



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

**Processo nº** 10845.000473/2005-41  
**Recurso nº** 167.117 Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-00.156 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de junho de 2009  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 2001  
**Recorrente** IHSSAN AHMAD EL MALT  
**Recorrida** 7A. TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

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

Exercício: 2001

PAF - NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Não é nulo acórdão de primeira instância que exaure a matéria contida na impugnação.

DEPÓSITO BANCÁRIO - DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF, tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre constitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2).

DADOS DA CPMF - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL.

O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174 DE 2001 E LEI COMPLEMENTAR 105 DE 2001 - POSSIBILIDADE - ART - 144, § 1º.

Pode ser aplicada, de forma retroativa, ao lançamento, a legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.**

Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, de 1996.**

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

**PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA.**

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.

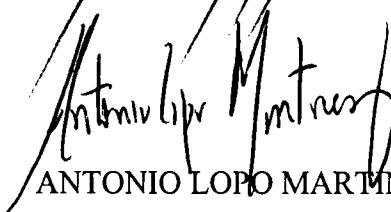
Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

  
NELSON MALLMANN – Presidente

  
ANTONIO LOPO MARTINEZ - Relator

FORMALIZADO EM: 28 SET 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Heloísa Guarita Souza, Antonio Lopo Martinez, Rayana Alves de Oliveira França, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente Convocada), Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad.

## Relatório

Em desfavor do contribuinte, IHSSAN AHMAD EL MALT , foi lavrado auto de infração com crédito tributário na importância correspondente a R\$ 752.428,56 (setecentos e cinqüenta e dois mil, quatrocentos e vinte e nove reais e cinqüenta e seis centavos) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, decorrente de OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA, ano-calendário 2000, sendo R\$ 311.332,99 referentes ao imposto, R\$ 233.499,74 referentes à multa proporcional e R\$ 207.596,83 referentes aos juros, cujo crédito encontra-se consubstanciado no Auto de Infração de fls. 04 a 06.

De acordo com o Termo de verificação Fiscal de fls, 15/16:

- *o contribuinte em epígrafe, através do Termo de Início de Fiscalização, recebido em 12/08/2004, é intimado a apresentar documentos, dentre eles, extratos bancários relativos ao Banco Itaú e UNIBANCO, bem como foi intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados nas contas bancárias;*

- *a ausência de manifestação do fiscalizado e/ou procurador motivou em 28/11/2004 a lavratura do Termo de Intimação, recebido em 02/12/2004, para reiterar as solicitações objeto do Termo de Início de Fiscalização, alertando-o de que a negativa não justificada na exibição dos elementos solicitados, permitiria o acesso às informações relacionadas com operações e serviços das instituições financeiras, nos termos previsto do inciso VII do artigo 3º do Decreto 3.724/2001;*

- *não havendo atendimento no prazo previsto e por ser o acesso às informações sobre movimentação financeira do fiscalizado indispensável à continuidade do procedimento. O Sr. Delegado da Receita Federal, por solicitação da fiscalização, emitiu em 04/05/2004, nos termos do artigo 6º da lei Complementar nº 105/2001, regulamentado pela Decreto nº 3.724/2001, Requisições de Movimentação Financeira (RMF);*

- *de posse dos extratos bancários, foram promovidas as exclusões de lançamentos tais como tarifas, cheques pagos ou compensados, cpmf, taxas, restando apenas os créditos/depósitos bancários constantes dos Anexos à intimação datada de 27/01/2005, enviada ao contribuinte por via postal e recebida em 31/01/2005, para que, no prazo de dez dias comprovasse mediante documentação hábil a origem dos referidos depósitos/créditos;*

- *considerando a ausência de comprovação, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04 a 08, acompanhado dos anexos I, Ir e ru, fls. 09 a 14;*



Cientificado do auto de infração em 25/02/2005 (fls. 95), o contribuinte ingressou com a impugnação (fls. 98 a 146) em 23/03/2005, na qual procura demonstrar a improcedência da autuação, alegando, em resumo:

- *PRELIMINAR DA ILEGAL TRIBUTAÇÃO DE VALORES. DA IMPOSIÇÃO LEGAL DE TRIBUTAÇÃO MENSAL. DA TRIBUTAÇÃO ANUAL DE VALORES CUJA TRIBUTAÇÃO, POR FORÇA DE LEI, É MENSAL.* Argumenta o impugnante que, não poderia o fiscal autuante, agindo em completa desconformidade com a legislação que reproduz, apurar os montantes mensais que considerou como receita omitida e, somando-os, autuar o IMPUGNANTE com base no fato gerador de 31/12/2000, como está no "Demonstrativo de Apuração - Imposto de Renda Pessoa física", anexo ao Auto de Infração lavrado;
- . no "Demonstrativo de Multa e Juros de Mora", também anexo a esse demonstrativo, tem-se que, os juros de mora foram calculados a partir de 30/04/2001, no percentual único de 66,68%, quando, se a tributação tivesse ocorrido mensalmente, como exige a lei, ditos juros seriam calculados a partir de cada fato gerador mensal;
- defende que, como a autuação não obedeceu a legislação de regência, uma vez que realizada com base em fatos geradores anuais, quando deveria ter sido realizada com base em fatos geradores mensais, é nula de pleno direito, e assim deve ser declarada por essa Delegacia de Julgamento;
- *DA INVALIDADE DA AÇÃO FISCAL POR OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IMPESSOALIDADE.* O Impugnante, após transcrever legislação pertinente e doutrina, afirma que a atividade administrativa de fiscalização exige, em face dos princípios constitucionais da isonomia, da imparcialidade e da imparcialidade, que seja ela dirigida uniformemente aos administrados. Sendo assim, e para que não fiquem resumidos a meras palavras, há que cumprir rigorosamente o programa de fiscalização traçado, sob pena de, revelando perseguição ou favorecimento, nele incluir contribuinte que não se enquadram nos parâmetros escolhidos, ou dele excluir pessoas que neles se enquadram, respectivamente;
- em nenhum momento, prossegue, foi indicado, pelo AFRF autuante, nos termos que lavrou, as razões, ou a origem, da fiscalização procedida com relação aos negócios do IMPUGNANTE, isto é, em qual programa de fiscalização havia ele incluído, de modo que pudesse avaliar se os critérios estabelecidos pelas autoridades superiores estavam sendo devidamente observados, sob pena de restarem caracterizados, de parte da administração local, o mero capricho, a perseguição, a animosidade ou puro interesse político;
- . defende que, considerando que inexistia programa de fiscalização específico, posto que nada, a esse respeito, foi indicado pelo autor da autuação, a sua seleção para a

fiscalização dependia, nos termos do § 2º, acima transrito, de prévia autorização do COORDENADOR DA COFIS, " ... à vista de solicitação justificada do Superintendente da Receita Federal com jurisdição sobre a região fiscal em que se deva realizar a fiscalização".

- . finaliza " ... dos elementos que acompanham o auto de infração ora impugnado, não consta que essa autorização tenha sido solicitada ao Coordenador da COFIS, ou que tenha sido concedida ao Sr. SUPERINTENDENTE DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO, ainda que o IMPUGNANTE não tivesse incluído nos critérios e diretrizes estabelecidos pelo referido Coordenador, nos termos do caput do artigo, razão pela qual o crédito tributário, por ter origem em fiscalização não autorizada, é nulo de pleno direito.:";

- . DA IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO RETROATIVA DE ISENÇÃO CONCEDIDA. (ARTIGOS 104 E 178 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL). Argumenta que, é indubidoso que as disposições do artigo 11, 3º, da Lei nº 9.311/96, na redação anterior, ao estipular a impossibilidade de constituição de crédito tributário relativo a qualquer outro tributo que não a CPMF, sobre os contribuintes e valores globais das respectivas operações, caracterizavam-se como isenção tributária;

- . que, na medida em que os valores creditados em conta de depósito em instituições financeiras, em relação aos quais o titular não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, são eles, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, caracterizados como rendimentos, com o consequente surgimento do fato gerador do Imposto de renda, dando origem à obrigação respectiva. Contudo, se a lei tributária, nas circunstâncias previstas no aludido artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, vedava, com relação a essas operações, a constituição do crédito tributário, dúvidas não podem existir, pelas razões expostas, de que estava deferindo uma isenção;

- as isenções, salvo se concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, podem ser revogadas ou modificadas por lei a qualquer tempo, desde que observado o disposto no inciso III do art. 104 do Código Tributário Nacional, consoante expressa disposição constante do seu art. 178;

- uma vez que o disposto no § 3º do art. 11 da Lei 9.311/1996,. Em sua antiga redação, caracterizava-se como ISENÇÃO TRIBUTÁRIA, a Lei 10.174/01, que a revogou, somente poderia ser aplicada a partir de 10/01/2001 para os demais tributos e contribuições, enquanto que, para o Imposto de Renda, essa aplicação poderia ocorrer a partir de 10/01/2002;

- DA IRRETROATIVIDADE DE LEI DE CARÁTER MATERIAL.

*Argumenta o impugnante que, a fiscalização de que trata o presente Auto de Infração teve origem em informações prestadas à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras, em decorrência das disposições constantes do artigo 11, § 2º, da Lei nº 9.311/96;*

*- defende que, as regras estabelecidas no dispositivo legal mencionado estão dirigidas à fiscalização e às obrigações a que estão sujeitas as instituições financeiras encarregadas de arrecadar o tributo CPMF (caput e §§ 1º, 2º e 4º), portanto, no que diz respeito àqueles que sofrem o respectivo ônus, quais sejam, os contribuintes, as informações fornecidas por essas instituições financeiras não poderiam ser utilizadas para a constituição de créditos tributários, como está expressamente estabelecido no § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/96;*

*-. em face da vedação expressa, constante do aludido parágrafo 3º, do art. II da lei nº 9.311/96, proibindo a utilização das informações obtidas, decorrentes da imposição da CPMF, para qualquer outro fim que não o de permitir o controle dos valores retidos e recolhidos aos cofres públicos pelas instituições financeiras, não tinha a fiscalização condições de exigir, do impugnante, os extratos de contas-correntes bancárias e a comprovação da origem dos valores nelas depositados;*

*-. o aludido parágrafo 3º foi alterado por legislação superveniente, qual seja, a Lei nº 10.174/01, facultando a utilização desses dados pra outros fins;*

*-. DA IMPOSSIBILIDADE DA REVOGAÇÃO DE NORMA DE DIREITO MATERIAL POR NORMA DE DIREITO FORMAL. Diz que, norma de Direito Tributário Formal não é instrumento hábil para revogar norma de Direito Tributário Material, com o que, AO mesmo modo, teríamos que a alteração imposta pela Lei nº 10.174/01 somente poderia alcançar aspectos formais que não aqueles estabelecidos pela lei de conteúdo material, qual seja, no caso, a vedação estabelecida pelo artigo 11, § 3º, da Lei 9.311/96, na sua redação original;*

*- A LEI Nº 10.174/01, AO FACULTAR A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DA CPMF, NÃO INSTITUIU "NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO", PASSÍVEIS DE PERMITIR A APLICAÇÃO DO § 1º DO ARTIGO 144 DO CTN. Sob este tema alega que, o fato de ter sido alterada, pela Lei nº 10.174/01, a redação do § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/96, com a substituição da expressão VEDADA pelo termo FACULTADA, não significa que tenha ocorrido qualquer dos eventos constantes do § 1º do artigo 144 do CTN;*

*- DA EQUIVOCADA INTERPRETAÇÃO DA LEI Nº 10.174/01, QUE ALTEROU A REDAÇÃO DO ARTIGO 11, § 3º da Lei nº 9.311/96. O impugnante argumenta que, se o princípio da irretroatividade deve ser observado na circunstância em que inexiste o tributo, muito maior razão há para observá-lo na*

*hipótese em que exista lei impedindo a sua cobrança, como ocorre no caso deste processo;*

*- DA INFRINGÊNCIA DOS DISPOSTO NO ARTIGO 38, § 5º, DA LEI Nº 4.595/64. DA QUEBRA DO SIGILO FISCAL SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL E SEM A EXISTÊNCIA DE PROCESSO INSTAURADO.* Argumenta que, os extratos bancários foram obtidos diretamente dos estabelecimentos bancários depositários, mediante a denominada "REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA-RMF", sem que existisse processo administrativo formalizado, com flagrante infringência do disposto no artigo 38 da Lei 9.595/64;

*- DA JURISPRUDÊNCIA DO E. 1º C. CONTRIBUINTE.* Transcreve ementas da 4a Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a fim de corroborar sua defesa;

*- DA INDEVIDA TRIBUTAÇÃO DO IMPUGNANTE COMO PESSOA FÍSICA. DA TRIBUTAÇÃO, COMO PESSOA JURÍDICA, COM BASE NO LUCRO ARBITRADO.* "É do conhecimento de todos, o que dispensa prova, as grandes dificuldades que as pessoas sem qualificação profissional enfrentam para viver. Assim é que o IMPUGNANTE, como forma de sobrevivência, naquele ano de 2000, promoveu a aquisição e venda de vales-refeição e valores alimentação, com giro rápido, que produziram resultados em percentuais pequenos e variados, às vezes até com prejuízos."

*- como é sabido, esclarece, os restaurantes, açougueiros e supermercados recebem, como moeda, os denominados vales-refeição e vales-alimentação, com um prazo para resgate perante a empresa que os emitiu. Assim, de modo a transformá-los em dinheiro de modo mais rápido, esses vales são vendidos, a quem queira adquiri-los, por valor inferior ao de face;*

*- "Desse modo é que o IMPUGNANTE, correndo os riscos inerentes à atividade, qual seja, a de adquirir vales falsos (o que é bastante comum), compravam ditos "tickets" com um pequeno deságio, e promoviam o seu resgate perante as empresas emitentes. É bem verdade que o IMPUGNANTE, ainda que tivesse exposto tais circunstâncias ao AFRF autuante, não teve condições de comprovar essa atividade "mediante documentação hábil e idônea", mesmo porque tais operações são realizadas à vista, sem a emissão de qualquer documento ou elaboração de qualquer registro.>"; 3.25. diz que, de acordo com o disposto no art. 894, § 1º, do RIR/1994, "os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão", cabia fossem aceitos, pelo AFRF autuante, os esclarecimentos prestados pelo IMPUGNANTE, em face da impossibilidade de impugná-los, de modo a tributá-los de maneira mais consentânea com a realidade dos fatos, ou seja, mediante o arbitramento do seu lucro como pessoa jurídica, nos termos do artigo 127 desse mesmo RIR/94;*



- prossegue, levando em conta que, nos termos do artigo 126, II do CTN, a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional, caberia fosse o IMPUGNANTE, considerado como empresa e como tal tributado com base no lucro arbitrado, de modo a refletir a verdadeira justiça fiscal, mesmo porque, nos moldes em que realizada, com a incidência do percentual de 27,5% sobre valores que não correspondem a "rendimento" ou "lucro", "estar-se-á, claramente, perante hipótese que caracteriza confisco", consoante a lição de Ives Gandra da Silva Martins;
- por fim, solicita o impugnante que seja cancelado o auto de infração lavrado, desobrigando-o do recolhimento de quaisquer quantias.

Em 06/05/2005, o impugnante protocoliza aditamento à impugnação anteriormente apresentada a fim de contestar fundamentos jurídicos imprimidos em decisões administrativas outras, conforme se destacam:

4.1. "... que as D. autoridades julgadoras, para a manutenção das atuações do IMPOSTO DE RENDA, realizadas com a aplicação retroativa do contido na LEI N° 10.174/01, que introduziu alterações no § 3º do artigo 11 da LEI N° 9.311/96, têm-se fundamentado num sofisma, que cumpre seja evidenciado, e cujas conclusões são aqui antecipadas: ... "

4.2. AS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA E A VEDAÇÃO (E POSTERIOR POSSIBILIDADE) DE SUA INCIDÊNCIA. "D. autoridades julgadoras têm argumentado, em inúmeros julgados, para justificar a aplicação retroativa ...";

4.3. O § 3º do artigo 11 da lei nº 9.311/96 CORRESPONDIA A UMA REGRA DE ISENÇÃO, REVOGADA PELA LEI nº 10.174/01.

Em 18 de fevereiro de 2008, os membros da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II proferiram Acórdão que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares, e considerou procedente o lançamento, nos termos da Ementa a seguir transcrita.

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

**Ano-calendário: 2000**

**DO CRITÉRIO TEMPORAL DA INCIDÊNCIA DO IRPF.**

*Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos a tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.*

**OFENSA AO PRINCÍPIO DA IMPESOALIDADE.**

*O Mandado de Procedimento Fiscal foi emitido por autoridade competente, contendo todos os dados previstos na legislação de regência, em especial o tributo a ser fiscalizado e respectivo período de apuração. Inexiste obrigatoriedade de informar ao contribuinte os critérios e diretrizes que conduziram à sua seleção para fiscalização.*

**DA APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO. DA IRRETROATIVIDADE DE LEI DE CARÁTER MATERIAL.**

*As disposições da nº 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.*

*Não há de se falar em aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, em ofensa ao art. 144 do CTN, na medida em que a lei a ser aplicada continuará sendo aquela lei material vigente à época do fato gerador, no caso, a lei vigente para o IRPF em 1998 e 1999, o que não se confunde com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário remanescente, esta sim, de caráter formal, promulgada em 2001.*

**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 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 e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.*

**DA EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA.**

*Não há como acatar pleito que vise equiparar o contribuinte à pessoa jurídica para fins de tributação por omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada, quando não estiver comprovado nos autos que os valores autuados provinham de atividade econômica desenvolvida com fim especulativo de lucro pela pessoa física.*

**NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE.**

*Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade*

---

*processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.*

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS** As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STP sobre a constitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

**CONSTITUCIONALIDADE.**

*À autoridade administrativa julgadora não compete formar juízo sobre a validade jurídica das normas aplicadas na determinação do crédito tributário, sendo-lhe defeso apreciar arguições de aspectos da constitucionalidade do lançamento*

*Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.*

**Lançamento Procedente**

Cientificado em 11/03/2008, o contribuinte, se mostrando irresignado, apresentou, em 08/04/2008, o Recurso Voluntário, de fls. 205/270, reiterando as razões da sua impugnação, às quais já foram devidamente explicitadas do presente relatório:

- Preliminarmente, questiona a imparcialidade da decisão de primeira instância, alegando que a mesma foi elaborada com argumentos sem apoio na legislação em regência, bem como por não ter apreciado todas as alegações constantes na impugnação, particularmente os argumentos que foram introduzidos com o “aditamento da impugnação”;

- Indica que autoridade recorrida utiliza retórica erística, ao recorrer a argumentação Schopenhauer, na qual quando não se pode explicar a verdade, se a turva, no afã de ocultá-la.

- Da exigência anual de valores cuja tributação, por força de lei, é mensal e do erro na identificação do fato gerador;

- Da irregular tentativa da autoridade administrativa em transformar o fato gerador mensal do IRPF em fato gerador anual;

- Da invalidade da Ação fiscal por ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade;

- Da impossibilidade de revogação retroativa da isenção concedida;

- Da irregular eleição do sujeito passivo da tributação, quando comprovadamente são da pessoa jurídica os depósitos bancários em análise;

- Da decadência do lançamento;

É o relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO LOPO MARTINEZ, Relator

O recurso está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

### **Da preliminar de Decadência**

O termo inicial para a contagem do prazo decadencial para os rendimentos omitidos que ocorreram ao longo do ano de 2000, previsto no art. 150, parágrafo 4º, do CTN é de 1º de janeiro de 2001, posto que é o 1º dia após a ocorrência do fato gerador. Desta forma, o lançamento poderia ser realizado até a data de 31/12/2005, para que pudesse alcançar os valores percebidos no ano-calendário de 2000.

Tendo em vista que o contribuinte teve ciência do auto de infração em 25/02/2005, data em que entendo não havia decaído o direito da fazenda constituir o referido crédito tributário.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Importante frisar que independente do recorrente ter apresentado ou não declaração de ajuste anual, no meu entendimento esse fato não altera a conclusão, uma vez que se homologaria o procedimento. No caso o procedimento de nada fazer, não declarar e não pagar.

Em suma, não há como considerar o lançamento do ano de 2000 como decadente. Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência.

### **Da Nulidade da Decisão de Primeira Instância**

O acórdão da autoridade recorrida tratou de todos os pontos suscitados pelo contribuinte em sua impugnação. Ainda que tenha se pronunciado inicialmente no sentido de não acolher o aditamento. A análise dos argumentos esboçados pela autoridade recorrida, contemplaram todos os pontos principais suscitados pelo recorrente

Não é nulo acórdão de primeira instância que exaure a matéria contida na impugnação. De igual modo não é nula a decisão de primeira instância que deixou de apreciar argumentos sobre constitucionalidade de leis, por falta de competência para tanto. Tal competência é deferida, com exclusividade, ao Poder Judiciário.

### **Da Nulidade do Auto de Infração**

Formula o contribuinte preliminar de nulidade alegando que a autoridade administrativa promoveu ato ilegal no seus atos administrativos, evitando de vício de nulidade o auto de infração.

Ocorre que, nos presentes autos, não ocorreu nenhum vício para que o procedimento seja anulado, como bem discorreu a autoridade recorrida, os vícios capazes de anular o processo são os descritos no artigo 59 do Decreto 70.235/1972 e só serão declarados se importarem em prejuízo para o sujeito passivo, de acordo com o artigo 60 do mesmo diploma legal.

**Acrescente-se que os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual), sujeitos ao art. 3º., parágrafo 4º., da Lei No. 7.713, de 1988.**

Diante do exposto, entendo que não há que se falar em nulidade no presente caso, rejeito a preliminar argüida pelo contribuinte.

## **Da Inconstitucionalidade das Normas**

No referente a suposta inconstitucionalidade das Normas aplicadas, que violariam princípios constitucionais, tais como o da impessoalidade, acompanho a posição sumulada pelo 1º Conselho de que não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.

*O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2).*

## **Da Irretroatividade da LC 105/2001 e da Lei nº 10.174/2001 e a Da “Isenção” da Lei No. 9.311/96**

O contribuinte se mostrou inconformado com a aplicação retroativa da Lei Complementar 105/2001 e da Lei 10.174/2001. Entendeu que ao proceder com base em tais instrumentos legais o Fisco acabou por obter provas de origem ilícita.

Não procede tal argumento. O parágrafo 1º do art. 144 do CTN permite a aplicação de legislação posterior à ocorrência do fato gerador, que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização e ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Desta forma é notória a possibilidade de aplicação dos mencionados instrumentos legais de forma retroativa, uma vez que, tão somente, ampliam os poderes de investigação do Fisco. O STJ já manifestou o seu entendimento neste sentido no RESP 529818/PR e no ERESP 726778/PR.

É importante que se registre que o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

Em suma, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN).

## **Da Presunção baseada em Depósitos Bancários**

O lançamento fundamenta-se em depósitos bancários. A presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do sujeito passivo, em instituições financeiras, ou seja, pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, tem-se a autorização para considerar ocorrido o “fato gerador” quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.

Via de regra, para alegar a ocorrência de “fato gerador”, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do “fato

gerador” (as chamadas presunções legais), a produção de tais provas é dispensada. Neste caso, ao Fisco cabe provar tão-somente o fato indiciário (depósitos bancários) e não o fato jurídico tributário (obtenção de rendimentos).

No texto abaixo reproduzido, extraído de “Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas” (Justec-RJ; 1979:806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

*O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.*

Assim, o comando estabelecido pelo art. 42 da Lei nº 9430/1996 cuida de presunção relativa (juris tantum) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao sujeito passivo a sua produção. Nesse passo, como a natureza não-tributável dos depósitos não foi comprovada pelo contribuinte, estes foram presumidos como rendimentos. Assim, deve ser mantido o lançamento.

Antes de tudo cumpre salientar que a presunção não foi estabelecida pelo Fisco e sim pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Tal dispositivo outorgou ao Fisco o seguinte poder: se provar o fato indiciário (depósitos bancários não comprovados), restará demonstrado o fato jurídico tributário do imposto de renda (obtenção de rendimentos).

Assim, não cabe ao julgador discutir se tal presunção é equivocada ou não, pois se encontra totalmente vinculado aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse passo, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal que, de modo inequívoco, estabelece a presunção legal de omissão de receita ou de rendimento sobre os valores creditados em conta de depósito 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 (art. 42, caput, da Lei nº 9.430/1996).

### **Da Ilegitimidade Passiva**

Incabível a alegação de ilegitimidade passiva, uma vez que está comprovado nos autos o uso de conta bancária em nome próprio, para efetuar a movimentação de valores tributáveis, situação que torna lícito o lançamento sobre o próprio titular da conta.

É inadmissível aceitar alegações quando desacompanhadas de provas. Assim, a ocorrência do fato gerador decorre, no presente caso, da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Verificada a ocorrência de depósitos bancários cuja origem não foi devidamente comprovada pelo contribuinte, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a irrealidade das imputações feitas. Ausentes esses elementos de prova, resulta procedente o feito fiscal em nome do contribuinte.

---

Diante dos elementos de prova apresentados, é oportuno para o caso concreto, recordar a lição de MOACYR AMARAL DOS SANTOS:

*"Provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa." Ainda. entende aquele mestre que, subjetivamente. prova 'é aquela que se forma no espírito do juiz, seu principal destinatário, quanto à verdade deste fato ". Já no campo objetivo. as provas "são meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos em juízo. "*

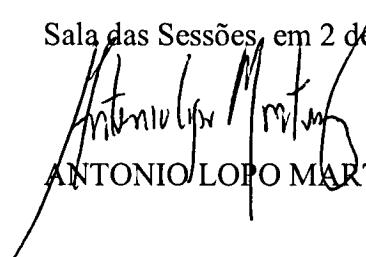
Assim, consoante o referido autor, a prova teria

- a) um objeto - são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes como fundamento da ação;
- b) uma finalidade - a formação da convicção de alguém quanto à existência dos fatos da causa;
- c) um destinatário - o juiz. As afirmações de fatos, feitas pelos litigantes, dirigem-se ao juiz, que precisa e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Para esse fim é que se produz a prova, na qual o juiz irá formar a sua convicção.

Pode-se então dizer que a prova jurídica é aquela produzida para fins de apresentar subsídios para uma tomada de decisão por quem de direito. Não basta, pois, apenas demonstrar os elementos que indicam a ocorrência de um fato nos moldes descritos pelo emissor da prova, é necessário que a pessoa que demonstre a prova apresente algo mais, que transmita sentimentos positivos a quem tem o poder de decidir, no sentido de enfatizar que a sua linguagem é a que mais aproxima do que efetivamente ocorreu.

Ante ao exposto, diante do elucidativo voto da autoridade recorrida, bem como pela inexistência de provas haveis para comprovar a origem dos depósitos bancários, voto no sentido de REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso

Sala das Sessões, em 2 de junho de 2009



ANTONIO LOPO MARTINEZ