



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

**Processo nº** 19515.000370/2003-26  
**Recurso nº** 166.491 Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-00.374 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2009  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** SHIRLEI CHALOM  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEPÓSITO RECURSAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - O Supremo Tribunal Federal, após reiteradas decisões, editou a Súmula Vinculante nº 21, de 29/10/2009, com a seguinte redação: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade do recurso administrativo”, que foi aplicada ao caso, não havendo que se falar em cerceamento de direito de defesa, já que o recurso voluntário foi admitido.

IRPF - 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.

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).

PEDIDO DE PERÍCIA - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias, indeferindo, fundamentadamente, aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis,

J

não se configurando cerceamento de direito de defesa o indeferimento fundamentado (art. 18, do Dec. nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art.1º da Lei nº 8.748, de 1993).

ERRO DE FATO - Os erros de fato contidos na declaração e apurados de ofício pelo fisco deverão ser retificados pela autoridade administrativa a quem competir a revisão do lançamento. Entretanto, o equívoco deve restar cabalmente comprovado.

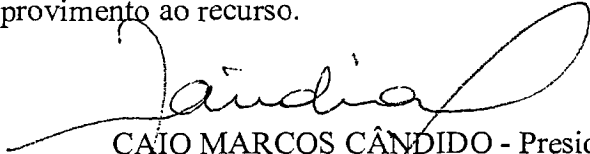
LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DA OMISSÃO DOS RENDIMENTOS - ônus da prova - Com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que em seu artigo 42 autoriza uma presunção legal de omissão de rendimentos sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, tornou-se despendianda a averiguação dos sinais exteriores de riqueza para dar suporte ao lançamento com base em depósitos bancários.

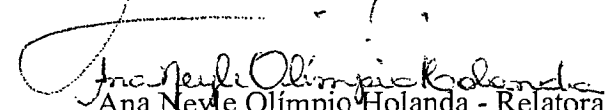
Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de retroatividade da Lei nº 10.174, de 2001; vencido o conselheiro Gonçalo Bonet Allage, que a acolhia e, por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

  
CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente

  
Ana Neyle Olímpio Holanda - Relatora

Editado em: 02 DEZ 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta dos Santos, Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage. Ausente, justificadamente, a Conselheira Silvana Mancini Karam.

## Relatório

O auto de infração de fls. 134 a 140 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 273.307,88, a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 75% 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, nos anos-calendário 2002 a 2004, exercícios 1999 a 2003 a 2005, com fundamento 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, 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 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), onde o lançamento foi dado como procedente, resumindo seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

*Ano-calendário: 1998*

**INCONSTITUCIONALIDADE.**

*É defeso em sede administrativa discutir a constitucionalidade das leis em vigor.*

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SIGILO BANCÁRIO.**

*Nos termos da legislação de regência, inexistente sigilo bancário para o Fisco. A Lei nº 10.174/2001, que instituiu novos critérios de fiscalização dos depósitos bancários, retroage para alcançar fatos geradores pretéritos.*

*Lançamento Procedente.*

3. Intimado aos 16/11/2007, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário.

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

I – cerceamento do direito de defesa, com a exigência do depósito de 30% da exigência fiscal;

II - a decadência dos fatos geradores referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 1998, vez que transcorridos cinco anos até a ciência da autuação;

III – a necessidade de prova pericial para comprovar a movimentação financeira;

IV – a impossibilidade de aplicação retroativa do cruzamento entre os dados da contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF), para situações jurídico-tributárias ocorridas em momentos passados, com base na Lei nº 10.174, de 2001, em inobservância ao princípio da irretroatividade das leis;

V – requer a aplicação do artigo 172, II, do Código Tributário Nacional, vez que o agente fiscal empreendeu a autuação com base em erro cometido pelo sujeito passivo;

VI – a fiscalização deixou de atentar a toda documentação fiscal e contábil do sujeito passivo, não devendo prosperar.

5. Ao final, requer seja reformado o acórdão recorrido, para que seja o recurso julgado procedente, para anular o auto de infração.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso preenche os 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, e artigo 849 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

Preliminarmente, a recorrente invoca o cerceamento do direito de defesa, com a exigência do depósito de 30% da exigência fiscal, para a interposição do recurso voluntário.

A exigência do preparo recursal equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância ou o arrolamento de bens foi inserida no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, nos seguintes termos:

*Art. 32. O art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passa a vigorar com a seguinte alteração:*

*“Art. 33. ....*

*§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício.*

*§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.*

*§ 3º O arrolamento de que trata o § 2º será realizado preferencialmente sobre bens imóveis.*

*§ 4º O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do arrolamento previsto no §*

*2º.*

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, após reiteradas decisões, editou a Súmula Vinculante nº 21, de 29/10/2009, com a seguinte redação: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade do recurso administrativo”.

Diante de tal determinação, a exigência do depósito prévio ou arrolamento de bens, exigido para o preparo do recurso voluntário, exigido pelo artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, nos moldes da Instrução Normativa SRF nº 264, de 20 de dezembro de 2002, torna-se defesa.

Assim, na espécie, por já se ter admitido o recurso voluntário sem o referido preparo, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa da recorrente.

Outra argumentação do recorrente diz da afronta ao princípio da irretroatividade da lei tributária, pois que ao elementos colhidos para a elaboração do lançamento tiveram suporte nos mandamentos da Lei nº 10.174, de 2001, considerando fatos geradores ocorridos antes da sua entrada em vigor.

Embora não tenha sido especificado pela recorrente, tomamos tal irresignação como preliminar de nulidade do auto de infração.

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.*

(...)

*§ 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.

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.

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*:

*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 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 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.

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.

No mérito, aduz a recorrente a decadência dos fatos geradores referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 1998, vez que transcorridos cinco anos até a ciência da autuação, que se deu aos 28/02/2003.

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.

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*

*J*



*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 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.

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 de 1998 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 2003.

Como o auto de infração foi lavrado aos 28 de fevereiro de 2003, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário apurado no ano-calendário 1998.

Aduz, ainda, a recorrente a necessidade de prova pericial para comprovar a movimentação financeira objeto do auto de infração.

Nesse sentido, consoante com o artigo 16, IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, os pedidos de diligência ou perícia devem trazer a exposição dos motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, após o que, a autoridade julgadora analisa a necessidade de tais providências para o julgamento da lide.

O artigo 18, do citado Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, determina que: A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no artigo 28, in fine. (grifamos)

Pelas determinações do invocado artigo 28, os julgadores devem fundamentar o indeferimento do pedido de perícia, e, *in casu*, tem-se que a argumentação de nulidade da

decisão recorrida, por cerceamento de direito de defesa, é descabida, uma vez que obedeceu à determinações do dispositivo de regência.

Nesse passo, entendemos que a perícia solicitada se mostra desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos provas documentais que o recorrente deveria ter apresentado, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário.

Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada.

De outra banda, requer a recorrente a aplicação do artigo 172, II, do Código Tributário Nacional, vez que o agente fiscal empreendeu a autuação com base em erro por ela cometido.

Predica o invocado dispositivo legal, *ad litteram*:

*Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:*

(...)

*II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; (destaques da transcrição)*

Da norma citada, deflui que, primeiramente, para que se dê a remissão total ou parcial do crédito tributário, necessário é que haja autorização expressa de lei, o que não ocorre na espécie. Depois, que fique demonstrado, de forma cabal, a ocorrência de erro quanto a matéria de fato.

Tal engano teria que ser inescusável, e, a sua aceitação exsurge do pressuposto de que o fato resta caracterizado como erro, pois que, se assim demarcado, o § 2º, do artigo 147 do Código Tributário Nacional autoriza que essa circunstância não deva dar azo a que a Administração Tributária possa cobrar tributo que não sejam devidos, *verbis*:

*Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

(...)

*§ 2º. Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela. (destaques da transcrição)*

Em questão envolvendo o assunto, assim se posicionou o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento da Apelação Cível nº 93.01.24840-9/MG, em que foi

Relator o Juiz Nelson Gomes da Silva, 4ª Turma, datada de 06/12/93, DJ de 03/02/94, p. 2.918, cuja ementa a seguir se transcreve:

*EMENTA: ... I – Os erros de fato contidos na declaração e apurados de ofício pelo Fisco deverão ser retificados pela autoridade administrativa a quem competir a revisão do lançamento. Não o sendo, pode o contribuinte prová-lo, por perícia, em juízo, para afastar a execução da diferença lançada, suplementarmente em razão do erro em questão (...).*

Este entendimento se confirma na letra da norma do artigo 832 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, Decreto nº 3.000 de 26/03/1999, que predica:

*Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, 1982, art. 21 e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).*

Entretanto, na espécie, entendo não restar plasmada, indene de dúvida, a ocorrência do erro de fato por parte da recorrente, no tocante à movimentação bancária de sua titularidade, pelo que, não merecem respaldo as suas reclamações.

Por derradeiro, aduz a recorrente que a fiscalização deixara de atentar a toda documentação fiscal e contábil do sujeito passivo, não devendo prosperar.

Ora, nos trabalhos fiscais para verificação da origem dos depósitos bancários, cabe ao sujeito passivo a apresentação das provas que respaldem a movimentação financeira, e, na espécie, a autuada, mesmo depois de intimada, não logrou aduzir aos autos elementos capazes de elidir a tributação, não cabendo as alegativas de insuficiência na ação do agente público.

Forte no exposto, e por tudo que dos autos consta, somos por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2009

  
Ana Neyle Olímpio Holanda