



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

Processo nº 10530.002916/2005-82
Recurso nº 151.905 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.409 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente JOÃO ALVES BORGES
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA

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).

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - AVERIGUAÇÃO DE SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA

Com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que em seu artigo 42 autoriza uma presunção legal de omissão de rendimentos 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, tornou-se despicienda a averiguação dos sinais exteriores de riqueza para dar suporte ao lançamento com base em depósitos bancários.

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

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, a lei 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 sujeito passivo, 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.

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do voto da Relatora.


CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA - Relatora

EDITADO EM: 22 OUT 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Ana Neyle Olímpio Holanda, Alexandre Naoki Nishioka, José Raimundo Tosta Santos, Robinson Passos de Castro e Silva e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O auto de infração de fls. 134 a 149 exige do sujeito passivo acima identificado imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), no valor de R\$ 896.035,21, acrescido de multa de ofício qualificada agravada, chegando ao percentual de 225% 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 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999, artigo 1º da Medida Provisória nº 22, de 08/01/2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10/05/2002, e artigo 849 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

2. Com a apresentação de impugnação, os autos foram à 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), onde o lançamento foi dado como parcialmente procedente, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 112%, resumindo seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

Assunto. Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

EMENTA. INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. As normas que autorizam a comunicação à Receita Federal de informações bancárias e a sua utilização para fins de lançamento do crédito, referindo-se à produção de provas e aos poderes de investigação, aplicam-se aos procedimentos atuais, ainda que relativos a fatos anteriores à promulgação destas normas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o responsável, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA A norma que permite a presunção de rendimentos omitidos com base em depósitos bancários não justifica, sem outras provas diretas de evidente intuito de fraude, a aplicação da multa qualificada

Lançamento Procedente em Parte.

3. Intimado aos 18/04/2006, o sujeito passivo, irredimido, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário.

4. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta, em síntese, os argumentos de defesa a seguir enumerados:

I – em preliminar, invoca o artigo 112 do Código Tributário Nacional, em virtude de estar configurada a dúvida de que, mesmo com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, o fisco ainda se encontra sob a égide da Lei nº 8.021, de 12/04/1990, para cumprir as determinações do seu artigo 6º e §§, no sentido de caracterizar os sinais exteriores de riqueza e comprovar a utilização dos valores bancários como renda consumida, demarcando-se o nexo causal;

II – a irretroatividade da aplicação da Lei nº 10.174, de 09/01/2001;

III – a decadência do direito da Fazenda Pública constituir os créditos tributários anteriores a dezembro de 2000;

IV – o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais;

V – no mérito, afirma trazer aos autos cópias de livros Diário, recibos e balanços que comprovam a existência de lucros acumulados a distribuir, que seriam documentos idôneos, inequívocos e irrefutáveis para dar respaldo aos depósitos bancários;

VI – esclarece que a falta de atendimento às intimações fiscais deveu-se a problemas pessoais e familiares que o impediram de exercer suas atividades normais.

5. Ao final, requer seja acolhido o recurso, para que seja declarada a insubsistência do lançamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso preenche os 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.

Em preliminar, invoca o recorrente o artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN), em virtude de estar configurada a dúvida de que, mesmo com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, o fisco ainda se encontra sob a égide da Lei nº 8.021, de 12/04/1990, para cumprir as determinações do seu artigo 6º e §§, no sentido de caracterizar os sinais exteriores de riqueza e comprovar a utilização dos valores bancários como renda consumida, demarcando-se o nexo causal.

A norma do citado artigo 112 determina, *litteris*:

Art. 112 A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade,

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A vista do mandamento legal, quer o recorrente suscitar a dúvida quanto à aplicação ao caso em análise do artigo 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/1990, ou do artigo 42 da

A

Lei nº 9.430, de 27/12/1996, para que seja observado o primeiro, por dar tratamento mais favorável ao sujeito passivo.

Isto porque, o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/1990, exigia que o lançamento de ofício do imposto sobre a renda poderia ser feito sob arbitramento dos rendimentos com base na renda presumida, mediante a utilização dos sinais exteriores de riqueza, que se configurariam como a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do sujeito passivo.

Enquanto o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que deu suporte ao auto de infração, 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, *verbis*:

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

Assim, o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, trata, de forma geral, dos lançamentos do imposto sobre a renda, sob arbitramento dos rendimentos com base na renda presumida, enquanto o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, regula, de forma específica, dos lançamentos, por presunção legal de que os créditos em conta bancária, sem comprovação da origem, configuraram-se omissão de rendimentos.

Com efeito, tem-se a existência de uma lei geral, que trata da tributação presumida dos rendimentos, que é superada por uma lei específica, sobre a tributação, também por presunção, dos valores objeto de depósitos bancários.

Assim, observando-se o critério da especialidade, onde a lei especial prevalece sobre a lei geral, resta claro não haver antinomia entre as normas citadas, e muito menos dúvida na aplicação da norma específica ao lançamento ora guerreado.

Por tal, não se pode acatar a preliminar de nulidade do auto de infração.

Vale-se ainda o apelante da arguição de irretroatividade da aplicação da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, para pedir a nulidade do auto de infração.

Nesse sentido, cabe trazer à colação o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.331, de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de renditos 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.

(...)
J

§ 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, 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.

Dessarte, 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.

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, *litteris*:

f

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 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.

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 instituíam 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 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, deve ser rejeitada a alegativa de nulidade do auto de infração pela utilização das prerrogativas inscritas no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, aludindo desrespeito ao princípio da irretroatividade das leis.

Ultrapassadas as preliminares, passamos à análise das questões de mérito.

Como preliminar de mérito, aduz o recorrente a decadência do direito da Fazenda Pública constituir os créditos tributários anteriores a dezembro de 2000.

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, 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 expresse 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.

Esse foi o entendimento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no EREsp 276142/SP, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 180, em que foi relator o Ministro LUIZ FUX, cuja ementa a seguir se transcreve:

✱

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, 1, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador". Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescentar a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo". (Alberto Xavier, Do Lançamento



Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94)

5 Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996

6. Embargos de Divergência rejeitados.

Dessarte, 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.

Entendo que, 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 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.

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 IRPF 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 IRPF, restando claro que a apuração deste tributo, com as citadas exceções, é anual, sendo que o fato gerador perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano.

Aplicando-se este entendimento ao caso em tela, teremos que o fato gerador do IRPF referente ao ano-calendário 2000, o mais antigo tratado no lançamento, perfez-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 se deve considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento, que foi o dia 31 de dezembro de 2005.

J

Como o auto de infração foi lavrado aos 12 de dezembro de 2005, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário apurado no ano-calendário 1998.

Também, tratando do mérito, afirma o recorrente trazer aos autos cópias de livros Diário, recibos e balanços que comprovam a existência de lucros acumulados a distribuir, que seriam documentos idôneos, inequívocos e irrefutáveis para dar respaldo aos depósitos bancários.

As contas-correntes bancárias objeto da ação fiscal são de titularidade do recorrente e o citado artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, 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

Como se trata de hipótese em que a própria lei define que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, cabe ao sujeito passivo, para que tais valores não sejam objeto de exação fiscal, a apresentação dos esclarecimentos necessários à identificação da origem dos recursos depositados na conta-corrente bancária.

Em tais casos, observa-se a inversão do ônus da prova no direito tributário, que 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 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 contribuinte sua produção, 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:

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 consume, 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, a autoridade autuante agiu com acerto: diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da operação financeira objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência.

Com efeito, para que os documentos aduzidos aos autos, como livros Diário e balanços da empresa Centro Administradora de Imóveis Ltda., e recibos referentes à distribuição de lucros daquela empresa ao recorrente, se prestem como prova hábil da origem dos depósitos bancários devem demarcar o liame entre os alegados recebimentos e os créditos bancários.

A simples alegativa de que os numerários tiveram origem em um certo evento, sem a apresentação de documentos hábeis a demarcar que os rendimentos dele provenientes deram origem ao depósitos bancários objeto do lançamento, não é capaz de elidir a exação fiscal.

Isto porque a imposição tributária por meio de depósitos bancários decorre de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção *juris tantum*, ou seja, uma presunção relativa, que pode ser afastada mediante prova em contrário, que, por sua vez, cabe ao autuado a apresentação de elementos capazes de elidir a tributação.

Para contraditar o agravamento da multa de ofício, esclarece o recorrente que a falta de atendimento às intimações fiscais deveu-se a problemas pessoais e familiares que o impediram de exercer suas atividades normais.

Verifica-se que, na espécie, foi aplicada a majoração da multa de ofício, no percentual de 112,5%, com esteio no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, sob o pretexto de que o sujeito passivo deixou de a 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 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 a 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”.

Assim, entendendo não restar justificada a exasperação da penalidade para 112,50%, devendo ser a multa de ofício ajustada aos limites previstos no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 75%.

Por derradeiro, requer o recorrente o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais.

O artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, prescreve:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário.

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplica-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Por sua vez, o artigo 34 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, prescreveu a extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e de sonegação fiscal na hipótese de pagamento do tributo, pelo agente, antes do recebimento da denúncia. O contribuinte faltoso tem, pois, o direito de elidir eventual crime tributário, promovendo o pagamento do crédito tributário antes do recebimento da denúncia pelo juiz. É dentro deste contexto que deve ser interpretado o dispositivo legal, que regula a representação fiscal para fins penais.

Pela interpretação do artigo 83 da Lei nº 9.430, de 1996, não é permitida a representação fiscal para fins penais antes da decisão definitiva na esfera administrativa. Vale

dizer, somente depois da constituição do crédito tributário pelo lançamento, conforme determina o artigo 142 do CTN, pode o agente fazendário representar ao Ministério Público.

Superando eventuais divergências quanto ao momento da constituição definitiva do crédito tributário, a expressão "*decisão final, na esfera administrativa*" significa aquela contra a qual não cabe mais recurso, quer por esgotamento dos procedimentos recursais previstos na legislação tributária, quer por renúncia do contribuinte, ou seja, aquela decisão que faz coisa julgada administrativa.

Ademais, há que ser notificado o contribuinte dessa decisão definitiva, que terá um prazo para efetuar o pagamento do tributo e seus acessórios, conforme dispuser a legislação competente.

Isto porque o enunciado legal em questão veio conferir condições para o efetivo exercício do direito previsto no artigo 34 da Lei nº 9.249, de 1996, que assegura ao contribuinte autuado a faculdade de elidir o crime fiscal mediante pagamento do tributo questionado antes do recebimento da denúncia.

Portanto, somente decorrido o prazo para pagamento, sem que este ocorra, é possível ao agente público a representação fiscal para fins penais, se restar configurado, após a decisão definitiva administrativa, o crime fiscal.

Com efeito, não cabe a esta segunda instância de julgamento o pronunciamento acerca do arquivamento da representação fiscal para fins penais.

Forte no exposto, e de tudo que dos autos consta, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para que a multa de ofício seja ajustada ao percentual de 75%.

Sala das Sessões, em 02 de fevereiro de 2010


Ana Neyle Olímpio Holanda

