



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 a 2002
Recorrente : MARCOS ANDRÉ CARIDADE ASSUMPÇÃO
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ II
Sessão de : 25 DE JANEIRO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.263

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 – NULIDADES - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - 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.

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.

JUROS DE MORA - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido 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 tributária (art. 161, CTN) **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 9.065/95).

MULTA DE OFÍCIO – PERCENTUAL - A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, tem natureza



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10730.001616/2004-49
Acórdão nº : 106-15.263

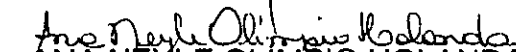
de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos. Incabível a redução do percentual da multa de ofício, sem previsão legal para tal, vez que o lançamento tributário deve ser estritamente balizado pelos ditames legais, devendo a Administração Pública cingir-se às determinações da lei para efetuar-lo ou alterá-lo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCOS ANDRÉ CARIDADE ASSUMPÇÃO.

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. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti, Roberta Azeredo Ferreira Pagetti e Wilfrido Augusto Marques; e por unanimidade, DAR provimento PARCIAL para reconhecer a decadência do lançamento quanto ao ano-calendário 1998, exercício 1999.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2006

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 : 10730.001616/2004-49
Acórdão nº : 106-15.263

Recurso nº : 145.796
Recorrente : MARCOS ANDRÉ CARIDADE ASSUMPÇÃO

RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração de fls. 05 a 08, referente a imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), por meio do qual se exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 429.641,36 a título de imposto, acrescido da multa de ofício equivalente a 75% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, nos termos do disposto no 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, artigo 1º da Lei nº 9.887, de 08/12/1999 e artigo 849 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.

2. A ciência do auto de infração ocorreu em 07/04/2004, e, em contraposição, foi apresentada a impugnação de fls. 172 a 222, acompanhada dos documentos de fls. 224 a 664, em que o sujeito passivo apresenta sua inconformação com a imposição tributária, de onde, resumidamente, se extraem os seguintes argumentos:

I – a nulidade do auto de infração, pois que mero depósito em conta bancária não caracteriza renda tributável;

II – a irretroatividade das leis que autorizam o uso da CPMF para constituição de crédito tributário;

III – da decadência dos lançamentos referentes ao ano de 1998 e aos meses de janeiro a março de 1999;

IV – inconstitucionalidade e ilegalidade na aplicação da taxa SELIC;

V – inconstitucionalidade da multa confiscatória.

3. Submetida a impugnação a julgamento, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ II (RJ) acordaram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10730.001616/2004-49
Acórdão nº : 106-15.263

por indeferir a impugnação apresentada, dando o lançamento por procedente, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercícios: 1999, 2000, 2001, 2002*

Ementa: DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, por intermédio do lançamento, cessa apenas após o decurso de cinco anos, contados da data da entrega da declaração de ajuste, se efetuada no exercício financeiro em que deve ser apresentada.

APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO

Aplica-se ao lançamento 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.

LANÇAMENTO BASEADO EM INFORMAÇÕES DA MOVIMENTÇÃO BANCÁRIA (BASE DE DADOS DA CPMF). NOVA REDAÇÃO DO § 3º DO ART. 11 DA LEI Nº 9.311, DE 1996, DADA PELA LEI Nº 10.174, DE 1991 (sic).

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, é norma disciplinadora do procedimento de fiscalização em si, e não dos 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em sua conta de depósitos ou de investimento.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC.

MULTA DE OFÍCIO – PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

A partir de 01/04/1995, é cabível a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, por expressa disposição legal.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10730.001616/2004-49
Acórdão nº : 106-15.263

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

Lançamento Procedente.

4. Intimado em 30/06/2004, o sujeito passivo apresenta sua irresignação por meio de recurso voluntário tempestivo, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens de fl. 738. .

5. No apelo interposto, o sujeito repisa todos os argumentos de defesa expendidos na impugnação. Ao final, requer seja provido o recurso, para julgar o lançamento por improcedente.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10730.001616/2004-49
Acórdão nº : 106-15.263

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora.

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

A controvérsia ora em análise trata do auto de infração lavrado contra o recorrente, que teve como objeto depósitos bancários efetuados em conta corrente da qual é titular, cuja origem dos recursos não foi por ele esclarecida.

A base legal que deu suporte à exação foi 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, artigo 1º da Lei nº 9.887, de 08/12/1999.

Inconformado com o lançamento, o recorrente alega o seguinte: a decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento referente aos fatos geradores anteriores a março de 1999, pois que transcorridos mais de cinco anos entre o fato gerador e a formalização da imposição tributária, a irretroatividade das leis que autorizam o uso da CPMF para constituição do crédito tributário, da nulidade do lançamento, pois lastreado apenas em depósitos bancários, o que não caracterizaria renda tributável, a inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa SELIC para imposição de juros e ser inconstitucional, por confiscatória, a cobrança de multa no valor de 75%.

Por se tratar de questão que pode deitar por terra o lançamento guerreado, passamos, preliminarmente à análise da nulidade argüida.

A argumentação de que uma autuação fundamentada apenas em depósitos bancários não pode prosperar porque depósitos não são fatos geradores de imposto sobre a renda carece de sustentação, já que atinente a lançamento realizado sob a égide do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10730.001616/2004-49
Acórdão nº : 106-15.263

As contas-correntes bancárias objeto da ação fiscal eram de titularidade do recorrente e o citado artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, 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, *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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10730.001616/2004-49
Acórdão nº : 106-15.263

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.

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 à interessada, a partir de então, provar a inoccorrência do fato ou justificar sua existência. Portanto, descabida a argumentação de nulidade do lançamento por ausência de fato jurídico tributável.

Passamos à análise da invocação da decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento referente aos fatos geradores anteriores a março de 1999, pois que transcorridos mais de cinco anos entre o fato impositivo e a formalização da imposição tributária.

A alegação do recorrente parte do entendimento de que a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários deve ser apurada mensalmente, e não sob a forma do ajuste anual, pelo que, estariam atingidos pela decadência os fatos geradores ocorrido até cinco anos antes da data da ciência do auto de infração.

†



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10730.001616/2004-49
Acórdão nº : 106-15.263

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 expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

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, I, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

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 acrescer 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.

O deslinde da controvérsia da data do fato gerador da omissão presumida de rendimentos com base em depósitos bancários 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

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, a melhor exegese 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.

Ora, 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

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

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

Para o ano-calendário 1998, aplicando-se este entendimento ao caso em tela, o fato gerador do IRPF perfez-se em 31 de dezembro daquele ano.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49

Recurso nº. : 145.796

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 exercesse o direito de efetuar o lançamento, que foi 31 de dezembro de 2003. Como o auto de infração foi lavrado aos 07 de abril de 2004, ocorrera a decadência do direito da Fazenda Pública proceder ao lançamento do crédito tributário apurado naquele ano-calendário.

Quanto ao ano-calendário de 1999, o *dies ad quem* para que a Fazenda Pública exercesse o direito de efetuar o lançamento foi 31 de dezembro de 2004, assim, não há que se falar em decadência do seu direito de formalizar o crédito tributário apurado naquele ano-calendário.

Enfrentada a preliminar de nulidade do lançamento e a decadência argüida, passamos à análise das questões de mérito propriamente ditas.

Argumenta o recorrente a irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, pois que, ao tempo dos fatos geradores, estava em vigor a redação original do § 3º, do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 24/10/1996.

O citado § 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.

(...)

§ 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

§ 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.

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.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

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.

Com efeito, segundo este dispositivo, o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49

Recurso nº. : 145.796

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

Assim, deve ser rejeitada a argumentação de não aplicação dos mandamentos da Lei nº 10.174, de 2001, ao lançamento guerreado.

Insurge-se ainda 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

Por derradeiro, reclama o recorrente da multa de ofício aplicada ao lançamento, dizendo-a confiscatória.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo devido enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337), em discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...).

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do Código Tributário Nacional, já antes citado, quando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10730.001616/2004-49
Recurso nº. : 145.796

afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária", extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

In casu, a multa de ofício aplicada no lançamento teve esteio no artigo 45, I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e a redução do seu percentual, como pleiteado pelo recorrente, não encontra guarida, vez que não há previsão legal para tal, e o lançamento tributário deve ser estritamente balizado pelos ditames legais, devendo a Administração Pública cingir-se às determinações da lei para efetuar-lo ou alterá-lo.

Destarte, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência do direito de o fisco lançar o crédito tributário referente ao ano-calendário 1998.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2006.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA