



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

Processo nº 10315.000931/2005-31
Recurso nº 160.265 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.394 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2009
Matéria Imposto de Renda Pessoa Física
Recorrente LUIS SERGIO BARBOSA REBOUÇAS
Recorrida 1ª Turma/DRJ-Fortaleza/CE

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Exercícios: 2000, 2001.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. 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.

AUTUAÇÃO COM BASE EM DADOS DA CPMF. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº. 10.174, DE 2001. É legítimo o lançamento em que se aplica retroativamente a Lei nº. 10.174, de 2001, que estabelece novos critérios de apuração e processos de fiscalização que ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas, visto que tem natureza instrumental e pode ser aplicada para fins de prova de omissão de rendimentos correspondentes a períodos anteriores a sua vigência.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O imposto sobre a renda pessoa física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação e, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos cinco anos do encerramento do ano-calendário, salvo nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o que não ocorre no presente caso.

CERCEAMENTO DE DEFESA. Não é nulo o lançamento quando o contribuinte alega cerceamento de defesa, mas demonstra ter pleno conhecimento das acusações formuladas.

INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 02).

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - PERÍCIA – Constitui prerrogativa do julgador tributário decidir pela presença de esclarecimentos técnicos de terceiros, na forma do artigo 18, do Decreto nº.

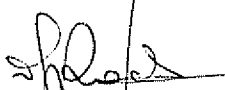
70.235, de 1972, de maneira que não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento justificado do pedido de perícia.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em AFASTAR as preliminares, vencida a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti que acolhia a irretroatividade da Lei nº 10.174/2001, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL provimento ao recurso para reconhecer que a decadência extinguiu o crédito tributário do ano-calendário 1999, nos termos do voto do Relatora. Julgou-se impedida a Conselheira Núbia Matos Moura.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Presidente


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE - Relatora

Editado em: 01/02/2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rubens Maurício Carvalho, Sandro Machado dos Reis (Suplente Convocado).

Relatório

Em 12/12/2005 o contribuinte foi autuado no valor total de R\$ 3.464.294,51 sendo R\$ 1.294.867,06 de imposto, R\$ 1.198.277,16 de juros de mora e 971.150,29 de multa proporcional.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 58/64, contra o contribuinte foi imputada a seguinte infração:

001 – Depósitos bancários de origem não comprovada. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta (s) de depósito ou de investimento, mantida (s) em instituição (ões) financeira (s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A autoridade fiscal elaborou Relatório Fiscal apresentado às fls. 51/57.



Inconformado com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, o contribuinte apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 142/168, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 188/189) converter o julgamento em diligência sob os seguintes argumentos:

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 58/63, para formalização e cobrança do crédito tributário, no valor de R\$ 3.464.294,51, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A infração apurada pela Fiscalização foi a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, relativamente aos anos-calandário 1999 e 2000.

Do exame dos extratos das contas-correntes do cônjuge do contribuinte, sr^a Semária Oliveira Gonçalves Duarte, fls. 02/149 do Anexo II, e do contribuinte, fls. 02/39 e do Anexo III, pode-se verificar a existência de inúmeros débitos cujo histórico é devolução de cheques depositados (Bradesco) e cheque devolvido (HSBC). Tal histórico sugere que a conta-corrente em questão recebeu créditos provenientes de depósitos em cheques, os quais não foram honrados.

Deste modo, para que a tributação incidisse apenas sobre o efetivo valor dos créditos, se faria necessária a exclusão dos cheques devolvidos do montante creditado nas contas-correntes em exame. Entretanto, do Relatório Fiscal, fls. 51/57 e das planilhas Lançamentos a Crédito, fls. 68/131, pode-se inferir que tal exclusão não foi realizada. Conseqüentemente, tem-se que parte do presente lançamento encontra-se calcado em créditos fictícios, ou seja, depósitos realizados em cheques não honrados pelo emitente.

Assim sendo, proponho o encaminhamento do presente processo à Delegacia da Receita Federal em Juazeiro do Norte/CE, para que se realize levantamento mensal do total dos débitos efetuados nas contas-correntes do autuado e de seu cônjuge, cujo histórico seja devolução de cheques depositados e cheques devolvidos, de modo a propiciar a apuração do efetivo valor creditado na contas-correntes do contribuinte e de seu cônjuge, nos períodos em exame.

Outrossim, que seja elaborado relatório sobre o questionamento acima exposto, acrescentando quaisquer outras informações que sejam de interesse para o deslinde da questão.

À consideração da Presidente da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE

Diante das diligências efetuadas, sobreveio Relatório de Diligência às fls. 193, com o seguinte teor:

Atendendo ao pedido de diligência DRJ/JFOR nº 686/2006 da Primeira Turma de Julgamento, efetuou-se o levantamento mensal do total dos débitos efetuados nas contas bancárias de titularidade ao autuado e de seu cônjuge, conforme Termo de Sujeição Passiva solidária, cujo histórico consiste em "DEVOLUÇÃO DE CHEQUES DEPOSITADOS" (Banco Bradesco) e "CHEQUE DEVOLVIDO" (Banco HSBC),

(CTN), estando em perfeito acordo com as exigências previstas no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

- No caso em tela, vê-se que o lançamento cuida de omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários de origem não comprovada, sendo que a infração encontra-se, minuciosamente detalhada no Relatório Fiscal, fls. 51/57 e Planilhas, fls. 65/131 e fls. 194/211, partes integrantes do Auto de Infração e minuciosamente documentada nos Anexos ao processo, volumes I, II e III. Já os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada foram devidamente discriminados no citado Auto de Infração e guardam perfeita correlação com a infração imputada ao contribuinte. Portanto, ao contrário do que afirma o impugnante, não se vislumbra qualquer ofensa ao artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, encontrando-se no processo todos os elementos de prova indispensáveis ao lançamento.
- Com relação à alegação de que a primeira folha do presente processo não é o Mandado de Procedimento Fiscal e que por isso a validade do Auto de Infração estaria prejudicada, tal afirmativa está equivocada. Primeiro, porque o Mandado de Procedimento Fiscal é sim a primeira folha do processo, e segundo, porque o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais (fiscalização, diligência, etc.) tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo e, em assim sendo, o fato de o MPF não ser a primeira folha do processo não ensejaria a nulidade do lançamento, sendo somente uma exigência administrativa.
- **Da ilegitimidade passiva:** O autuado alega, ainda, a ilegitimidade passiva, uma vez que ele não é o titular das contas-correntes que foram objeto de fiscalização. Argüi que as contas-correntes são de titularidade de seu cônjuge, Srª Semária Oliveira Gonçalves Duarte, e, portanto, o Auto de Infração deveria ter sido lavrado em nome da sua esposa e não no dele, que desconhece tal movimentação bancária.
- De pronto, verifica-se que os valores, considerados omitidos pertencem às seguintes contas bancárias: (1) contas-correntes nº 20.818-3, agência 0456-1 do Banco Bradesco S/A e nº 05828-94, agência 0894 do HSBC Bank Brasil S/A, de titularidade do contribuinte e (2) contas-correntes nº 21.006-4, agência 0546-1 do Banco Bradesco S/A e nº 03642-69, agência 0894 do HSBC Bamerindus S/A, de titularidade do cônjuge do contribuinte.
- Dos autos, verifica-se, ainda, que foram expedidos Mandado de Procedimento Fiscal para o contribuinte (nº 03.1.02.00-2005-00011-8) e Mandado de Procedimento Fiscal Complementar para seu cônjuge, Srª Semária Oliveira Gonçalves Duarte (nº 03.1.02.00-2004-000035-1-1) e Termos de Início de Fiscalização também para ambos, intimando-os a apresentar extratos bancários de conta-corrente, de aplicações financeiras e de cadernetas de poupança, de todas as contas mantidas pelo



contribuinte, cônjuge e seus dependentes junto a instituições no Brasil e no exterior, referentes ao período de 01 de janeiro de 1999 a 31 de dezembro de 2000.

- Em atendimento aos Termos de Início de Fiscalização o interessado e seu cônjuge apresentaram correspondência para justificar a não apresentação dos extratos bancários solicitados. Diante da negativa, o Fisco emitiu Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF dirigidas ao Banco Bradesco S/A e ao HSBC Bank Brasil S/A, tendo sido fornecidos os extratos bancários relativos às contas-correntes acima mencionadas. Os cônjuges foram intimados a comprovar a origem dos créditos em suas contas bancárias e, conforme Relatório Fiscal, fls. 51/57, elaborado pela autoridade fiscal, *“não lograram comprovar, de forma cabal e inequívoca, a origem dos recursos creditados em suas conta...”*, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração,
- Quanto aos créditos de origem não comprovada efetuados nas contas-correntes de titularidade do cônjuge do impugnante, é de se lembrar ao contribuinte que o mesmo apresentou Declaração de Ajuste Anual, exercícios 2001 e 2000, anos-calendários 2000 e 1999, respectivamente (que são os anos-calendário sob fiscalização), em conjunto com seu cônjuge, Srª Semaria Oliveira Gonçalves Duarte, o que significa dizer que o casal optou por ter os seus rendimentos triobutados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges, no caso, o contribuinte.
- **Do sigilo bancário:** De pronto, observa-se que o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, já autorizava a utilização pelo fisco dos dados relativos à movimentação bancária.
- Com efeito, todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao Fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de ajuste, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, momento em que podem ser-lhes exigida a documentação comprobatória. Pode ocorrer, no entanto, de o contribuinte negar-se a apresentar tais comprovantes, ou até mesmo nem os possuir, restando ao Fisco buscá-los nas instituições onde se deram as transações. Assim, o fornecimento de informações por instituições bancárias vem apenas substituir o dever ao qual estão sujeitos os contribuintes, por lei. Admitir o contrário implicaria autorização ao contribuinte de nem mesmo apresentar a declaração de ajuste, alegando o sigilo e a privacidade de suas transações.
- Observe-se ainda que, assim como os funcionários dos estabelecimentos bancários, os agentes fazendários estão sujeitos ao dever de resguardar as informações apuradas, não só em virtude do sigilo bancário, mas em função de um manto maior, que é o sigilo fiscal. O mero repasse dos dados à Receita Federal pelo banco não infringe este dever. A transferência destas informações a terceiros é que significaria a quebra

do sigilo. Em um procedimento administrativo-fiscal somente têm acesso às informações auditadas os agentes do Fisco e o próprio contribuinte. O segredo, portanto, permanece intocado.

- Dessa forma, estando caracterizado que não há necessidade de autorização judicial para que a Receita Federal tenha acesso aos dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, e desde que o procedimento levado a efeito observou todos os ditames estabelecidos na legislação que regulamenta a matéria, não há como dar guarida à pretensão do contribuinte.
- No que tange aos argumentos que de a segurança jurídica não foi observada, tendo em vista que para o mesmo objeto já havia sido intentada investigação pelo Ministério Público, cumpre esclarecer que o exame dos fatos foi efetuado pela Justiça e não pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ressaltar que o Ministério Público e a Secretaria da Receita Federal do Brasil são órgãos distintos, com atribuições totalmente diversas, o que quer dizer que não procede o argumento de que no presente caso houve reapreciação injustificada por parte da Receita Federal.
- **Da decadência:** O contribuinte alega em sua impugnação que na data da ciência do presente lançamento já estaria alcançado pela decadência os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 1999.
- A norma do art. 173, inciso I, manda contar o prazo decadencial do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
- O exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar. Ou seja, para proceder ao lançamento referente à omissão de rendimentos ocorrida no ano-calendário de 1999, o Fisco deveria esperar a entrega da Declaração de Ajuste correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 28/04/2000. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 28/04/2000, sendo 01/01/2001 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/2005 o termo final.
- Como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 16 de dezembro de 2005, fls. 136, deve ser indeferida a preliminar de decadência do direito de lançar crédito tributário relativo aos fatos geradores do ano-calendário de 1999.
- **Do pedido de perícia:** De pronto, cumpre esclarecer que apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligências e perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerarem prescindíveis o impraticáveis (artigo 18, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993).

- Deve-se, ainda, observar que os procedimentos de perícia não podem ter por objetivo a complementação do conjunto probatório, suprindo, a destempo, eventuais lacunas do trabalho do Fisco ao lançar o crédito ou da impugnação apresentada pelo interessado. Tais instrumentos se prestam tão-somente a esclarecer dúvidas técnicas ou fáticas surgidas ao julgador no exame do litígio.
- Assim, a realização de perícias e diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o impugnante deveria trazer à colação junto com a impugnação.
- Deste modo, indefere-se o pedido de perícia por entende-la desnecessária, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.
- **Das Decisões Judiciais e Administrativas citadas:** A extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressupostos a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado ou do ato normativo federal que esteja em litígio.
- Já quanto às ementas de acórdãos dos Conselhos de Contribuintes citadas pela defesa para embasar seus argumentos, é pertinente reportar-se ao que determina o inciso II do art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).
- Do acima transcrito, depreende-se que as decisões administrativas citadas pela defesa não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão.

Mérito:

- **Da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos não comprovados:** O presente lançamento trata de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de valores cuja origem não foi comprovada.
- Desta forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais – o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.
- Assim, o legislador substituiu uma presunção por outra, as duas relativas ao lançamento do rendimento omitido com base nos depósitos bancários,



porém diversas nas condições para sua aplicação: a da Lei nº 8.021, de 1990, condicionava-se à falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza e que fosse este o critério mais benéfico ao contribuinte; já a presunção da Lei nº 9.430, de 1996, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

- Portanto, não pode prevalecer a alegação da defesa no sentido de que a infração não poderia prosperar por não restar demonstrada nos autos a evolução patrimonial do contribuinte a caracterizar exteriorização de riquezas.
- Como se vê, diante do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 849 do RIR/1999), cabe ao contribuinte refutar a presunção contida na lei, pois a previsão legal em favor do Fisco transfere ao mesmo o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem de seus créditos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa passível de prova em contrário.
- Observe-se que a existência de depósitos bancários em nome do contribuinte representa, inicialmente, um indício de que tais depósitos se realizaram a partir de rendimentos deste mesmo contribuinte, merecendo investigação mais apurada. E nesse ponto, o contribuinte deve ser ouvido, para indicar a origem desses depósitos. Mas não se trata de simplesmente prestar a informação, pois a lei é bastante clara ao exigir que o contribuinte comprove a origem dos recursos. E esta não-comprovação, tem o poder de transformar os depósitos, que eram meros indícios, em meios de prova em favor do Fisco.
- Entretanto, tendo sido observado nos autos a existência de inúmeros débitos, cujo histórico tratava-se de devolução de cheques, sugerindo que a conta-corrente em questão recebera depósitos realizados em cheques não honrados pelo emitente, ou seja, que parte do presente lançamento encontrava-se calcado em créditos fictícios, este processo foi devolvido à autoridade lançadora para que se procedesse novamente ao exame dos extratos bancários a fim de propiciar a apuração do efetivo valor creditado na conta-corrente do autuado.
- A autoridade fiscal, em atendimento ao pedido de diligência desta Delegacia de Julgamento, efetuou o levantamento mensal do total dos débitos nas contas-correntes do contribuinte e seu cônjuge, procedendo à exclusão dos valores, cujo histórico fosse “Devolução de Cheques Depositados” e “Cheques Devolvido”.
- Verificou-se, por fim, no Anexo I do presente processo que o cônjuge do contribuinte, Srª Semaria, apresentou cópia de parte do livro Razão da empresa Ind. De Borr. e Plásticos Ltda – Inboplasa, CNPJ 07.573.736/0001-06, conta 113 - Adiantamentos Diversos, subconta 1.1.3.01.220-4 – Semaria O. G. Duarte, fls. 114/118 do citado Anexo, onde se vê o registro do pagamento, em cheque, de valores à Srª



Semaria. Confrontando esses registros e os extratos bancários da conta-corrente da empresa Inboplasa junto ao Banco HSBC Bamerindus agência 0894, com os extratos bancários da conta-corrente nº 03642-69 do Banco HSBC Bamerindus, fls. 47, 48, 50/52 do Anexo II do processo, observa-se que os citados pagamentos coincidem em data e valor com créditos, efetuados em cheque, na mencionada conta-corrente, conforme alegado pela Srª Semaria. Assim, considera-se comprovada a origem desses créditos.

- Dessa forma, o valor dos rendimentos omitidos, nos anos-calendário 1999 e 2000, foram alterados, devendo-se, ainda, recalcular o imposto devido nos referidos anos-calendário.
- Sendo assim, o é lançamento parcialmente procedente, tendo excluído da tributação para o ano-calendário de 1999 o valor de R\$ 443.930,41 e para o ano-calendário de 2000 o valor de R\$ 110.327,00, mantendo-se o restante do lançamento.

Inconformado com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 719/742, aduzindo em suma que:

Preliminarmente:

- O recorrente juntamente com a esposa a Sra. SEMÁRIA OLIVEIRA DUARTE REBOUÇAS ao serem objetos de investigação por parte do Ministério Público Federal por possuírem contas correntes no Estado do Paraná, à época da CPI do BANESTADO, tiveram seu sigilo bancário quebrado e após a análise dos referidos dados foram excluídos desta investigação por ausência de culpabilidade e inexistência de práticas ilícitas.
- Recentemente, o sigilo bancário afigura-se como uma garantia constitucional, prevista nos incisos X, XI e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988. Tal garantia insere-se na própria intimidade e vida privada dos cidadãos.
- Iniciado o procedimento de fiscalização e não havendo atendimento por parte do contribuinte acerca das exigências fazendárias, a Secretaria da Receita Federal correspondente expede o objurgado ofício conhecido como “Requisições de Informações sobre Movimentações Financeiras (RMF’s)” às instituições financeiras nas quais o contribuinte possui conta, almejando os esclarecimentos sobre a movimentação bancária de seu respectivo titular.
- A justificativa do Fisco para o mesmo ter acesso às informações relativas a fatos relevantes é para fins de tributação. Contudo, o aludido acesso deve ser assegurado sem prejuízo dos direitos do contribuinte, eis que devem ser respeitados seus direitos individuais e nos termos da lei,



conforme preconiza o art. 145, § 1º da CF/88, o que não ocorreu neste caso.

- De qualquer modo, o art. 6º da LC 105/01, na verdade, autoriza o acesso irrestrito da Fazenda Nacional às informações do contribuinte fiscalizado, permissão essa que consubstancia evidente inconstitucionalidade, a par de não convalidar uma interpretação sistêmica de seu conjunto.
- Há flagrante inconstitucionalidade ao se analisar o Decreto 3.724, de 10 de janeiro de 2001, que regulamenta o malfadado art. 6º da LC 105/01, cujos principais dispositivos, deixam claro a possibilidade de quebra do sigilo de dados e informações financeiras por atos de autoridades administrativas, releve-se, sem qualquer controle judicial.
- Patente que a Lei Complementar 105/2001 e o Decreto 3.724/2001, infringiram de modo cristalino os incisos X e XII do artigo 5º da Carta Magna, não podendo, por conseguinte, que a quebra de sigilo bancário seja usada, indiscriminadamente, pela Fazenda Pública ou demais “órgãos fiscalizadores”.
- Os fatos geradores supostamente ocorridos são datados dos anos de 1999 e 2000 e ao analisar o caso em tela, vimos os efeitos da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, haja vista ter a aludida Lei Complementar ter revogado o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 31/12/1964 (vigente à época dos supostos fatos geradores), a qual prescrevia que a quebra do sigilo bancário, em regra, somente seria possível através de determinação do Poder Judiciário.
- A Constituição Federal de 1988 resguardou, em seu art. 5º, inciso XII, o *sigilo bancário que é espécie do sigilo de dados*. Por isso, o sigilo bancário é um direito fundamental individual que foi garantido pela Carta Magna.
- É inadmissível o fato de que uma lei de natureza complementar venha a conferir competência às autoridades fiscais integrantes da estrutura de cargos e funções da Secretaria da Receita Federal, lhes assegurando poderes de verificação de informações e dados sigilosos, que, até então, só poderiam ser quebrados mediante a intervenção e o crivo do Poder Judiciário, em total desrespeito ao Princípio da Inviolabilidade do Sigilo de Dados, consubstanciado no inciso XII, do artigo 5º da Lei Maior.
- Claro, pois, que na presente situação de direito, o fisco, ao descrever o elemento fático que integra a hipótese da norma, invadiu o período anterior ao da própria vigência da regra a que se integra.
- Considerando o seu caráter excepcional, a retroatividade de uma lei nova, para que seja admissível, deve estar expressamente consagrada no texto legislativo. Inexiste, por conseguinte, dentre nós, a denominada



“retroatividade tácita”. Torna-se clarividente a inaplicabilidade da Lei Complementar nº 105/2001 para os fatos ocorridos na presente situação de direito descrita no Auto de Infração.

- Pois é inadmissível a utilização da base de cálculo da CPMF para o cálculo do IRPF, pois a aquela reflete a movimentação bancária, ou seja, o fluxo de entrada e saída de receitas, já o IRPF deve ser calculado com base na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda.
- O contribuinte, quando da intimação, recebera os seguintes documentos, enumerados da folha 01 à folha 86: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo; Auto de Infração; Demonstrativo de Apuração; Demonstrativo de Multa e Juros de mora; Termo de Encerramento; Termo de Sujeição Passiva Solidária; Planilhas de Lançamento a Crédito de Conta Corrente; Relatório Fiscal; Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF, e Termo de Intimação Fiscal.
- É fácil perceber por qual razão não foram juntados quaisquer elementos de prova: exatamente porque estes não existem, fazendo-nos supor o lançamento realizado pela autoridade fiscal, foi obtida através de presunções.
- Ora, a lei tributária em momento algum pode valer-se de presunções ou ficções para compor um auto de infração, isto porque, admitir tal procedimento é sobrepor o interesse ou conveniência da arrecadação, que, por razões de comodidade ou para reprimir a sonegação, faz que a lei procure, com as questionadas técnicas da presunção e da ficção, mecanismos que simplifiquem o modelo de incidência, dispensem provas pelo Fisco ou, virtualmente, não acolham provas do contribuinte, aos valores da certeza do direito aplicável e da segurança jurídica.
- Nesse mesmo trilhar o Decreto nº 70.235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal, além dos princípios elencados nos art. 37 da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo tributário pautar-se-á, também pelos princípios da celeridade, simplicidade, economia processual, verdade material, contraditório e ampla defesa.
- Depreende-se dessa maneira a inexistência de elementos seguros de prova para consubstanciar o lançamento de ofício do crédito tributário: e, portanto, admitir a subsistência do Auto de Infração dessa maneira, seria autuar contra com princípios de direito, como o da presunção de inocência.
- É válido que se ressalte que o procedimento fiscal foi iniciado contra a esposa do requerente, a qual foi intimada, por Termo de Início de Fiscalização, para apresentar documentos protegidos pelo sigilo fiscal.
- O objeto da fiscalização, como se depreende dos documentos que instruem o presente processo, foi a análise sobre a movimentação das



contas correntes de titularidade da esposa do recorrente, quando este teria que figurar apenas como sujeito passivo solidário, mas em relação a responsabilidade patrimonial, que é abordada pelo art. 124, inciso I, do CTN, ao contrário do que ocorreu, que o recorrente se tornou sujeito ativo deste procedimento fiscal.

- No material disponível não há data de ciência do Recorrente, que é a data quando, de fato, formaliza-se o lançamento fiscal. Pelo visto, teria sido via correios, com AR. Consultando o Comprot, constata-se que o processo foi protocolizado na DRF de Juazeiro do Norte em 13.12.2005. Sim, só a partir de 13 de 12 de 2005 é que estaria disponível para a “vista processual”, elemento fundamental à ampla defesa. Em 13.12.2005, temos apenas a protocolização de um processo não-científico, valendo perquirir em que data o contribuinte veio a ser notificado.
- Independentemente de quem assinou, se o contribuinte ou terceiro sem mandato, o ano de 1999, lançado em dezembro de 2005, está decaído.
- O entendimento atual do Conselho de Contribuintes é que os fatos geradores, ainda que mensais, se encerram a 31 de dezembro de cada ano.
- O lançamento de ofício procedido pela autoridade fiscal, não obstante se tratar de ato nulo, embora emitida em 12/12/2005, a intimação foi remetida por via postal em 15/12/2005 sendo recebida por terceiros.
- Quanto aos lançamentos do ano-calendário 2000, a nulidade do auto de infração encontra-se na irregularidade da notificação do autuado, fato este que compromete a existência do ato de lançamento.
- No caso em tela, a notificação da autuação foi recebida por terceiro e não pelo recorrente, fato este que torna nulo a presente autuação fiscal.

No mérito:

- Quando instada a apresentar documentos relativos a suas contas correntes, a esposa do recorrente apresentou as justificativas pelas quais entendia não ser necessário maior aprofundamento da fiscalização, tendo em vista que, para o mesmo objeto, já havia sido intentada investigação pelo Ministério Público Federal, tudo sob o crivo do Poder Judiciário.
- Nesta oportunidade, restou igualmente esclarecido que a ação do Ministério Público Federal foi extinta a pedido do próprio Parquet, que considerou os esclarecimentos apresentados suficientes para o arquivamento do procedimento judicial.
- Portanto, reza o princípio da segurança jurídica que situações juridicamente consolidadas não podem sofrer reapreciação injustificada, sob pena de confrontar os Princípios Gerais de Direito.



- O lançamento de ofício do crédito tributário em questão, baseou-se unicamente na presunção de que a quantia movimentada em conta-corrente se tratava de fato gerador do imposto de renda. No entanto, assaz é o entendimento que a mera movimentação de valores em conta corrente não significa necessariamente disponibilidade econômica ou jurídica de renda.
- Ao negar o pedido de perícia, com a finalidade de melhor elucidação dos fatos em busca da verdade real, a autoridade administrativa cerceou o direito de defesa do recorrente. O que é inadmissível.
- Os fatos alegados pelo recorrente demonstram, ao contrário do que afirmou o julgador de 1ª instância, que seus esclarecimentos demandam, sim, a produção de prova pericial, mesmo porque o recorrente, em uma de suas manifestações, alega a necessidade da análise técnica da documentação apresentada. Por óbvio, tal alegação não pode nem deve ficar sem uma resposta positiva no tocante à perícia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame.

PRELIMINARES

(a) Da nulidade do auto de infração pela ilicitude da prova:

O recorrente alega que o auto de infração seria nulo ante à quebra de sigilo bancário e utilização de informações coligadas globalmente pelo pagamento de CPMF, sendo que tais procedimentos afrontariam a legislação tributária em vigor.

Esclareço, no entanto, apesar do longo arrazoado trazido pelo recorrente, que em relação à irretroatividade legal o entendimento mais correto é no sentido de que a **Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.174, de 2001**, ao contrário do alegado, têm natureza instrumental e pode ser aplicada para fins de prova de omissão de rendimentos correspondentes a períodos anteriores a sua vigência.

Inclusive a teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

Sendo assim, a norma contida na Lei Complementar nº. 105/01, que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário,



por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, podendo assim alcançar fatos geradores pretéritos.

Aliás, a exegese do art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, considera a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito tributário, relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/01 e da Lei 10.174/01 ao ato de lançamento de tributos que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

Portanto, concluímos que a alteração do §3º do art. 11 da Lei 9.311/96 pelo art. 1º da Lei 10.174/2001, permitindo a utilização de dados relativos à CPMF, retroage aos fatos pretéritos à sua vigência, por caracterizar mera ampliação dos instrumentos de fiscalização, estando em consonância com a regra do §1º do art. 144 do CTN, bem como com as reiteradas decisões proferidas pelo antigo Conselho de Contribuintes atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Vejamos:

PRELIMINAR UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF. INSTRUMENTO DE FISCALIZAÇÃO. RETROATIVIDADE DA LEI 10.174/2001. A alteração do §3º do art. 11 da Lei 9.311/96 pelo art. 1º da Lei 10.174/2001, permitindo a utilização de dados relativos à CPMF, retroage aos fatos pretéritos à sua vigência, por caracterizar mera ampliação dos instrumentos de fiscalização, estando em consonância com a regra do §1º do art. 144 do CTN.

NORMAS PROCESSUAIS – UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF - EFICÁCIA DA LEGISLAÇÃO. A Lei nº 10.174, de 2001, ao facultar a utilização das informações da CPMF em procedimentos administrativos para fins de verificação da existência de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, apenas ampliou os poderes de investigação das autoridades fiscais.

Não obstante, cumpre esclarecer que no tocante especificamente à alegação de quebra de sigilo bancário trazida pelo contribuinte, o interesse coletivo deve sempre prevalecer sobre o interesse do particular, sendo certo que o sigilo trazido pela Constituição Federal diz respeito à “**comunicação de dados**”, não se tratando de modo algum de sigilo absoluto. Portanto, o Fisco está legalmente autorizado a requisitar as informações bancárias dos contribuintes, tendo apenas o dever de não divulgá-las, mantendo assim, incólume o sigilo bancário do contribuinte.

Aliás, importante frisar que, na quase totalidade dos países ocidentais existe a possibilidade de acesso às movimentações bancárias quando tal seja importante para apuração de crimes e fraudes tributárias em geral. Ademais, é obrigação do contribuinte apresentar ao Fisco as informações decorrentes de suas operações financeiras no sentido de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos geradores declarados anualmente em sua Declaração de Ajuste Anual.

Ademais, no presente caso, as informações bancárias foram obtidas com base no disposto na Lei Complementar nº 105, de 2001, que estabelece:



“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

III - o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.”

Com isso, conclui-se que, no presente caso, o Fisco estava legalmente autorizado a requisitar as informações bancárias, o que não requeria autorização judicial, de forma que não ocorreu quebra irregular de sigilo bancário. Importante ainda esclarecer que as Requisições de Informações Sobre Movimentação Financeira (RMF) estão em conformidade com o disposto no artigo 4º do Decreto 3.724/2001.

Ressalto ainda a impossibilidade da análise das alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas que autorizam a autoridade fiscal a proceder ao lançamento nos moldes ora expostos. Isto porque, tal competência cabe exclusivamente ao Poder Judiciário por expressa determinação constitucional.

Nesse passo, uma vez positivadas as normas jurídicas, cabe ao administrador público cumpri-las até que estas sejam eventualmente revogadas expressamente ou ainda que tenham declaradas sua inconstitucionalidade ou ilegalidade por parte do Poder Judiciário em decisões com efeitos *erga omnes*.

Aliás, a impossibilidade da análise de inconstitucionalidade de normas já é questão pacificada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por meio da Súmula 1º CC nº 2. Vejamos:

“Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Com efeito, a análise da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº. 105/01 não é de competência deste CARF, devendo-se aplicar as normas nela contidas, posto que válida e vigente perante nosso ordenamento jurídico.

Veja-se ainda que as decisões judiciais e administrativas invocadas pelo recorrente, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos e somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à



exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei com efeito *erga omnes*, mas que não é o caso dos julgados transcritos.

No mesmo sentido, a doutrina reproduzida não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, sobretudo em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Sendo assim, também não assiste razão ao contribuinte no tocante à argumentação de que a autoridade fiscal teria aplicado de forma retroativa a legislação tributária, pois no caso concreto verifica-se apenas a ampliação dos poderes de investigação das autoridades fiscais, sendo lícita a requisição de informações sobre movimentação bancária do contribuinte com base na Lei Complementar nº. 105/01.

(b) Nulidade do auto de infração pela imprecisão da base de cálculo:

Quanto ao lançamento de ofício é de se ressaltar que a autuação fiscal com base na presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da lei nº 9.430, de 24/12/1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Veja-se:

"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.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12 000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

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



§ 5º. Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º. Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares."

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Isto porque o ônus da prova, neste caso, cabe ao interessado, no caso o contribuinte.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao Fisco, trazer os elementos de prova de forma a comprovar a origem dos recursos que ingressaram em sua conta corrente ao longo dos períodos base analisados.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que *"todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa"*. Ademais, o mesmo Diploma Legal indica em seu artigo 334, inciso IV que *"não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade"*.

Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, sendo que nos casos de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, caberia ao recorrente trazer elementos capazes de afastar as infrações trazidas pela autoridade fiscal, o que definitivamente não ocorreu.

Com efeito, diante do exposto, verifica-se que para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ou seja, o fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de depósitos bancários creditados em conta corrente do contribuinte. Mas sim, a presunção de omissão de rendimentos se caracteriza ante a falta de esclarecimentos da origem dos valores creditados junto ao sistema financeiro. O fato gerador decorre da circunstância de tratar-se de dinheiro novo no patrimônio do contribuinte sem que este, intimado para prestar esclarecimentos, não prove sua origem.



As constatações acima afastam a necessidade de comprovação, por parte do Fisco, de acréscimo patrimonial a descoberto ou mesmo de sinais exteriores de riqueza. O auto de infração lavrado no caso concreto, repise-se, é resultado da verificação de omissão de rendimentos, apurada com base em valores depositados em contas bancárias para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não comprovou a origem, sendo que tais depósitos de origem não comprovada foram considerados e lançados conforme planilhas de fls. 65/131, e explicações contidas no Relatório Fiscal às fls. 51/57.

Com estas considerações em foco temos que as alegações do contribuinte são totalmente infundadas, pois inexistente comprovação da origem dos depósitos, bastando para o Fisco demonstrar a ocorrência dos depósitos de origem não comprovada o que se fez por meio dos extratos bancários acostados aos autos.

O contribuinte também não apresenta documentação no sentido de justificar a origem dos depósitos na ocasião do oferecimento de impugnação, nem mesmo quando da interposição de Recurso Voluntário. Ao contrário, permaneceu exclusivamente no plano das conjecturas, de forma que no caso dos autos, as alegações apresentadas pelo recorrente não são bastantes para o cancelamento da exigência fiscal, pois caberia a este apresentar documentos que comprovassem, de forma irrefutável, a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias.

Oportuno esclarecer, outrossim, que nos casos em que se observa que o direito de defesa do contribuinte foi devidamente respeitado no curso do processo administrativo, tendo o recorrente, portanto, exercido com plenitude o contraditório e a ampla defesa, não há que se falar em cerceamento de defesa ou falta do contraditório.

O reconhecimento do cerceamento de defesa somente tem cabimento quando o contribuinte tem prejuízo em seu direito de defesa, não tendo condições de conhecer de forma plena as acusações que lhes foram formuladas pela autoridade fiscal, e, por consequência, sem condições de apresentar suas argumentações fáticas e jurídicas de forma plena. Ou ainda, quando inexistentes as condições previstas em lei para que o contribuinte possa provar suas alegações.

Com isso, há de se observar que na legislação tributária brasileira, mais especificamente no Decreto nº. 70.235/72, o direito de defesa, ordinariamente, é exercido na impugnação do lançamento. Sendo assim, não se caracteriza o cerceamento do direito de defesa do contribuinte ou falta de garantia do contraditório em situações nas quais o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento das imputações que lhe foram feitas, expressando-se de forma extensa em sede de impugnação e/ou recurso voluntário, apresentado argumentações ponto a ponto contra o auto de infração.

Com efeito, não há no presente caso qualquer evidência de que tenha sido desrespeitada a ampla defesa e o contraditório, estes últimos presentes apenas na fase de instauração do processo administrativo por ocasião da apresentação da defesa (impugnação).

Sendo assim, não há qualquer razão para o acolhimento das argumentações trazidas pelo contribuinte quanto à legalidade do lançamento, posto que o ônus de provar da origem dos depósitos bancários neste caso é exclusivamente do contribuinte haja vista a presunção legal estabelecida pela Lei nº. 9.430/96.

(c) Da ilegitimidade passiva:



O recorrente questiona o procedimento fiscal adotado no presente caso, haja vista a sua inclusão na fiscalização, já que esta teve início tendo sua esposa Sra. Semária Oliveira Gonçalves Duarte (CPF/MF 382.999.413-34) como contribuinte fiscalizada, mas que posteriormente o recorrente teve nome incluído como na fiscalização.

Ocorre que tal procedimento está devidamente esclarecido no Relatório Fiscal, bem como nos documentos que compõem o presente processo administrativo. Isto porque, conforme de constata pelos documentos acostados aos autos, a contribuinte Semária Oliveira Gonçalves Duarte (CPF/MF 382.999.413-34) foi selecionada para fiscalização em virtude de procedimento administrativo nº 0.015.000.000532/2003-84, instaurado pela Procuradoria da República no Ceará.

Em atendimento às intimações para prestar esclarecimentos em relação aos depósitos bancários existentes em suas contas correntes mantidas em instituições bancárias, a contribuinte argumentou que em suas contas correntes administrava valores de terceiros, mais especificamente de seu pai (Sr. Severino Gonçalves Duarte), de seu marido (Sr. Luis Sérgio Barbosa Rebouças) e da empresa Inboplasa. (fls. 52 – Relatório Fiscal).

Especificamente em relação aos valores que seriam de titularidade do recorrente, a Sra. Semária Oliveira Gonçalves Duarte afirma que o montante nos anos-calendários fiscalizados girou em R\$ 1.548.293, 84.

Importante esclarecer, ainda, que pelas Declarações de Ajuste Anuais acostadas às fls. 08/16, o recorrente e sua esposa Semária Oliveira Gonçalves Duarte (CPF/MF 382.999.413-34) entregaram à época dos fatos declarações conjuntas, nas quais o contribuinte Sr. Luis Sérgio Barbosa Rebouças (CPF: 204.741.803-87) consta como declarante, figurando a sua esposa como dependente.

Nesse sentido, não verifico no caso qualquer irregularidade quanto ao procedimento do Fisco em verificar e questionar a origem dos depósitos ocorridos tanto nas contas correntes do recorrente, quanto nas contas correntes de sua esposa, pois é importante esclarecer que ambos foram devidamente notificados a prestar esclarecimentos a respeito dos depósitos tidos como de origem não comprovada, conforme demonstram os documentos de fls. 02/07 e 31/91 do Anexo I (relativos a Sra. Semária Oliveira Gonçalves Duarte) e de fls. 01/02 e 25/30 dos autos principais (relativos ao recorrente Luis Sérgio Barbosa Rebouças).

Sendo assim, tanto o recorrente, quanto sua esposa (Sra. Semária Oliveira Gonçalves Duarte) fizeram parte da fiscalização, tendo sido intimados para a comprovação da origem dos recursos depositados nas respectivas contas correntes. Inclusive, às fls. 132, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Por fim, reforço que as Declarações de Ajuste Anual para os anos-calendários de 1999 e 2000 (fls. 08/16) foram entregues em conjunto tendo como o recorrente como declarante e sua esposa, Sra. Semária Oliveira Gonçalves Duarte, como dependente, de forma que tal opção implica que os rendimentos sejam tributados na totalidade, respeitando-se a possibilidade de cada um esclarecer seus depósitos bancários, mediante intimação, como efetivamente ocorreu no presente caso.

Com isso, não verifico qualquer irregularidade quanto à sujeição passiva no presente caso.



(d) Da decadência:

O contribuinte alega em seu recurso voluntário ainda em sede preliminar ao mérito, a ocorrência da **decadência** do direito de lançar, tendo em vista que nos termos do disposto no artigo 150, §4º, o prazo decadencial é de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, sendo que os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999 estariam fulminados pela decadência, sendo improcedente, portanto, o auto de infração.

Inicialmente reforço que no presente caso não há caracterização de dolo, fraude, ou simulação nas ações do contribuinte. A simples constatação de omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada não é capaz de, por si só, caracterizar o dolo, a fraude ou a simulação.

Tanto assim que a autoridade fiscal aplicou a multa de ofício no percentual de 75%, não havendo no Relatório Fiscal de fls. 51/57, qualquer menção a respeito de atitude dolosa ou fraudulenta por parte do contribuinte.

Nessa toada, tenho para mim que a única situação de aplicação da regra do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é, justamente, nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos exatos termos da legislação de regência.

Desta forma, rechaço qualquer argumentação quanto ao dever de observância da contagem fixada pelo art. 173, I, do CTN nas hipóteses em que, independentemente da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o contribuinte não promova o pagamento antecipado do imposto.

Muito embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 do mesmo diploma legal previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação imputa ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização.

O lançamento por homologação se perfaz quando o sujeito passivo (i) identifica a ocorrência do fato gerador, (ii) fixa a matéria tributável e (iii) calcula o tributo devido.

Os elementos essenciais do lançamento, assim, são traduzidos pela matéria tributável, pela identificação da regra-matriz de incidência tributária e pelo cálculo do tributo devido. O pagamento do imposto não integra, desta forma, a essência do lançamento, já que o crédito tributário resultante do lançamento por homologação existirá ainda que o tributo não for recolhido aos cofres públicos.

Nesta esteira de raciocínio, o pagamento do tributo é mera causa de extinção do crédito tributário. Ora, se extinguiu é porque o crédito tributário já havia sido devidamente constituído, com o lançamento.

Assim, a homologação realizada pela autoridade fiscal volta-se à atividade realizada pelo contribuinte, na apuração da quantia devida. Desta maneira, a autoridade fazendária homologa o lançamento, e não o pagamento, motivo pelo qual a eventual não realização de pagamento por parte do sujeito passivo não altera a tipicidade do lançamento.



Para corroborar o quanto exposto, vale citar, a título de exemplo, a hipótese em que o contribuinte não apura nenhum tributo a pagar, como ocorre nas situações em que há acúmulo de saldo credor na escrita fiscal. Neste caso, a inexistência de pagamento não impede que o fisco homologue expressamente a atividade à qual o contribuinte está obrigado por lei, como a emissão de notas fiscais e a escrituração de livros.

Face a todo o exposto, nestes casos, o prazo decadencial para a realização de lançamento pelo fisco sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, “*verbis*”:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação...” g.n.

Sobre o instituto da decadência, cumpre transcrever o entendimento do i. Professor Ives Gandra da Silva Martins, para quem tanto a decadência como a prescrição podem ser resumidas como a “*punição da inércia*”. Veja-se:

“Se, por inércia ou por qualquer outro motivo, a autoridade administrativa não exercer o dever de lançar, nos prazos estipulados, constituindo o crédito tributário, ou se, uma vez lançado, deixar de executá-lo judicialmente, também nos prazos definidos pelo Código Tributário Nacional, terá lugar a punição da inércia, constituída pelas vedações provocadas pelos institutos da decadência e da prescrição. Tais institutos têm por objetivo, exclusivamente, ofertar segurança maior ao direito, não permitindo que a espada de Dâmoques paire, indefinidamente, sobre a cabeça do sujeito passivo da obrigação tributária. Seu escopo é, pois, com clareza, ofertar, de um lado, um prazo temporal suficiente para o exercício do poder fiscalizatório, para o exercício do dever impositivo e, de outro lado, não permitir que esse prazo ultrapasse o razoável, que não se prolongue ao infinito. Decadência e prescrição punem a desídia, a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem a segurança jurídica, dando estabilidade às relações entre Fisco e contribuinte, impedindo que, após determinado prazo, possam ser alteradas.” g.n. (Pesquisas Tributárias: nova série. “Decadência e prescrição”. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2007, pg. 20/21).



A seguir, a decadência sob o enfoque do i. Professor José Eduardo Soares de Melo:

“O perecimento do direito é justificável não só porque as relações jurídicas não devem ser perpétuas, tornando-se imprescindível sua estabilização no tempo, mas também porque a inércia revela negligência da Fazenda, que não pode ser prestigiada, não devendo o sujeito passivo manter indefinidamente os elementos e documentos relativos a seus negócios, patrimônio, etc.” g.n. (Pesquisas Tributárias: nova série. “Decadência e prescrição”. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2007, pg. 20/21).

A fim de corroborar todo o exposto cito entendimento do meu colega Moisés Giacomelli Nunes da Silva, no qual afirma o quanto segue:

“Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.



Para confirmar que a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o quantum debeatur, conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais, e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a atividade à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso), ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo contribuinte.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição."

Ademais, com o advento das Leis nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, é cediço que o Imposto sobre a Renda Pessoa Física é



tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, dado que se atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

Ressalta-se ainda que, muito embora o Imposto de Renda Pessoa Física seja apurado mensalmente, a definição de seu critério material somente tem efeito quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual por parte do contribuinte, sendo, portanto, fato gerador complexo anual.

Ademais, importante ressaltar que o contribuinte apresentou tempestivamente sua Declaração de Ajuste Anual, exercício 2000, ano-calendário 1999, em 28/04/2000, conforme DAA de fls. 43/45.

Com efeito, os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1999 somente se completaram em 31/12/1999, data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial, nos termos já ventilados, de forma que se encerrou em 31/12/2004 o direito do fisco lançar de ofício.

Sendo assim, tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 16/12/2005, conforme AR de fls. 136, evidente que o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1999, exigido no auto de infração, encontrava-se fulminado pelo instituto da decadência na data do lançamento.

O mesmo não se pode falar dos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2000, posto que tomando como base os mesmos argumentos já observados, os fatos geradores ocorridos durante o referido ano-calendário somente se completaram em 31/12/2000, data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial, de forma que o Fisco poderia ter efetuado o lançamento até o dia 31/12/2005.

Diante disso, reconheço a decadência do direito de lançar para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, nos termos acima expostos.

(e) Da forma de apuração do montante do débito:

Como última matéria preliminar o contribuinte aduz que o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado com base em fluxo de caixa mensal, sendo que sua apuração com base em análise de fluxo de caixa anual fere disposição legal aplicável ao caso, atribuindo ao contribuinte uma apuração desfavorável.

Contudo, em que pese as argumentações trazidas pelo contribuinte, no presente caso a infração apurada foi a de **omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada**.

Aliás, conforme já citado anteriormente, as constatações de depósitos bancários cuja origem o contribuinte não logrou êxito em comprovar, afastam a necessidade de comprovação, por parte do Fisco, de acréscimo patrimonial a descoberto ou mesmo de sinais exteriores de riqueza. O auto de infração lavrado no caso concreto, repise-se, é resultado da verificação de omissão de rendimentos, apurada com base em valores depositados em contas bancárias para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não comprovou a origem, sendo que tais depósitos de origem não comprovada foram considerados e lançados conforme planilhas de fls. 65/131, e explicações contidas no Relatório Fiscal às fls. 51/57.



Sendo assim, não merecem acolhimento as argumentações trazidas neste ponto pelo recorrente.

MÉRITO

(a) A impropriedade da fiscalização – coincidência de objeto e ausência de motivo:

O recorrente argumenta que o lançamento em discussão teve origem na investigação deflagrada pelo Ministério Público Federal contra Sra. Semária Oliveira Gonçalves Duarte. A referida ação do MPF restou extinta a pedido do próprio *Parquet*, que considerou os esclarecimentos apresentados pela contribuinte suficientes para o arquivamento do procedimento judicial.

No entanto, inicialmente cumpre ressaltar que o recorrente não apresenta qualquer documento que comprove eventual arquivamento de feito penal, nos moldes aduzidos. Ademais, ainda que se considerasse tal fato, muito embora eventualmente não se tivesse constatado qualquer ilícito penal, conforme argumenta o recorrente, tal situação de maneira alguma afastaria a possibilidade do Fisco promover a fiscalização do contribuinte e, constatando irregularidades em matéria tributária, efetuar o lançamento de ofício.

Há de ficar registrado que o processo administrativo fiscal tem como escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência do fato gerador do imposto e, caso tenha ocorrido, verificar se o lançamento está de acordo com a legislação aplicável.

Nesse sentido, o presente feito trata de apuração de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada como já exhaustivamente exposto, inclusive sendo abordados os fatos sob o aspecto de eventual prática com a existência de dolo, fraude ou simulação da parte do contribuinte, restando, contudo, afastada tais hipóteses.

Com efeito, os julgadores administrativos ficam circunscritos a verificar se os elementos trazidos nos autos deste processo são legítimos e se os mesmos são capazes de demonstrar a ocorrência do fato gerador do IRPF.

Nesse sentido, não há qualquer razão para o acolhimento das razões trazidas pelo recorrente, posto que o objeto deste processo administrativo não tem qualquer correlação com o objeto de outros procedimentos ou processos, ainda que existentes, na esfera penal.

(b) Desconstituição da presunção relativa – protesto de produção de prova pericial:

Por fim, o recorrente protesta pela produção de prova pericial, argumentando que o processo administrativo prima pela busca da verdade material, de forma que a decisão recorrida cerceou seu direito de defesa ao negar seu pedido.

Pois bem. Em vistas do que foi exposto, analisando as questões fáticas existentes nos autos, é importante inicialmente esclarecer que o contribuinte trouxe aos autos parte do Livro Razão da empresa Ind. de Borr. e Plásticos Ltda – Inboplasa – CNPJ/MF 07.573.736/0001-06, conta 113, sendo que seu conteúdo foi devidamente analisado pela decisão recorrida, que, aliás, confrontando os registros do referido Livro Razão com os extratos bancários constante dos autos principais e anexos, observou a coincidência de datas e valores



em determinados casos, de forma que excluiu da tributação os depósitos que tiveram a sua origem comprovada pelo referido documento, conforme restou consignado em planilha constante da decisão (fls. 710), sendo que nos demais casos o Livro Razão não comprova a origem dos depósitos.

Ressalto, ainda, além do que se consignou acima, o recorrente não traz qualquer documentação hábil e idônea capaz de corroborar suas afirmações. Ademais, o contribuinte em suas argumentações não traz quaisquer justificativas quanto ao questionamento da origem dos depósitos bancários. Suas argumentações permanecem sempre no plano legal, sem, contudo, esmerar-se no objetivo primordial no sentido de afastar a presunção de omissão de rendimentos, qual seja, comprovar a origem dos depósitos bancários relacionados pelo Fisco, por meio de documentação hábil e idônea.

Não obstante os esclarecimentos já efetuados, não é demais reforçar aqui que o lançamento foi efetuado com base na presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da lei nº 9.430, de 24/12/1996, que autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

Além disso, importante esclarecer que a prova pericial surge como meio para suprir a carência de conhecimentos técnicos do julgador para solução do litígio. Afinal, não é admissível que o julgador seja detentor de conhecimentos universais para examinar cientificamente todos os fenômenos possíveis de figurar na seara tributária. No entanto, isto não ocorre no presente caso, tanto assim que o próprio julgador de primeira instância administrativa, analisando as informações constantes do Livro Razão da empresa Inboplasa, acabou por constatar a comprovação parcial da origem dos depósitos bancários apontados pela autoridade fiscal, considerando o lançamento procedente apenas em parte.

Apreciando os quesitos pugnados pelo recorrente percebe-se que objetiva que um experto contábil analise a documentação juntada aos autos, sem, contudo, esclarecer aquilo que o perito deveria identificar e que não é possível ao próprio julgador administrativo fazê-lo.

Deve-se lembrar que o contencioso administrativo fiscal é composto por julgadores especializados na matéria tributária, notadamente na sua vertente jurídico-contábil, sendo desnecessária a opinião de experto contábil sobre as provas juntadas tempestivamente aos autos.

No caso das provas contábeis, espelhadas pelos Livros contábeis da empresa Inboplasa juntados aos autos, cabia ao recorrente, em seu recurso voluntário, apontar as respostas aos quesitos da perícia, qual seja, quais os depósitos teriam a origem comprovada pelos documentos acostados. Assim, não há qualquer necessidade de perícia para o deslinde da controvérsia trazida aos autos.

Nesse sentido, não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento fundamentado do pedido para realização de perícia. Sendo assim, não merece melhor sorte a alegação do contribuinte de que o indeferimento de realização de perícia pelo julgador de primeira instância teria acarretado em cerceamento ao seu direito de defesa, posto que o indeferimento fora devidamente fundamentado em tal decisão.

Também, não há que se acolher pedido de produção de prova pericial ou diligência quando isto implique que o Fisco ou o julgador administrativo traga aos autos



elementos de prova que caberia exclusivamente ao contribuinte produzir, principalmente quando se trata de inversão do ônus da prova, como no presente caso.

Assim, o acolhimento do pedido de provas periciais ou conversão do julgamento em diligência é decisão que cabe exclusivamente ao julgador administrativo, seja em sede recursal, seja em primeira instância administrativa, posto que o julgador somente irá deferir a realização de perícia ou conversão em diligência quando a situação fática processual pressupor a necessidade de exames e verificações de matéria, cujo conhecimento não seja do domínio do julgador, na forma do artigo 18, do Decreto nº. 70.235, de 1972

Com efeito, o simples pedido de realização de prova pericial formulado pelo contribuinte não é suficiente para que este seja acolhido de pronto pelo julgador, há que se provar a necessidade efetiva da produção de prova pericial ou conversão em diligência, de forma que fique evidente ser indispensável para a solução do litígio as diligências a serem realizadas, e que estas tragam aos autos informações adicionais, anteriormente inexistentes, que sejam absolutamente fundamentais à formação da convicção do julgador, o que não se observa no presente caso.

Sendo assim, uma vez verificada ser desnecessária a realização de produção de provas periciais ou a conversão do julgamento em diligência, o julgador pode deixar de acolher o pedido efetuado pelo contribuinte, conforme reiteradas decisões deste E. CARF, já que o contribuinte deve apresentar juntamente com sua defesa todos os elementos de provas capazes de formar a convicção do julgador.

No processo administrativo tributário os fatos devem evidenciar-se com provas documentais, rejeita-se, com isso, o pedido por perícia quando o processo contém documentos portadores de dados dos quais possível obter à solução da lide.

Assim, não merece reparo a decisão recorrida neste sentido, sendo que não se verifica no caso o alegado cerceamento de defesa do contribuinte, posto que constam dos autos elementos suficientes à convicção do julgador. Ademais, pelos mesmos motivos, rejeito a necessidade de realização de diligências ou perícia.

Pelo exposto **DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO** do contribuinte, para reconhecer a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, sendo que nos termos do que fora concluído pela decisão recorrida, deverão ser excluídas da tributação infrações no montante de R\$ 3.003.767,65, restando hígido o lançamento em relação aos valores decorrentes de fatos ocorridos no ano-calendário de 2000, totalizando tais infrações R\$ 1.167.960,64, restando, assim, um imposto a pagar no valor de R\$ 318.981,17, conforme demonstrativo de fls. 711 elaborado na decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2009.02 de dezembro de 2009


Vanessa Pereira Rodrigues Domene