09/11.

Também foram excluídos da tributação os créditos no total de R\$ 99.000,00 por terem origem em venda de sucatas pela empresa MIB, às fls. 125/134, não se tratando, portanto, de ganho da pessoa física da Recorrente.

Inconformada com a decisão exarada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a fls.194/207, repisando na íntegra suas alegações em sede de Impugnação e respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida ao longo da peça recursal, para ao final requerer que:

- conforme cópia da oitava alteração contratual da empresa MIB a Recorrente detinha 50% do capital social e a autoridade fiscalizadora reconheceu essa titularidade e excluiu da tributação o valor de R\$ 205.828,65 correspondente a 50% de R\$ 411.657,30, que se encontrava registrado na empresa MIB como “lucros ou prejuízos acumulados” e que dos valores de transferências da empresa MIB para as contas do impugnante ainda permaneceram contidos nos cálculos do lançamentos os seguintes créditos:

janeiro/2003 - R\$ 207.971,35; março/2003 - R\$ 200.000,00; junho/2003 - R\$ 52.000,00; novembro/2003 - R\$ 80.000,00 e dezembro/2003 A R\$ 39.000,00.

- ocorre que em relação a esses valores transferidos pela empresa MIB existem importâncias transferidas pelo Recorrente em empréstimo ou retorno a essa mesma empresa, conta nº 8502-2, conforme comprova os extratos bancários em anexo.

- conclui-se que todos os créditos referentes às transferências da empresa MIB para a conta corrente da impugnante devem ser excluídos da tributação no cálculo do lançamento.

- quanto aos créditos de R\$ 20.000,00 e de R\$ 40.000,00, de 27/10/2003 e de 16/12/2003, a própria autoridade fiscalizadora reconhece que se encontram identificados como transferências decorrentes de sucata e assim sendo não podem ser tributados sob o fundamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada.

- alega a decadência do crédito tributário em razão da apuração mensal do imposto de renda e de a regra do prazo decadencial ser aquela a que se sujeita o lançamento por homologação.

- O extrato bancário pode servir como indício de recebimento de rendimentos, contudo por si só, é insuficiente para caracterizar a existência de rendimentos objeto de tributação nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, bem como extravasa os limites do fato gerador do imposto de renda, pois a disponibilidade financeira não é suficiente para determinar a sua ocorrência, conforme se vê no art. 43 do CTN.

- não há na legislação dispositivo que determine à pessoa física que guarde os documentos para comprovação da origem dos depósitos bancários, por isso que não pode o fisco simplesmente solicitar a comprovação de todos os depósitos efetuados, ou mesmo de todo e qualquer depósito bancário, devendo existir pelo menos um indício de que se trata de recursos proveniente de rendimento para a existência de um mínimo de segurança jurídica.

- muito dificilmente algum cidadão que utilize o sistema financeiro terá condição de comprovar ou mesmo justificar os depósitos de cinco anos atrás, ou mesmo mais recentes, pois é o tipo de exigência que não resiste a uma análise, mesmo que superficial por obediência ao princípio da razoabilidade que deve nortear o ato humano, principalmente o administrador público.

- assim sendo, o poder/dever colocado à disposição da autoridade fiscal pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 deve ser utilizado com razoabilidade, apenas em casos excepcionais, onde outros meios de fiscalização se mostrem inviáveis, sob pena de ser banido do sistema jurídico, por uso inapropriado e gerando injustiça fiscal, conforme várias decisões administrativas nesse sentido.

- os créditos apurados pela autoridade fiscal não correspondem indubitavelmente a rendimentos, pois podem se referir a operações diversas, tais como transferências entre contas da própria pessoa física, empréstimos, dentre outras que não se incluem na base de cálculo de que trata o lançamento e não tendo como a pessoa física sem registros contábeis, qualquer outra anotação ou memória de dados efetuar o necessário relacionamento entre esses créditos e suas respectivas origens.
- não houve a correta apuração do fato gerador pois a autoridade fiscal não apresentou a prova material de que os créditos bancários se referem a rendimentos auferidos pelo titular da conta corrente.
- nem mesmo os rendimentos da declaração foram considerados, que produzem reflexos diretos na determinação da matéria tributável e no cálculo do tributo devido e nem as disponibilidades financeiras do final do ano-calendário anterior e nem no mês anterior dentro do mesmo período base que justificam créditos posteriores em contas correntes ou de investimento.
- no âmbito tributário deve-se ressaltar a importância dos princípios como alicerces nucleares do ordenamento jurídico, e dentre eles se apontar o da legalidade como condição de legitimidade para que seja perpetrada a exigência tributária, sendo portanto referência basilar entre a necessidade do Estado arrecadar e a proteção aos direitos fundamentais dos administrados.
- no caso em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a suposta existência de fatos geradores foi ao art. 42 da Lei nº 9.430/96 e compulsando os autos verifica-se nos demonstrativos anexos ao auto de infração que a fiscalização procedeu à apuração individualizada das supostas omissões e, ao final de cada mês, efetuou a totalização do valor a tributado.
- no entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do ano-calendário.
- o procedimento laborou em equívoco pois os rendimentos omitidos deverão ser tributados no mês em que considerados recebidos, consoante dicção do § 4º da Lei nº 9.430/96.
- resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por conseguinte, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.
- registra a inexistência dos necessários MPF e MPF C ou a falta de comunicação ao contribuinte desses documentos.
- foi emitido MPF nº 0210100-2007-0136-5 e demonstrativo de prorrogação dos quais não foi dada ciência ao contribuinte.
- observa-se que esse demonstrativo de emissão e prorrogação às fls. 243 e 253 refere-se ao MPF nº 0210100-2007-00136-5 e dele constam as prorrogações datadas de 23/05/2007 a 22/08/2008, com validades até 21/10/2008. O auto de infração foi lavrado em 05/11/2008 e recebido pela contribuinte em 07/11/2008.
- a Portaria RFB nº 11.371/2007, tendo instituído garantias em prol do contribuinte, em conformidade com o princípio da moralidade administrativa (art. 37 da CF/88), merece dignidade normativa não somente no âmbito da relação administração-agente público, mas também no âmbito da relação Fisco-contribuinte.
- deve ser anulado o procedimento fiscal instaurado e desenvolvido sem a observância dos preceitos normativos contidos na Portaria nº 11.371/2007, notadamente os artigos 2º, 9º, 11 e 12, pertinentes à regularidade do MPF.
- o procedimento fiscal instaurado e desenvolvido sem a comprovação de existência de MPF e sem as devidas prorrogações implica violação aos princípios da legalidade e da

moralidade administrativa, ocasionando o cerceamento ao direito de defesa e ao devido processo legal.

- requer seja considerado insubsistente toda a exigência tributária consubstanciada no auto de infração lavrado em 05/11/2008.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

O Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa – Relatora

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da r. decisão em debate e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

DO MÉRITO

Como bem esclarecido pela instância de piso o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), se trata de um instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte, que se encontra disciplinado pela Portaria nº 3.007/2001, com as alterações posteriores promovidas pela Portarias nº 1.238/2002, nº 1.468/2003 e nº 4.328/2005.

Referida Portaria estabelece normas para a execução pelos auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela RFB mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. A referida Portaria, deve ser interpretada de modo sistemático e em face de vários ramos do direito, entre os quais o Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Tributário e Direito Processual.

A Constituição Federal no Título VI - Da Tributação e do Orçamento trata do poder de tributar do Estado, das competências dos entes tributantes, dos princípios e das limitações respectivas. Por sua vez o Código Tributário Nacional, como norma geral (art. 146 da Constituição Federal - CF).

O auto de infração se aperfeiçoa com a notificação válida do contribuinte, formalizado em processo administrativo fiscal, por meio do qual são assegurados aos litigantes o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º da CF).

Assim, o procedimento fiscal se destina a reunir elementos necessários à apuração da prática de ilícitos tributários. O MPF é o ato administrativo que instaura uma fase preliminar em que não há o contraditório nem a ampla defesa.

Dos dispositivos mencionados conclui-se que o MPF inclui-se em uma fase prévia ao lançamento e não é requisito de validade do auto de infração. Desse modo, O MPF consubstancia-se tão somente na materialização do controle do exercício das atribuições do cargo público. Os agentes públicos, cuja atividade administrativa é vinculada e obrigatória, devem aplicar as orientações estabelecidas na legislação tributária, em observância ao princípio da legalidade previsto no “caput” do art. 37 da Constituição Federal.

Da análise dos autos verifica-se que o recorrente foi regularmente cientificado do início do procedimento fiscal, com a concessão de prazo para o exercício do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, pela oportunidade de apresentar, tanto na fase de instrução do processo, quanto na fase de impugnação e recurso voluntário, os argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar ilidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Ressalte-se que as oportunidades de manifestação do recorrente não se exauriram na etapa anterior à efetivação do referido lançamento. Conforme muito bem esclarecido pela DRJ, “na busca da preservação do direito de defesa, o processo administrativo fiscal, estende-se por outra fase, a litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, oferece por meio de impugnação e recurso voluntário suas razões à consideração dos órgãos julgadores administrativos”.

Observa-se, também, que o auto de infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade.

Em suma, a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as peças impositivas lavradas rigorosamente nos termos da lei, no caso, o art. 142 do CTN, observando ainda todos os requisitos constantes dos art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Evidente também que não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, o lançamento efetuado pelo Fisco, razões pelas quais é de se rejeitar as preliminares até aqui suscitadas.

Da tributação anual

O contribuinte pugna pela nulidade do lançamento, pois entende que o fato gerador do imposto previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 é mensal. Sobre o assunto, cabe analisar o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, abaixo transcrito:

Art. 2º. O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Impende salientar que a Lei nº 7.713/88 não alterou a sistemática do IRPF no que se refere à ocorrência do fato gerador dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que continuou a se dar em dezembro de cada ano-calendário, em 31/12. A interpretação a se fazer do trecho legal acima transcrito é que os rendimentos recebidos mensalmente, que geram a obrigação de retenção na fonte ou de pagamento de carnê-leão, devem ter a retenção e o recolhimento feitos mensalmente, sob a forma de antecipação de imposto.

Contudo, tais antecipações mensais não são definitivas e serão ajustadas ao fim do ano-calendário, em 31 de dezembro, ao se completar o fato gerador do IRPF e o sujeito passivo cumprir a obrigação acessória de apresentar a declaração de rendimentos.

Não se admite que o fato gerador do IRPF seja mensal, isto porque, a Receita Federal não exige do contribuinte, durante o ano calendário, a apuração e o pagamento do imposto mensalmente. Excetuam-se os casos em haja a fiscalização do sujeito passivo durante o próprio ano-calendário, hipótese que poderá ser exigido o imposto incidente sobre os recebimentos mensais com os devidos acréscimos legais.

Das decisões

Conforme já esclarecido pela instância a quo, são improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por Órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 390/1971:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Nesse passo, informo que as decisões administrativas suscitadas pelo Recorrente, por não estarem sumuladas perante este E. CARF, nem tampouco refletirem meu entendimento sobre a matéria, vinculam este Colegiado.

Da decadência

O Recorrente alega a decadência do direito de lançamento dos tributos com fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2003, por força do art. 150, §4º, do CTN.

Sobre a arguição de decadência, há de se registrar inicialmente que o Código Tributário Nacional (CTN), ao dispor sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário,

previstas no seu art. 156, cuida, no Capítulo IV, Seção IV, das modalidades de extinção diversas do pagamento, contemplando o instituto da decadência com as disposições contidas no art. 173:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário

Extingue-se após 5 (cinco) anos. contados:

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

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

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

Note-se que o estabelecimento do termo inicial para a contagem do prazo decadencial tributário, decorre de disposição expressa de lei, que, como regra geral (nos casos em que não haja a antecipação do pagamento) está bem definido no inciso I do transcrito artigo 173.

De outra forma, existindo a antecipação de pagamento, a regra se desloca para o disposto no artigo 150 do CTN, isto por que considerando que, a despeito do que determina o art. 142 do CTN, grande parte dos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil condiciona-se à sistemática de recolhimento ou pagamento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer os respectivos créditos sem prévio exame da autoridade administrativa, tem-se por imprescindível à definição dos termos iniciais para a contagem do prazo decadencial de cada tributo ou contribuição as disposições contidas no referido artigo, que assim dispõe:

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.

(...)

§ 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.

Observe-se pois que, na definição do termo inicial do prazo de decadência pelas regras estabelecidas no artigo 150 § 4º do CTN, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito

passivo do dever de se antecipar à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente.

Dessa forma, considerando ser prerrogativa da administração o lançamento dos créditos tributários, conforme dispõe o art. 142 do CTN, denominarem-se auto lançamento os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na declaração e apuração dos tributos homologatórios. Assim, entende-se que a homologação efetuada pela autoridade fiscal pode recair tão somente sobre o pagamento efetuado pelo sujeito passivo - e na hipótese de apresentação tempestiva da Declaração de Ajuste Anual -, eis que o lançamento propriamente dito carece ainda de formalidade legal, indispensável à sua caracterização.

Nessa linha de entendimento, conjugada tal ilação com o disposto no art. 150 do CTN, temos que somente sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento.

Isto posto, cabe verificar qual a regra para contagem do prazo decadencial aplicável ao lançamento do qual a contribuinte foi cientificada em 08/11/2008, se a regra do artigo 150, § 4º ou o disposto no artigo 173, I.

No caso dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física se aperfeiçoa no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário. Por outro lado, o obrigado sofre retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do exercício, à medida que recebe rendimentos tributáveis, recolhe o tributo mensalmente, quando sujeitos ao camê-leão ou efetua o pagamento do imposto devido apurado em sua declaração.

Note-se que nos autos não há comprovação de retenção de imposto na fonte e tampouco pagamento de imposto, uma vez que o contribuinte declarou rendimentos que submetidos à tabela progressiva anual resultaram em base de cálculo isenta de imposto de renda, conforme cópia de sua declaração às fls. 26/28.

Destarte, não é aplicável ao caso a regra do artigo 150 do CTN, como alega a recorrente, devendo ao presente caso recair a regra geral de contagem do prazo decadencial insculpida no já citado art. 173, 1 do CTN, ou seja, tratando-se de tributo com fato gerador 31/12/2003, que foi objeto de declaração no exercício 2004, teria a administração tributária o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (01/01/2005), o qual se exauriu em 31/12/2009.

Como a contribuinte foi cientificada do lançamento em 08/11/2008, constata-se que este ocorreu dentro do prazo decadencial estabelecido pelas regras do artigo 173, 1 do CTN.

Vale ressaltar que mesmo que a regra fosse a do artigo 150, § 4º, o lançamento teria observado o prazo decadencial, já que o fato gerador não é mensal como pretende a contribuinte, mas se trata de rendimento sujeito ao ajuste anual, com o fato gerador se completando ao final do ano-calendário, ou seja, em 31/12/2003.

Da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada

É necessário que se faça uma análise do art. 42 da Lei nº 9.430/96, cuja redação transcrevo a seguir:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores

creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

11 - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente; (redação dada pela Lei nº 9.481/97)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

O dispositivo acima estabeleceu 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.

Dessa forma, a presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram na conta-corrente do contribuinte. Em outras palavras, pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, tem-se a autorização para considerar ocorrido o “fato gerador” quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do Fisco juntar qualquer outra prova.

Via de regra, para alegar a ocorrência de “fato gerador”, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do “fato gerador” (presunções legais), a produção de tais provas é dispensada. Diz o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, *ipsis litteris*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

1 - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

11 - 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. "

Assim, o comando estabelecido pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996 cuida de presunção relativa (*juris tantum*) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção.

In casu, conforme consta da descrição dos fatos contida no auto de infração, o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos, que nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, deveriam ser considerados como omissão de rendimentos.

A fiscalização agiu corretamente ao efetuar o lançamento de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários não comprovados, estando autorizada por lei a tributar a totalidade dos depósitos.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, voto para **CONHECER DO RECURSO** e no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa