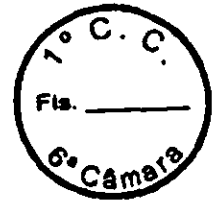




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº. : 10930.003413/2004-31
Recurso nº. : 145.330
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 a 2003
Recorrente : ADRIANA MENDES
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ - CURITIBA/PR
Sessão de : 18 DE OUTUBRO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.885

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FASE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA - Somente com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

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.

IRPF - 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).

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS E A TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

 MHSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

NORMAS COMPLEMENTARES - BENEFÍCIOS - Entre as situações capazes de excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo não está elencado o simples entendimento do sujeito passivo acerca da ocorrência dos fatos capazes de gerar a exação tributária (Art. 100, parágrafo único, CTN).

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 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.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ADRIANA MENDES.

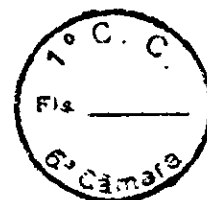
ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, LUIZ ANTONIO DE PAULA e ANTONIO AUGUSTO SILVA PEREIRA DE CARVALHO (Suplente convocado).



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

Recurso nº : 145.330
Recorrente : ADRIANA MENDES

RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 581 a 583 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 155.449,20, a título de imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), acrescido de multa de ofício qualificada equivalente a 75% do valor do tributo apurado além de juros de mora, em face de haverem sido constatadas as seguintes infrações:

I – omissão de rendimentos, tendo em vista acréscimo patrimonial a descoberto, onde foi verificado excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados, no ano-calendário 2001, exercício 2002, referente à aquisição de um terreno medindo 4.386,74 m2, em 20/08/2001, pelo valor de R\$ 18.000,00, com base nos artigos 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigo 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999, e artigos 55, XIII, e parágrafo único, 806 e 807, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

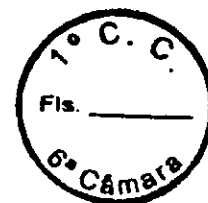
II – omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários com origem não comprovada, nos anos-calendário 1999, 2000 e 2002, exercícios 2000, 2001 e 2003, com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, artigo 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999, e artigo 849 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

2. A ciência do auto de infração ocorreu em 08/10/2004, e, em contraposição, foi apresentada a impugnação de fls. 585 a 639, de onde resumidamente se extraem os seguintes argumentos:

I - em preliminar, a nulidade do auto de infração, por: a) cerceamento de defesa e afronta ao contraditório, por ter a autoridade fiscal encerrado a fase de auditoria, sem que o sujeito passivo concluisse a produção de suas provas, e, b) vedação material



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

para a constituição do crédito tributário, pela impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001;

II – no mérito, a ilegalidade do lançamento por inexistência de fato jurídico tributável, e, a impossibilidade do lançamento do IRPF com base apenas em depósitos bancários;

III – o lançamento fundou-se na presunção de obtenção de rendimentos;

IV – decadência do direito de efetuar o lançamento;

V – a boa-fé do sujeito passivo, com a apresentação dos documentos solicitados, com a inexistência de dolo ou fraude, por isso, deve ser cancelada a multa de ofício;

VI – aplicação ao caso das regras do artigo 100 do Código Tributário Nacional, vez que sempre entendeu que o fisco somente poderia efetuar o lançamento comprovando a ocorrência efetiva do fato gerador da omissão de rendimentos;

VIII - a excessividade da multa aplicada.

3. Os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR) acordaram por dar o lançamento como parcialmente procedente, excluindo o valor referente à omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, por ter não sido apurada mensalmente, mediante o cotejamento dos recursos e dispêndios em cada mês.

4. Intimado em 17/02/2005, o sujeito passivo, irredimido, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens, formalizado à fl. 711, para suprir as exigências do artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, condição essencial para a admissibilidade do recurso apresentado. *

5. Na petição recursal o sujeito passivo repisa os mesmos argumentos de defesa apresentados na impugnação.

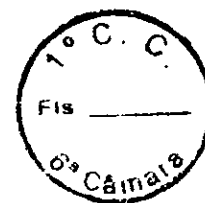
É o Relatório.

J

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora

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

Conforme relatado, trata o auto de infração que deu origem à controvérsia que chega a este colegiado da constatação de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cujos valores não tiveram a origem comprovada.

Inconformada com o lançamento, a recorrente alega, em preliminar, a nulidade do auto de infração, por: cerceamento de defesa e afronta ao contraditório, por ter a autoridade fiscal encerrado a fase de auditoria, sem que o sujeito passivo concluísse a produção de suas provas, e, vedação material para a constituição do crédito tributário, pela impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001.

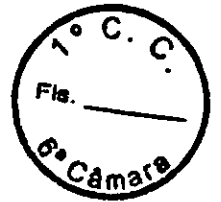
No mérito, argumenta a decadência do direito de efetuar o lançamento e invoca a sua ilegalidade por inexistência de fato jurídico tributável, e, a impossibilidade do lançamento do IRPF com base apenas em depósitos bancários, fundado na presunção de obtenção de rendimentos.

Também reivindica a aplicação ao caso das regras do artigo 100 do Código Tributário Nacional, vez que sempre entendeu que o fisco somente poderia efetuar o lançamento comprovando a ocorrência efetiva do fato gerador da omissão de rendimentos, ressalta a sua boa-fé, com a apresentação dos documentos solicitados, com a inexistência de dolo ou fraude, por isso, deve ser cancelada a multa de ofício, além da excessividade da multa aplicada.

Por se tratar de questões que podem deitar por terra o lançamento guerreado, passamos, à análise das preliminares de nulidade do auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

Quanto à argumentação de cerceamento de defesa e afronta ao contraditório durante a ação fiscal, observamos que tais garantias constitucionais estão insculpidas no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. (destaques da transcrição)

No dispositivo está demarcado que, no âmbito do processo administrativo ou judicial, são garantidos aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

No tocante ao processo administrativo fiscal, a fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento – artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 – e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração.

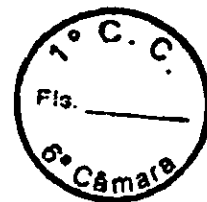
Isso significa que, com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir a contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

Não é outro o entendimento de James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro -Administrativo e Judicial, São Paulo, Dialética, 2001, p. 180) que, ao dissertar sobre os princípios informativos do procedimento fiscal, reporta-se ao princípio da inquisitorialidade e diz do caráter inquisitório do procedimento administrativo que decorre da relativa liberdade que concedida à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário, e demarca a diferença entre o procedimento administrativo de lançamento e o processo administrativo tributário, dizendo ser o primeiro procedimento preparatório que pode vir a se tornar um processo, e releva a inquisitorialidade que preside o procedimento de lançamento, nos seguintes termos:

Enquanto que a inquisitorialidade que preside o procedimento permite – dentro da lei – uma atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, as garantias do processo enfeixam o atuar administrativo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

criando para o contribuinte poderes de participação no iter do julgamento (contraditório, ampla defesa, recursos...).

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão preservadas quando o contribuinte é notificado do lançamento, e lhe é garantido o prazo de trinta dias para impugnar o feito (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 15), ocasião em que pode alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir provas do alegado, requerendo inclusive diligências e perícias.

Com efeito, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração por alegação de inobservância aos princípios do contraditório e da ampla defesa e de não oportunização de apresentação de provas durante a fase de apuração do crédito tributário.

A outra nulidade invocada pela recorrente reporta-se à vedação material para a constituição do crédito tributário, pela impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, pois que, ao tempo da autuação, 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 9.311, de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de rendimentos 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.

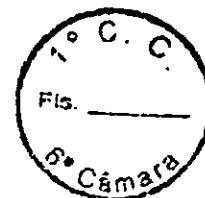
(...)

§ 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.

J
8



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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, *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, 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.

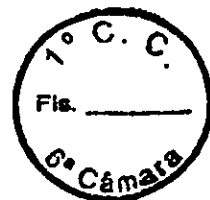
No entanto, o § 1º do mesmo artigo 144 do CTN manda aplicar a lei posterior ao fato gerador se ela instituiu novos critérios de apuração, processos de fiscalização e investigação com poderes mais eficazes da autoridade ou outorgou maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário. Ou seja, quanto 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.

J

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



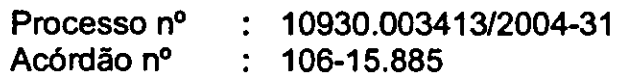
Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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

A Lei nº 10.174, de 2001, faculta a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, 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 utilizá-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.



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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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.

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



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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

(...)

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

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

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

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.

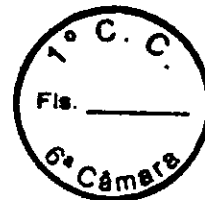
Está assente o entendimento de que a tributação sobre o ganho de capital é definitiva, sendo obrigatório recolhimento do tributo devido por cada operação quando da ocorrência do fato gerador, não cabendo que sejam levados os valores recolhidos para serem considerados quando da declaração de ajuste anual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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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, 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

de omissão de rendimentos, à luz da tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, devendo a exação que recair sobre tais rendimentos submeter-se a todas as regras desse tributo, inclusive no tocante ao período de apuração e ao perfazimento do fato gerador.

As disposições do citado 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.

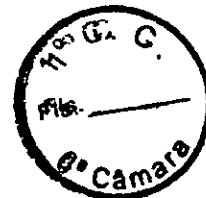
Entretanto, como na espécie, a tributação se deu por presunção de omissão de rendimentos, detectada após o término do ano-calendário, não há que se falar em antecipação dentro do ano, incidindo a tributação sobre o total anual dos numerários, submetido à tabela progressiva anual.

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, 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, 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.

Para o ano-calendário 1999, o mais antigo da exação, aplicando-se este entendimento ao caso em tela, o fato gerador do IRPF perfez-se em 31 de dezembro



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

daquele ano. Dessarte, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual deve-se considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exercesse o direito de efetuar o lançamento, que foi 31 de dezembro de 2004. Como o auto de infração foi lavrado aos 08 de outubro de 2004, ocorrera a decadência do direito da Fazenda Pública proceder ao lançamento do crédito tributário apurado, pois que, sequer se operou para o ano-calendário 1999, muito menos para os seguintes.

Invoca ainda a recorrente a ilegalidade do lançamento, por inexistência de fato jurídico tributável, em vista da impossibilidade do lançamento do IRPF com base apenas em depósitos bancários, fundado na presunção de obtenção de rendimentos.

A base legal que deu suporte à exação foi o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, o artigo 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997, e o artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

As contas-correntes bancárias objeto da ação fiscal são de titularidade da 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, *litteris*:

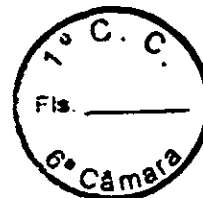
Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, 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.

18



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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:

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.

Ademais que, todas as alegativas expendidas pela recorrente, no escopo de justificar a origem de tais rendimentos se deram sem a apresentação de elementos de prova capazes de elidir a exação, como também, não foram aduzidos aos autos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

elementos capazes de respaldar a exigência de que os numerários empregados nos créditos bancários tenham sido tributados, seriam isentos ou não tributáveis.

A recorrente também reivindica a aplicação ao caso das regras do artigo 100 do Código Tributário Nacional, vez que sempre entendeu que o fisco somente poderia efetuar o lançamento comprovando a ocorrência efetiva do fato gerador da omissão de rendimentos.

O invocado dispositivo legal determina:

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

- I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*
- II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*
- III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*
- IV – os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

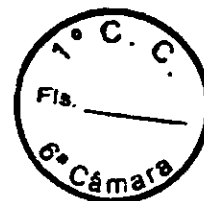
Da exegese da norma transcrita, entre as situações capazes de excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo não está elencado o simples entendimento do sujeito passivo acerca da ocorrência dos fatos capazes de gerar a exação tributária. Ainda mais na espécie, quando, como antes enfatizado, 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 relativo a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, veicula norma que trata do procedimento de fiscalização em si, e não dos fatos investigados, o que possibilita a utilização dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores anteriores a janeiro de 2001.

Com efeito, não é cabível a aplicação à espécie do benefício veiculado pelo parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

Por último, a recorrente ressalta a sua boa-fé, com a apresentação dos documentos solicitados, com a inexistência de dolo ou fraude, por isso, deve ser cancelada a multa de ofício, além da excessividade da multa aplicada.

Cabe neste tocante, relevar que entre os deveres do administrado, demarcados pelo artigo 4º da Lei nº 9.784, de 20/01/1999, está aquele de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

Assim, o autuado, ao procurar prestar as informações solicitadas pelo agente fiscal nada mais fez que cumprir o dever legalmente obrigado no sentido de colaborar com o fisco na busca da verdade material.

Por outro lado, a multa de ofício aplicada no lançamento teve esteio no artigo 45, I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e não pressupõe a configuração de dolo, fraude ou simulação, cuja prescrição está determinada no inciso II do mesmo artigo 45 daquela lei, no percentual de 150%.

Na espécie, a imposição da penalidade funda-se na omissão de rendimento, pois, 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.

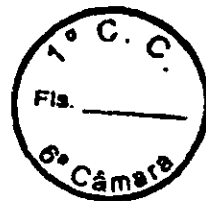
A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337) 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 10930.003413/2004-31
Acórdão nº : 106-15.885

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 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”, extraíndo-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.

Com efeito, a redução do seu percentual, como pleiteado pela 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 negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2006.

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA