MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

| | | |
|---|---|---|
| Processo nº. | : | 10580.000383/2004-28 |
| Recurso nº. | : | 143.687 |
| Matéria: | : | IRPF - Ex(s): 1999 a 2001 |
| Recorrente | : | FÁBIO LEITÃO MAZZA |
| Recorrida | : | 3ª TURMA/DRJ em SALVADOR - BA |
| Sessão de | : | 13 DE ABRIL DE 2005 |
| Acórdão nº. | : | 106-14.529 |

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. Não compete aos órgãos julgadores de instância administrativa apreciar argüição de inconstitucionalidade de norma legal, legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, por transbordar os limites de sua competência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Rejeita-se o pedido de perícia contábil por não ser o instrumento hábil para provar a origem dos recursos depositados.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. Iniciado o procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal pode, por expressa autorização legal, solicitar informações e documentos relativos a operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, mormente quando o interessado não atende às intimações da autoridade fazendária.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. Incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS TRIBUTADOS PARA O MÊS SEGUINTE. Não se admite a transferência do montante tributado no mês, como origem de recursos no mês seguinte, por ausência de comprovação de que os valores foram sacados e novamente depositados no mês subseqüente.

Recurso negado.

388

Processo nº : 10580.000383/2004-28
Acórdão nº : 106-14.529

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de interposto por FÁBIO LEITÃO MAZZA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de nulidade por utilização de informações da CPMF, vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Wilfrido Augusto Marques; e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ ANTONIO DE PAULA e ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA.

Processo nº : 10580.000383/2004-28
Acórdão nº : 106-14.529

Recurso nº. : 143.687
Recorrente : FÁBIO LEITÃO MAZZA

# RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e anexos de fls. 4 a 9, exige-se do contribuinte acima identificado Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, pertinente aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, no valor de R$ 1.721.039,75, acrescido de multa no valor de R$ 1.290.779,80 e de juros de mora no valor de R$ 1.181.505,16.

A infração apurada pelo Auditor Fiscal que ensejou o lançamento foi omissão de rendimentos caracterizados por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidos em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, nos anos – calendário de 1998, 1999 e 2000.

Cientificado do lançamento em 23/12/2003 (AR de fl. 511) o contribuinte, por procurador (doc. de fl. 556), tempestivamente, protocolou a impugnação de fls. 519 a 555.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, por unanimidade de votos, manteve o lançamento em decisão de fls. 607 a 622, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

> *INCONSTITUCIONALIDADE ARGÜIDA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.*
> *O afastamento da aplicabilidade de lei ou de ato normativo, pelos órgãos judiciantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando sua inconstitucionalidade.*

*INFORMAÇÕES AO FISCO. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO.*
*O acesso às informações bancárias por parte do Fisco não configura quebra de sigilo bancário, haja vista prestar-se apenas à constituição do crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal, havendo, na verdade, mera transferência do sigilo, que antes vinha sendo assegurado pela instituição financeira e que passa a ser mantido pelas autoridades administrativas.*
*INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. LEI ADJETIVA.*
*As leis meramente adjetivas, que apenas instituem novos processos de fiscalização ou ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram quaisquer dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando apenas a atividade do lançamento, são aplicáveis na data que é exercida a atividade, sendo irrelevante que alcancem fatos geradores pretéritos, e diferem das leis materiais, as quais integram o próprio objeto do lançamento.*
*NULIDADE.*
*Incabível a argüição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente.*
*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.*
*Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

Desta decisão o contribuinte tomou ciência (AR de fls. 625), e seu procurador apresentou o recurso de fls. 626 a 671. Após transcrever lições doutrinárias, jurisprudência administrativa e judicial alega, em síntese:

- nulidade do auto de infração por entender ilegítima a quebra do sigilo por via administrativa, argumentando a necessidade de autorização judicial e que a utilização das informações bancárias pela Secretaria da Receita Federal, seria inconstitucional, por ferir direitos individuais assegurados no artigo 5º, incisos X e XII, e o artigo 60 parágrafo 4º, pois viola o direito à intimidade, à vida

- privada e ao sigilo de dados, e ainda os incisos XXXV, LIV e LVI da Constituição Federal;
- *irretroatividade da lei tributária, em total violação ao artigo 5º* incisos XXXVI e XL da CF, artigos 6º da LICC, e os artigos 105 e 106 do CTN. Violação aos princípios da estabilidade e segurança jurídica, e ao inciso XXVI, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido do contribuinte;
- constata-se que no Acórdão proferido pela Terceira Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal em Salvador, a matéria ora ventilada não foi objeto de apreciação, sob a frágil assertiva de que o afastamento da aplicabilidade da lei ou de ato normativo por órgãos judicantes da administração só pode ocorrer na hipótese de existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal afastando a eficácia da norma;
- a posição firmada na primeira instância administrativa não merece *acolhida, pois, é certo que a administração, através de seus* órgãos, tem o dever de efetuar o controle da legalidade de seus *próprios atos*, o que o faz em confronto com as leis e as normas constitucionais;
- dessa maneira, ao deixar de apreciar os argumentos trazidos pelo recorrente na defesa apresentada, a decisão proferida em primeira instância administrativa torna-se nula de pleno direito, por cerceamento de defesa, com violação do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, e por falta de fundamentação, com violação ao artigo 93, inciso IX, da Carta Magna c/c o artigo 31 do Decreto n.º 70.235/72;
- nulidade do lançamento em razão da impossibilidade de retroatividade da lei tributária para os fatos geradores de 1998 a 2000, quando estava em vigência o § 3º do artigo 11 da Lei nº

9.311/1996, e quando não havia sido promulgada a LC nº 105/2001 ;

- o procedimento fiscal viola os artigos 105 e 106 do CTN, além de infringir os artigos 1º e 6º do Decreto-lei nº 4.657/1942;
- nos termos do art. 113,§1º para a imposição do tributo, multa e *juros de mora vigora a lei ao tempo da ocorrência do fato gerador* da obrigação principal;
- este postulado decorre dos artigos 144 c/c 142 e seu parágrafo único do CTN, sendo que, como nos anos de 1998 a 2000, a LC nº 105/2001 e a Lei nº 10.174/2001 não existiam, não poderiam reger hipóteses já ocorridas antes de sua vigência;
- ao contrário do que consta na decisão de primeira instância, a melhor doutrina e a jurisprudência dominante têm entendido pela impossibilidade de utilização retroativa das informações relativas a movimentações bancárias;
- *a tese de inocorrência de ofensa ao princípio da irretroatividade*, firmada na decisão, não pode subsistir, pois, admitir-se tal prerrogativa seria premiar a insegurança jurídica, tendo em vista que quando da ocorrência dos fatos geradores existia uma ordem jurídica posta, que vedava expressamente a utilização de informações sobre movimentações bancárias para constituição de créditos tributários;
- da nulidade do lançamento pela inobservância das regras previstas no Decreto n.º 3.724/2001;
- pela verificação dos fatos verifica-se que o autor do procedimento *fiscal teve acesso aos dados relativos à conta corrente do* autuado, antes de expedido o MPF pelo Delegado da Receita Federal, o que revela violação ao artigo 2º, § 1º do decreto nº 3.724/2001 e o art. 198, § 1º, II do CTN;

- o recorrente por entender que os dados relativos à conta bancária estão protegidos pelo sigilo bancário, recusou-se a prestar esclarecimentos, valendo-se, inclusive, do direito de ação perante o Poder Judiciário para impedir a continuação da ação fiscal, através da impetração de Mandado de segurança, que resultou em ordem de suspensão da fiscalização exarada pelo TRF da 1ª Região, tornada sem efeito após a prolação da sentença pelo douto juízo de primeiro grau;
- o auditor antes de intimar o recorrente para justificar a origem dos créditos apurados, considerou todos aqueles acima de R$ 1.000,00 como depósitos não comprovados, aplicando a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996;
- a intimação feita em 2/6/2003 não tem o condão de afastar a obrigação do Fisco em proceder a regular intimação do recorrente para comprovar a origem dos depósitos bancários apurados pela fiscalização quando destinados a ser utilizados como presunção de rendimentos;
- acaso fosse dada a oportunidade legalmente prevista, poderia o recorrente explicar, que o depósito de R$ 15.000,00 em 6/10/2000 realizado por Victor Djmal ao pagamento de Nota Promissória devidamente informada na declaração de rendimentos ora acostada;
- a decisão recorrida, apenas aduz que houve a intimação regular e de que não houve o descumprimento de regras previstas no Decreto n.º 3.724/2001, deixando de enfrentar a importante alegação constante na defesa administrativa de que o ilustre autuante não intimou o recorrente para que este tivesse a oportunidade de informar a origem dos valores creditados em suas contas, violando a Instrução Normativa n.º 246, de 20.11.2002;

- na decisão recorrida não foi enfrentada a tese do recorrente, limitando-se o órgão julgador a, genericamente, afirmar, que o auto de infração teria atendido as formalidades legais e teria sido lavrado por servidor competente;
- considerando a regra prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, requer que seja declarada a nulidade do lançamento, vez que o recorrente não foi regularmente intimado para justificar a origem dos valores creditados em suas contas correntes que foram presumidamente considerados como rendimentos;
- da nulidade do lançamento pela inadequação da presunção legal ordenada pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, não há uma correlação lógica, direta e segura entre renda (fluxo) e depósito bancário (estoque), e juridicamente só fluxo tem conotação de acréscimo patrimonial;
- o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, que são entendidos como acréscimos patrimoniais. Não há incidência de IR se não houver riqueza nova;
- é incabível o lançamento baseado exclusivamente em depósitos bancários, sem a demonstração de outros indícios para realização do fato gerador. O simples trânsito de valores em conta bancária, por si só, não pode ser entendido como rendimento omitido passível de incidência do imposto de renda, quando não se comprova a utilização de tais valores em proveito próprio, através de indícios exteriores de riqueza;
- este é o entendimento da jurisprudência administrativa e judicial e da Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos;
- dos erros constantes no levantamento efetuado pelo preposto fiscal, o efeito cascata;

- é de se levar em conta, na esteira de decisões administrativas, para a apuração da base de cálculo, que os rendimentos objetos da mesma infração devem ser considerados como recursos de maneira a justificar os depósitos em meses posteriores dentre do mesmo ano-calendário fiscalizado;
- tal entendimento agasalha-se no fato de que estando as pessoas físicas desobrigadas de escrituração, os recursos com origem comprovada servem para justificar os valores depositados ou creditados em contas bancárias, independente de coincidência de datas e valores;
- é válido lembrar que essa apuração da base de cálculo é utilizada, tão somente, para as hipóteses em que não ficou comprovada a origem dos depósitos efetuados em conta bancária, o que não é o caso, porquanto, a documentação apresentada elidiu a acusação imputada ao contribuinte, de forma a reduzir a base tributável, conforme demonstrado;
- por outro lado, considerando que a tributação com base em depósitos bancários não presume o consumo de renda, é inaceitável que num primeiro momento a Fazenda acuse o contribuinte de omissão de receitas e, logo em seguida, recuse esses mesmos rendimentos como prova de recursos para cobrir posteriores omissões;
- por todas essas razões, não há impedimento algum em considerar que a omissão de rendimentos detectada e tributada em um mês seja suficiente para justificar a omissão presumida de rendimentos e caracterizada pelos depósitos bancários nos meses seguintes;
- é certo também que, embora inquestionável a presunção estatuída pela Lei 9.430/96, não se pode dar a ela força revogatória em relação ao conjunto de outros dispositivos legais

que sempre atribuíram aos rendimentos declarados e/ou tributados o efeito de justificar acréscimos patrimoniais;

- assim, para evitar o chamado efeito cascata, devem ser excluídos da apuração da base de cálculos os valores já considerados como receita injustificada nos meses anteriores, evitando-se a tributação em duplicidade sobre os mesmos valores;

Por fim, o contribuinte, solicita a realização de prova pericial ou diligência e indica o seu assistente.

Constam as fls. 695 a 745 a relação de bens e direitos para arrolamento e os documentos pertinentes aos bens dados em garantia.

É o relatório.

# V O T O

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

1 . Preliminares.

1.1. Nulidade da decisão de primeira instância.

Argumenta o recorrente que houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que seus argumentos sobre a irretroatividade da lei não foram objeto de apreciação, sob a frágil assertiva de que o afastamento da aplicabilidade da lei ou de ato normativo por órgãos judicantes da administração só pode ocorrer na hipótese de existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal afastando a eficácia da norma.

Aos órgãos administrativos do Poder Executivo, mesmo aqueles responsáveis pelo julgamento de processos, não cabem a apreciação da argüição de inconstitucionalidade, por lhes falecer competência para tanto, que constitui, sim, atribuição do Poder Judiciário.

Tal entendimento está expressamente consolidado no Parecer Normativo CST nº 329/1970 que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira – 1965, e que segue transcrita:

> *É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a*

*questão de constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar aquela questão.*

Considerando que a decisão de primeira instância está em consonância com os requisitos fixados nos artigos 28 e 31 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, regulador do processo administrativo fiscal, rejeito essa preliminar.

1.2. Pedido de diligência ou perícia.

O Decreto nº 70.235 de 1972 em seu artigo 18, determina:

*Art. 18. 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 art. 28, in fine.* (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993).

A diligência deve ser admitida, quando as provas juntadas nos autos, pela autoridade fiscal ou pela recorrente, sejam insuficientes para a formação da livre convicção do julgador (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

Cabia ao recorrente trazer aos autos documentos que colocassem em dúvida o levantamento feito e demonstrado pela autoridade fiscal, como não fez, não há justificativa para a realização de perícia.

A perícia não é o instrumento hábil para provar o alegado, porque a norma legal exige a origem dos recursos depositados. Assim sendo, a prova necessária nos autos depende única e exclusivamente do recorrente, pois se resume na apresentação de documentos hábeis e idôneos para demonstrar que os valores depositados têm origem nos rendimentos auferidos e tributados nos anos - calendário de 1998 a 2000.

1.3 Nulidade do lançamento.

1.31. Quebra de sigilo bancário.

O renomado autor James Marins em sua obra Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) São Paulo – 2002. Edit.Dialética, 2ª Edição, fl. 180 ensina que:

> *Princípio do dever de colaboração. Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm contribuinte e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais etc. Segundo o Código Tributário Nacional submetem-se às regras de fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive tabeliães, instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros, exceto quanto a fatos sobre os quais exista previsão legal de sigilo em razão de cargo, ofício, função ministério, atividade ou profissão.*

Não havendo a colaboração do contribuinte à autoridade fiscal tem o dever de executar o lançamento de ofício, utilizando os elementos que dispuser (RIR/1999 art. 845, Inciso II), e foi o que aconteceu no caso em pauta.

O recorrente alega que houve quebra de sigilo bancário, e com isso a violação de uma cláusula pétrea da Constituição Federal.

Para atingir o objetivo de fiscalizar a Administração Tributária tem o dever de investigar as atividades dos contribuintes de modo a identificar aquelas que guardem relação com as normas tributárias e, em sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, § 1º, assim preceitua:

> *Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*
> *I – impostos;*
> *§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*

O parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, estabelece que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

Os poderes investigatórios estão disciplinados no C.T.N nos artigos 194 a 200. Nos termos do inciso II do art. 197, as instituições financeiras estão obrigadas a prestarem informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

A Lei nº 4.595 de 1964, em seu art. 38, § 5º, já permitia a obtenção de informações das instituições financeiras, sem que existisse autorização judicial para tal fim.

A Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724 de mesma data, preceitua :

> *Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*
> *(...)*
> *§ 3º* ***Não constitui violação do dever de sigilo:***
> *(...)*
> *VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º,* **6º**, *7º e 9 desta Lei Complementar.*
> *(...)*

> *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.*
> *Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.*(original não contém destaques)

Dessa forma, os procedimentos administrativos concernentes à requisição, o acesso e o uso pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes às operações financeiras dos contribuintes, independentemente de ordem judicial, não caracterizam quebra de sigilo bancário.

1.3.2. Irretroatividade. Lei nº 10.170 de 10/1/2001.Decreto nº 3.724 de 10/1/2001. Violação ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988, nos dispositivos mencionados assim dispõe:

> *Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*
> (...)
> *XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;*

Com a edição da referida lei, entrou em vigor (art.2º) a nova redação do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996, que institui a CPMF, para os seguintes termos:

*Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.*
*§ 1° No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.*
*§ 2° As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.*
*§ 3° **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 relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.***
(original não contém destaques)

O legislador ao dar essa nova redação, apenas, fixou mais um procedimento de fiscalização, ou seja, o de solicitar das autoridades bancárias informações sobre a movimentação dos contribuintes, desde que o procedimento administrativo tenha sido instaurado.

O Código Tributário Nacional no § 1º do art. 144 determina:

*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.*

*§ 1° **Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas**, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste ultimo caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*
(original não contém destaques)

Dessa forma, quando a norma legal tenha instituído novos critérios de apuração ou fiscalização a aplicação é imediata.

O procedimento fiscal teve início em maio de 2003 (fl.1), portanto, sob a égide da nova norma legal, com isso o fiscal poderia ter investigado todos os anos calendários não atingidos pela decadência do direito de lançar.

Esse entendimento coincide com o do Procurador da Fazenda Nacional Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, expresso em artigo publicado na revista Fórum Administrativo nº 06, de agosto de 2001, que se transcreve a seguir para maior esclarecimento do tema:

> *O caput do artigo 144 do Código Tributário Nacional 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.*
> *O § 2º do art. 144 do CTN dispõe que, em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, a lei poderá fixar expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*
> *No entanto, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos, segundo o § 1º do mesmo artigo 144 do C.T.N., aplica-se ao lançamento 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.*
> *Destarte, não há direito adquirido de só ser fiscalizado com base na legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, mas com base da legislação vigente no momento da ocorrência do lançamento, que, aliás, pode ser revisado de ofício pela autoridade administrativa, enquanto não ocorrer a decadência.*
> *Tendo em vista que o lançamento é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, o direito adquirido emergido com o fato gerador, refere-se ao aspecto substancial do tributo, mas não em relação à aplicação de meios mais eficientes de fiscalização. Nesta hipótese, a lei que deverá ser aplicada é a vigente no momento do lançamento ou de sua revisão até antes da ocorrência da decadência, mesmo que posterior ao fato gerador, embora que, que respeita a parte material, seja observada a*

*legislação do momento da ocorrência do fato gerador ou do momento em que é considerado ocorrido.*
*A Constituição Federal, de 1988, não assegura que o sigilo bancário só poderia ser transferido para a Administração Tributária com a intermediação do Poder Judiciário, deixando o estabelecimento dessa política para o legislador infraconstitucional.*
*E, certamente, o contribuinte, de há muito tempo, já fora orientado no sentido de que a lei, que disciplina os aspectos formais ou simplesmente procedimentais, é a vigente na data do lançamento.*
*A fiscalização através da transferência direta do sigilo bancário para a Administração tributária não representa uma inovação dos aspectos substanciais do tributo: a Lei Complementar nº 105/2001 e a Lei nº 10.174/01.*
*Neste aspecto, cabe repetir que, quanto ao estabelecimento da hipótese de incidência, à identificação do sujeito passivo, à definição da base de cálculo, à fixação de alíquota, e etc, a lei, a ser utilizada, continua sendo a vigente antes do fato gerador do tributo, inexistindo descuramento ao princípio da irretroatividade da lei em relação ao fato gerador (C.F., art. 150, III, a).*

Como anteriormente registrado, antes da Lei Complementar nº 105/2001 a prestação de informações relativas às operações financeiras dos contribuintes já estava autorizada em norma legal, portanto, não há o que se falar em direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada (CF art. 5º XXXVI).

1.3.3. Inobservância das regras previstas no Decreto nº 3.724/ 2001.

Ao contrário do que o recorrente alega, a intimação feita em 2/6/2003, cuja ciência está comprovada nos autos, é o instrumento hábil para convocá-lo a comprovar a origem dos depósitos bancários apurados pela fiscalização.

O recorrente é que optou por impetrar mandado de segurança, portanto, não pode, diante do insucesso dessa medida judicial, querer que o procedimento fiscal, legalmente instaurado, seja desconsiderado. Caso tivesse as provas que alega, poderia traze-las tanto na impugnação quanto no recurso. Alegar e não provar, apenas revela o objetivo do recorrente de protelar a decisão administrativa.

Assim sendo, rejeito as preliminares argüidas.

2. Mérito

O fundamento legal do lançamento dos valores apurados está no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e suas alterações, inserido no art. 849 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que assim preceitua:

> *Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada,* ***não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*** *(Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).*
> *§ 1º Em relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §§ 1º e 2º):*
> *I - o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira;*
> *II - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*
> *§ 2º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, incisos I e II, e Lei nº 9.481, de 1997, art. 4º):*
> *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 doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.*
> *§ 3º 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 4º).* (original não contém destaques)

Constata-se, portanto, que a presunção legal é da espécie condicional ou relativa (*juris tantum*), e admite prova em contrário. À autoridade fiscal cabe provar a existência dos depósitos, e ao contribuinte cabe o ônus de provar que os valores encontrados têm suporte nos rendimentos tributados ou isentos.

Tudo isso está de acordo com as normas do CTN, que assim determinam:

> *Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*
> *I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*
> *II - **de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.***
>
> *Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, **arbitrado ou presumido**, da renda ou dos proventos tributáveis.*
> (original não contém destaques)

Para a hipótese de incidência do imposto sobre a renda criada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1966, como já ficou registrado, basta que a autoridade fiscal prove a existência de depósitos em contas corrente de instituições financeiras de titularidade do contribuinte.

Os acórdãos e a Súmula 182 do TFR, invocados pelo recorrente não lhe socorrem, pois se referem à legislação anterior a Lei nº 9.430, de 1996. Enquanto o referido diploma legal estiver vigente e eficaz, cabem aos órgãos administrativos de julgamento zelar por sua correta aplicação.

Dessa forma, a elisão da presunção de rendimentos, aqui examinada, só acontece na hipótese de o recorrente demonstrar, por documentos hábeis e idôneos, que os valores depositados têm origem em rendimentos

tributados ou isentos devidamente consignados nas declarações de ajuste anual dos anos –calendários de 1998, 1999 e 2000.

Assevera o recorrente que o depósito de R$ 15.000,00 em 6/10/2000, realizado por Victor Djmal é relativo ao pagamento de Nota Promissória devidamente informada nas declarações de bens, pertinentes aos anos –calendário de 1999 e 2000, respectivamente, anexadas as fls. 595 e 590. Para que esse argumento fosse aceito, o recorrente deveria ter comprovado que o recebimento do indicado valor se deu via depósito em banco.

O registro de recursos na declaração de bens está sujeito a comprovação, o art. 806 do RIR/1999, assim determina:

> *Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).*

Para que os referidos recursos sejam aceitos não bastam estar declarados, é necessário que o recorrente prove a saída dos valores da origem alegada e a entrada nas contas bancárias.

Com relação ao efeito cascata, a prova de que houve tributação do mesmo valor cabia ao recorrente, como alegou sem indicar qual, ou quais recursos estão computados mais de uma vez na base de cálculo do imposto, os valores lançados permanecem inalterados.

Pretende o recorrente que o valor tido como rendimento omitido e tributado em um mês seja usado para justificar a omissão presumida de rendimentos e caracterizada pelos depósitos bancários nos meses seguintes.

A presunção legal de omissão de rendimentos só pode ser elidida com documentos hábeis e idôneos. Para que os valores tributados num mês fossem transferidos como recursos para o mês seguinte, o recorrente deveria comprovar que os valores foram sacados e depositados, e isso não foi feito nos autos.

Por fim, quanto às decisões administrativa e judicial transcritas em seu recurso, esclareço, as primeiras não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não exista lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (inciso II do art. 100 do CTN e Parecer CST nº 390/71), as segundas, conforme determinação contida nos artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529/74, vinculam apenas as partes envolvidas no processo, sendo vedada a extensão administrativa dos efeitos judiciais contrária à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinários.

Explicado isso, voto por rejeitar as preliminares argüidas, para, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 2005.

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO