



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.002734/2003-01
Recurso nº. : 139.587
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998 a 2003
Recorrente : JOVÊNCIO CARLOS MOREIRA DA COSTA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2004
Acórdão nº. : 106-13.971

SIGILO BANCÁRIO.

A troca de informações e o fornecimento de documentos apenas transferem a responsabilidade do sigilo à autoridade tributária, não configurando quebra de sigilo bancário ou fiscal.

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.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/82 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e, considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só não configura lançamento, ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas é do tipo estatuído no artigo 150 do C.T.N. Na ausência de pagamento a ser homologado, o prazo de decadência tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN art. 173,I).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

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.

DECISÕES JUDICIAIS.

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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

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).

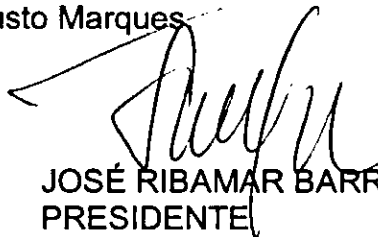
Recurso negado.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOVÊNCIO CARLOS MOREIRA DA COSTA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Mata Rivitti e Wilfrido Augusto Marques.



JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE



SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2004

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

Recurso nº : 139.587
Recorrente : JOVÊNCIO CARLOS MOREIRA DA COSTA

RELATÓRIO

Nos termos do auto de infração e anexos de fls. 4/9, exige-se do contribuinte imposto sobre a renda de pessoas física no montante de R\$ 1.001.290,68, R\$ 750.968,00 de multa proporcional, e R\$ 598.592,76 de juros de mora calculados até 30/9/2003.

A irregularidade apurada foi omissão de rendimentos proveniente de valores creditados (depositados) em contas correntes, mantidas em instituições financeiras, cujas origens dos recursos não foram comprovadas mediante documentação hábil e idônea, nos meses dos anos - calendário de 1997 a 2002 (fls. 17/20).

Inconformado com o lançamento, o contribuinte, tempestivamente, apresentou impugnação de fls. 296/398.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, manteve a exigência em decisão de fls. 311/328, resumindo o entendimento adotado na seguinte ementa:

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. Os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, em face de inexistência de previsão constitucional para tanto.

INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Com a edição da Lei nº 9.430/96, a partir de 01/01/1997 passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove a origem de recursos utilizados nessas operações.

Dessa decisão tomou ciência (AR de fls. 331) e, na guarda do prazo legal, protocolou o recurso voluntário de fls. 332/352, onde, após relatar os fatos, repete as razões de impugnação resumidas a seguir:

- O lançamento está em total descompasso com o Código Tributário Nacional e com a Constituição Federal.
- O procedimento de exigência de tributos tem sua matriz na Constituição Federal e no CTN e está sujeito ao princípio da reserva legal, e, sendo assim, nenhum tributo pode ser cobrado sem expressa previsão legal.
- De acordo com os artigos 43 e 142 do CTN, percebe-se que o lançamento é ato vinculado à lei. A vinculação se aplica tanto ao fato gerador e a matéria tributável, quanto ao montante do tributo.
- A Lei nº 9.430/1996, utilizado como fundamento legal para o lançamento de ofício, ao equiparar depósito a renda atropelou o CTN e CF, sendo por isso flagrantemente inconstitucional.
- A doutrina e jurisprudência são fartas no sentido de que não existe renda presumida. A renda há de ser sempre real. Presumido ou arbitrado "pode", com as devidas cautelas, ser o montante da renda ou rendimentos. Por esta razão, antes de arbitrar os rendimentos, o fisco há de ter elementos que demonstrem a existência da renda.
- A demonstração da existência da renda se consegue através da demonstração do denominado sinalo exterior de riqueza. Esse procedimento não foi seguido pela autoridade fiscal.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

- Um mero indício não é suficiente para sustentar um lançamento fiscal, até porque, ao Direito Tributário, não basta a verdade formal, tornando-se necessário sempre buscar a verdade material.
- A fiscalização apenas comprovou o óbvio: que na conta bancária do autuado existiam saques e depósitos. Este não configura, sequer, o indício de uma infração de natureza fiscal.
- O Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao analisar questão jurídica em tudo semelhante à que se discute nos presentes autos, declarou ser ilegítimo o imposto de renda arbitrado com base em extratos e depósitos bancários, acompanhando a jurisprudência do saudoso Tribunal Federal de Recursos.
- Exemplo é a decisão prolatado no Recurso especial nº 238.356, que teve como relator o Ministro Humberto Gomes de Barros.
- Não pode prevalecer o entendimento simplório de que a Lei nº 9.430/1996 autoriza a tributação dos depósitos não comprovados. Acima da referida lei encontra-se a CF e o CTN. Se a fiscalização poderia aprofundar a sua investigação, e não o fez, o lançamento com base apenas na soma dos depósitos não pode prosperar.
- A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispôs sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, bem como o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 que a regulamentou, a Lei nº 9.311/1996 e a Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, padecem de inconstitucionalidade porque ferem direitos consagrados pela CF de 1988, principalmente o direito à privacidade e ao sigilo de dados.
- O princípio da comunicação de dados bancários efetivamente é uma cláusula pétrea, inserto que foi inciso X, do artigo 5º da Constituição Federal, como de sorte o inciso XII do mesmo Diploma Legal.
- Insere-se entre as cláusulas pétreas não apenas porque mencionada no capítulo dos Direitos e Garantias Individuais, mas também porque assim o declarou o Supremo Tribunal Federal na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

Adin nº 939-DF, que considerou como Direitos e Garantias Individuais as limitações ao poder de tributar.

- A Lei nº 10.174/2001, foi aprovada num momento político institucional conturbado, e a aprovação da quebra do sigilo bancário foi apresentada, pelo Poder executivo, à sociedade, como instrumento único para erradicar todas as mazelas do país.
- Mesmo considerando, apenas em tese, que à vista dos direitos e garantias a violação do sigilo bancário fosse constitucionalmente possível, juridicamente ela somente seria aplicada a fatos ocorridos a partir da publicação da lei autorizativa.
- Não obstante a flagrante inconstitucionalidade do atual § 3º do artigo 11, da Lei nº 9.311/96, e admitindo-se, apenas por amor ao debate, que ele fosse legítimo, ainda assim, como a Lei nº 10.174 foi publicada no dia 9 de janeiro de 2001, a norma se aplicaria a fatos ocorridos posteriormente a essa data, não pode o referido dispositivo retroagir ao ano de 1998, quando vigorava a redação original do § 3º. Nesse sentido é o entendimento do Primeiro conselho de Contribuintes espelhada no Acórdão nº 104-19.227, proferido na sessão realizada no dia 27/2/2003.
- Nos termos da lição da Professora Misabel Abreu Machado Derzi, em Comentários ao Código Tributário Nacional, Editora Forense, 1998, 3ª. edição, páginas 355, 388 a 589 e 398, o lançamento do imposto sobre a renda de pessoa física é por homologação, uma vez que; a) o contribuinte levanta os fatos realizados; quantifica o valor do tributo; recolhe o tributo independentemente de qualquer ato administrativo; d) inexistente notificação do sujeito passivo; desencadeia efeitos confirmatórios extintivos porque somente se aperfeiçoa com o pagamento e a confirmação – extinção do crédito por meio do ato homologatório, expresso ou tácito.
- A jurisprudência administrativa do Primeiro Conselho de Contribuintes, exemplificada pelos Acórdãos nº 108-06.324, sessão

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

de 6/12/2000, e 102-43.383, sessão de 13/10/98, também é nesse sentido.

- Tendo em vista que o contribuinte foi notificado da autuação no mês de junho de 2003, devem ser excluídas do lançamento as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos nos períodos de janeiro de 1997 a maio de 1998.
- Na decisão de primeira instância não foram rebatidos os argumentos de que o lançamento é por homologação, e , dessa forma, a regra de contagem do prazo decadencial é a definida no art. 150 do CTN
- Quanto à aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, a decisão de primeira instância transcreveu no Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, esposando a tese de que o § 3º do art. 1º da Lei nº 9.311/96 com a nova redação dada pelo primeiro diploma legal mencionado, apenas ampliou os poderes de fiscalização.
- Quanto à quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa, sem autorização do poder judiciário, a decisão recorrida vale-se do argumento de que não houve quebra de sigilo bancário, mas a simples transferência dos dados à SRF.
- Se as informações são pessoais e são transferidas para a Fazenda Pública, sem autorização de seu titular, há de fato quebra do sigilo.
- A sustentação de que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, revogou ou alterou o §5º do art. 6º, da Lei nº 8.021/90, não afasta a interpretação dada pelo Tribunal Regional Federal e por este mesmo Conselho, já que o objetivo visado pelo legislador na lei mais recente foi o mesmo da lei mais antiga.
- Nos autos não há prova de que o autuado consumiu renda e em que tenha imobilizado recursos. A própria autoridade fiscal, carrou para os autos provas de que seu patrimônio é totalmente compatível com sua renda declarada, inexistindo qualquer sinal de riqueza.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

Como garantia do seguimento do recurso às fls. 355 foi anexada
Relação de Bens e Direitos para Arrolamento.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

1. Dos fatos.

A autoridade fiscal informa à fl. 18 dos autos que o recorrente no ano – calendário de 1997 não apresentou declaração de rendimentos e nos anos – calendário de 1998 e 1999, entregou a declaração de isento, nos anos – calendário de 2000, 2001 e 2002, sua movimentação financeira foi superior a dez vezes a renda disponível declaradas nas respectivas declarações de ajuste anual.

2. Preliminares.

2.1 Quebra do sigilo bancário.

Em vários pontos de sua defesa, o brilhante procurador do recorrente, invoca garantias constitucionais, esquecendo, contudo, que os administrados também tem deveres, e que a falta de cumprimento do mesmo não pode ser invocada em benefício a quem aproveita.

Vários princípios, garantias e deveres tanto da administração quanto dos administrados estavam esparsos na doutrina, estudados e defendido pelos mais renomados autores de direito administrativo, constitucional e tributário. Com o advento da Lei nº 9.784/99, essa matéria ficou pacificada, pois nela ficaram definidos os deveres do administrados, assim preceitua o art. 4º: São deveres do administrado



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: I – expor os fatos conforme a verdade; II – proceder com lealdade, urbanidade e boa – fé; III - não agir de modo temerário; IV - **prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.**

O recorrente que possuía os documentos e que estava obrigado a colaborar com o fisco na busca da verdade material deixou de cumprir o seu dever.

O renomado autor James Marins em sua recente 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/99 art. 889, 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 seu objetivo de fiscalizar a Administração tributária tem o dever de investigar as atividades dos contribuintes de modo a identificar aquelas que

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

guardem relação com as normas tributárias e, em sendo o caso, proceder o lançamento do crédito.

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

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

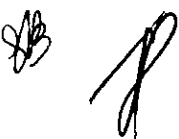
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, 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 4.595/64, art. 38, § 5º autoriza a obtenção das informações de instituições financeiras sem que exista autorização judicial para tal fim.

A Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724 da mesma data, estabelece os procedimentos administrativos concernentes à requisição e o acesso e o uso pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes às operações financeiras dos contribuintes independentemente de ordem judicial, portanto, não há o que se falar em quebra de sigilo bancário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

2.2 Aplicação da Lei nº 10.174/2001, para os fatos geradores ocorridos em 1997.

A Lei nº 10.174 de 9/1/2001 (DOU de 10/1/2001) assim preceitua:

Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

*"Art.11.....
"§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores." (NR)*

O referido artigo tinha a seguinte dicção:

Art.11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada a matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

O § 1º do art. 144 do C.T.N, assim 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.

§ 1º 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

Dessa forma, a ação da autoridade fiscal está totalmente amparada em lei, uma vez que normas que tratam de “novos critérios de apuração ou processo de fiscalização” têm aplicação imediata.

O procedimento fiscal teve início em 6/5/2003 (AR de fl.23), 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, a seguir transcrito:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

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 par ao 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 descumprimento ao princípio da irretroatividade da lei em relação ao fato gerador(C.F., art. 150, III, a).

Assim, incabível a afirmação do recorrente de não aplicação da mencionada lei.

2.3 Decadência do direito de lançar o imposto sobre a renda pertinente aos fatos geradores de janeiro de 1997 a maio de 1998.

Este tema, apesar de ser antigo e muito discutido, continua sem solução definitiva, como revelam as diferentes decisões administrativas e judiciais.

Os diversos posicionamentos estão calcados em um outro conflito que até hoje não foi resolvido, qual seja: a que categoria pertence o lançamento do imposto de renda pessoa física.

O Código Tributário Nacional, assim conceitua o lançamento e suas espécies:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

*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.***

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

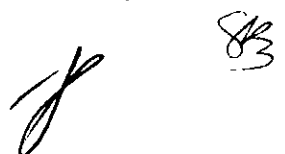
§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

*§ 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.** (original não contém grifos)*

Em síntese temos:

- a) Lançamento por declaração, o contribuinte informa e, utilizando-se dos dados declarados, à autoridade lançadora expede a notificação;
- b) Lançamento de ofício, por iniciativa única e exclusiva da autoridade lançadora, com ou sem a colaboração do sujeito passivo;
- c) Lançamento por homologação, que na verdade é apenas e tão somente a confirmação de uma atividade exercida pelo contribuinte que é o pagamento do imposto.

O lançamento de IRPF era, com certeza, da espécie por declaração até a edição Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, que em seu art. 7º normatizou que: A falta



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

*ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, **apresentada ou não a declaração de rendimentos**, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.*

Assim, ocorrido o fato gerador (art. 43 do CTN) o contribuinte passa a ser considerado devedor do imposto, independentemente, da entrega da declaração e de ser notificado do mesmo.

Com isso, a declaração de rendimentos, que era tida como documento necessário para a elaboração do lançamento, formalizado por meio de notificação, **passou a ter um caráter apenas e tão somente informativo.**

Dessa forma, considerando a classificação do Código Tributário Nacional, o lançamento do IRPF passou a ter natureza de "lançamento por homologação".

Como àquela época o período para apuração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda era anual, essa modificação foi aceita sem maiores controvérsias e conseqüências. Porém, com a edição da Lei 7.713/88, que em seu art. 2º, modificou o período de apuração de anual para mensal, quando disciplinou que a partir de janeiro de 1989 o imposto de renda seria considerado **devido** no mês da percepção dos rendimentos e ganhos de capital, surgiu a necessidade de se definir qual seria o termo de início para a autoridade lançadora exercer o seu direito de lançar.

No ano-base de 1989, a jurisprudência é mansa e numerosa de que sendo o lançamento por homologação, o imposto era devido no mês, e o termo de início para o prazo decadencial era o mês da ocorrência do fato gerador. Aliás, esse entendimento é confirmado pelo próprio modelo de declaração de rendimentos do exercício 1990, adotado pela Secretaria da Receita Federal. Nela o contribuinte limitava-se a demonstrar, mês a mês, os valores dos rendimentos auferidos e do imposto recolhido durante o ano - base.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

Contudo, no ano seguinte essa sistemática foi parcialmente alterada com a entrada em vigor da Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990, que assim dispõe:

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

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8.

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

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

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10) .

Art. 12 - Para fins do ajuste de que trata o artigo anterior, o Imposto sobre a Renda será calculado mediante aplicação, sobre a base de cálculo (art. 10), de alíquotas progressivas, previstas no art. 25 da Lei nº 7.713, de 1988, constantes de tabela anual.

(original não contém grifos)

Sistemática essa, mantida pela Lei nº 8.383/91 e por todas as leis posteriores, vigorando até a data de hoje.

Com a criação da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL a confusão ficou estabelecida, porque, manteve-se o imposto no momento da percepção do rendimento e **outro (residual)** considerado como devido na declaração. Assim, na prática, ficamos diante de dois períodos de apuração um mensal e outro anual, ambos para um único contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

O que poucos atentaram, é que a norma legal que “criou” a obrigatoriedade da entrega de uma declaração chamada de ajuste, **não revogou e tão pouco alterou a disposição contida no art. 7º do Decreto-lei nº 1.968/82.**

Estando em vigor o indicado artigo, o contribuinte deve o imposto no momento do fato gerador. Precisa apresentar declaração anual, mas como obrigação acessória, porque o fisco pode notificá-lo a pagar o imposto independentemente do contribuinte tê-la apresentado. Em resumo, o fisco não precisa aguardar a informação do contribuinte, consignada na declaração apresentada no final do ano. Pode lançar de ofício o imposto em qualquer momento, desde que constatado a ocorrência do fato gerador.

O fato de a autoridade lançadora, na prática, intimar o contribuinte para entregar a declaração, não autoriza a conclusão de que esse documento é um pressuposto necessário para o lançamento do imposto.

Constatado, que o contribuinte é omissor da entrega da declaração, não tem porque o fisco intimá-lo para apresentá-la. Cabe a autoridade lançadora pesquisar e levantar a vida patrimonial e financeira, e, se for o caso, lançar de ofício o imposto.

Dessa forma temos dois momentos de apuração do imposto:

a) mensal, nos casos de imposto de renda retido na fonte ou obrigatoriamente antecipado (autônomo e aluguel), tributação definitiva e aquele devido exclusivamente na fonte. Nesses casos, a autoridade fiscal, durante o ano - calendário pode fiscalizar e autuar a fonte pagadora dos rendimentos na qualidade de responsável, assim como o próprio contribuinte, no caso de antecipação obrigatória;

b) anual, na hipótese de rendimentos da atividade rural e daqueles rendimentos que durante o ano calendário ficaram abaixo do limite de isenção e que somados geram imposto. Por isso é denominada declaração de AJUSTE ANUAL.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

Assim, à autoridade lançadora tem cinco anos, contados do fato gerador para homologar a atividade de pagamento do imposto.

Como o recorrente no exercício de 1998 (ano – calendário 1997) não apresentou declaração de ajuste anual, e no exercício de 1999 (ano-calendário 1998) entregou a declaração de isento, não há o que homologar, portanto, a regra a ser aplicada para contagem do prazo de decadência deixa de ser a fixada no artigo 150, § 4º, e passa a ser a prevista no artigo 173, I do CTN que assim preceitua:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados:

I – **do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.**(original não contém grifos)

Dentro dessa linha de raciocínio, o termo inicial para a autoridade fiscal efetuar a lançamento do imposto pertinente aos fatos geradores ocorridos no ano – calendário 1997, o mais antigo, foi 1º/1/1999, e o termo final 31/12/2003, portanto, na data em que o contribuinte foi cientificado do lançamento, 27/11/2003 (AR de fl. 295), não havia decaído o direito de lançar.

Assim sendo, rejeito as preliminares argüidas e passo ao mérito.

3. Mérito.

Omissão de Rendimentos caracterizada por depósito bancário, realizados nos meses de janeiro de 1997 a 31 de dezembro de 2001, sem justificativas nos rendimentos tributados, não tributados e tributados exclusivamente na fonte.

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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

*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 à 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).

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

Tudo isso está de acordo com as regras fixadas no CTN que assim determinam:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

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 grifos)

À autoridade lançadora provou a existência de depósitos em valores expressivos, e o recorrente nenhum documento trouxe em grau de recurso que elidisse a presunção.

Equivoca-se o recorrente quando afirma que a autoridade fiscal deveria ter provado sinais exteriores de riqueza, porque a norma do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não traz essa exigência. Para essa regra legal, como já se disse, basta que a autoridade fiscal prove a existência de depósitos em contas de instituições financeiras de titularidade do contribuinte.

Aos órgãos administrativos do Poder Executivo, mesmo aquele responsável pelo julgamento de processos, não cabe a apreciação da arguição de inconstitucionalidade, por lhe faltar competência para tanto, que constitui, sim, atribuição do Poder Judiciário.

Tal entendimento está expressamente consolidado no Parecer Normativo CST nº 329/70 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10640.002734/2003-01
Acórdão nº : 106-13.971

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.

Enquanto estiver em vigor as normas legais mencionadas cabe a autoridade administrativa zelar por sua aplicação.

4. Jurisprudência.

4.1 Com relação às decisões judiciais consignadas em seu recurso, 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.

4.2 Quanto à jurisprudência administrativa citada 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).

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

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2004.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

