



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 13899.001448/2004-67
Recurso nº 161.545
Assunto IRPF - Exs.: 2000
Resolução nº 102-02.442
Data 25 de junho de 2008
Recorrente LAERTE CODONHO
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relatora. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que dava provimento ao recurso.


IVETE MALZAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


SILVANA MANCINI KARAM
Relatora

FORMALIZADO EM: 12 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naurý Frágoso Tanaka, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

O interessado acima indicado recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela instância administrativa “a quo”, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênica para adotar como RELATÓRIO do presente, relatório e voto da decisão recorrida, *in verbis*:

“Contra o contribuinte supra qualificado foi lavrado o auto de infração de fls. 47/49, acompanhado dos demonstrativos de fls.45/46 e do Termo de Verificação Fiscal de fls.12/44 relativo ao imposto sobre a renda de pessoas físicas, ano-calendário 1999, em decorrência de ação fiscal parcialmente encerrada, cujo objeto era o exame do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao período de 01/1999 a 12/2002(fl.01).

Das verificações realizadas resultou a apuração do crédito tributário no valor total de R\$16.582.689,26 (dezesesseis milhões, quinhentos e oitenta e dois mil, seiscentos e oitenta e nove reais e vinte e seis centavos), na seguinte composição:

	(R\$)
<i>Imposto</i>	<i>6.526.305,35</i>
<i>Juros de mora (calc. até 30/11/2004)</i>	<i>5.161.654,90</i>
<i>Multa proporcional</i>	<i>4.894.729,01</i>

O crédito tributário constituído decorreu da constatação de irregularidades assim descritas no referido auto:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrativo exarado no Termo de Verificação Fiscal (...).

Enquadramento legal: artigos 1º a 3º e §§ da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º da Lei 8.134/90; art. 21 da Lei 9.532/97; arts. 55, inciso XIII e parágrafo único, 806 e 807 do RIR/99.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

“Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a

origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal ...”.

Enquadramento legal: art. 42 da Lei 9.430/96; art.4º da Lei 9.481/97; art. 21 da Lei 9.532/97 e art. 849 do RIR/99;.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS NA DIRPF

“O contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, classificando como isentos, rendimentos de ações judiciais, tudo conforme Termo de Verificação Fiscal ...”

Enquadramento legal: arts. 1º a 3º e §§ da Lei 7.713/88; arts. 1º a 3º, da Lei 8.134/90; art. 21 da Lei 9.532/97 e arts. 39 e 43 do RIR/99;.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75,00% (setenta e cinco por cento), com fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996 (fl.46).

No Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante do Auto de Infração, o auditor fiscal responsável pelo procedimento dá conta dos fatos que culminaram na autuação. Consta que:

a fiscalização iniciou-se com o contribuinte intimado a apresentar todos os documentos que fizeram parte de sua Declaração do Imposto de Renda inerente ao período de 01/01/1999 a 31/12/2002, assim como a informar onde manteve conta bancária nesse período;

em 23/08/2004 o contribuinte solicitou que, primeiramente, fossem apresentados somente os documentos inerentes ao ano-calendário de 1999, pleito esse concedido;

em 02/09/2004, o contribuinte foi intimado novamente, onde foram solicitados os documentos citados no item 1 acima;

em 19/11/2004 foi lavrada a terceira intimação solicitando que o mesmo apresentasse justificativa, através de documentos hábeis e idôneos, da origem dos recursos que ensejaram os créditos bancários nos bancos e contas arrolados, os quais perfazem o total de R\$22.533.788,87;

até a data da lavratura do Termo de Verificação Fiscal o contribuinte não logrou apresentar os documentos solicitados, nem tampouco a origem dos depósitos bancários efetuados. Isso posto, não restou à fiscalização outra opção a não ser considerar os valores dos créditos bancários, como de origem não justificada, e, também, refazer o quadro da variação patrimonial para o ano de 1999 (demonstrativo à fl.13). Na apuração da origem dos recursos, alguns valores constantes da declaração de rendimentos não foram considerados em virtude do contribuinte não ter apresentado documentos comprobatórios;

resume a constituição do crédito tributário: I) valor recebido de ação judicial, considerado como rendimento isento pelo contribuinte, quando o correto é considerar esse valor como rendimento tributável. Atuado como classificação indevida na DIRPF, pelo valor de

R\$673.498,97; II) depósitos bancários de origem não comprovada, no somatório de R\$22.533.788,87; III) acréscimo patrimonial não justificado, no valor de R\$540.440,73.

A ciência do auto de infração foi dada por edital afixado na data de 13/12/2004 (fl.51).

Em 26/01/2005, o contribuinte apresentou a impugnação de fls.58/87, na qual, após proceder ao relato dos fatos, aduz as razões de defesa que a seguir se reproduzem sinteticamente:

PRELIMINARES

DA FALTA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA

Questiona a validade da intimação feita por edital, afirmando que não ocorreram problemas na localização do contribuinte, uma vez que deu conhecimento do seu novo domicílio fiscal ao autor do procedimento, que lavrou o auto de infração com esse endereço, bem como apresentou procuração outorgada a João Carlos Ferrari, que chegou a receber intimação pessoalmente.

Reclama, ainda, da ausência de cópia, nos autos, da publicação do edital e o descumprimento do artigo 23 do Decreto 70.235/1972, que prevê a intimação por edital somente após restarem infrutíferos os outros dois meios: pessoal e por via postal.

DO ERRO NA FORMA DE APURAÇÃO DOS RENDIMENTOS CONSIDERADOS OMITIDOS

Entende que após a edição da Lei 7.713/1988, o IRPF passou a ser mensal e não mais sujeito à declaração de rendimentos, respaldando-se no texto do artigo 2º do referido diploma legal, ressaltando que o próprio art. 42 da Lei 9.430/1996, utilizado no enquadramento legal, determina que os rendimentos serão tributados no mês em que considerados recebidos. Contudo, o agente autuante imputou como ocorrida em 31 de dezembro a suposta omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada efetuados durante todo o ano de 1999, agindo da mesma forma quanto ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, através de levantamento anual. Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes em relação ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR

Argúi a decadência do direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento relativamente aos meses de janeiro a novembro de 1999, tendo em vista o decurso do prazo decadencial contado pela regra contida no artigo 150 do Código Tributário Nacional, que trata do lançamento por homologação, combinado com os dispositivos legais que estabelecem a incidência mensal do imposto de renda das pessoas físicas.

Afirma, ainda, que é imprópria a afirmação de que se não ocorreu pagamento em relação àqueles meses, não pode ser aplicada a regra estabelecida no dispositivo legal mencionado, aplicando-se o disposto

no artigo 173, I, do mesmo estatuto. Em primeiro lugar, pelo fato de que a atividade a ser homologada, de acordo com a redação do artigo 150, é a exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários, não se limitando a quantia paga. Em segundo lugar, porque a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN. Cita ementas do Primeiro Conselho de Contribuintes.

DO MÉRITO

ILEGALIDADE DA UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF PARA FINS DE LANÇAMENTO DE OUTROS TRIBUTOS

Questiona a licitude das provas utilizadas pela autoridade fiscal para levar a efeito o procedimento instaurado contra a sua pessoa, emprestando efeito retroativo à Lei 10.174, de 09 de janeiro de 2001, ferindo princípio consagrado no direito brasileiro, o que implicaria nulidade do lançamento.

Alega, ainda, que o auditor fiscal procedeu ilicitamente à quebra do seu sigilo bancário, visto que em momento algum entregou seus extratos bancários ou autorizou que os mesmos fossem obtidos junto às instituições financeiras. Tampouco ocorreu judicialmente a quebra do sigilo. Traz à colação jurisprudência administrativa e judicial.

O SIMPLES DEPÓSITO OU CRÉDITO BANCÁRIO NÃO CARACTERIZA A OBTENÇÃO DE RENDIMENTO.

Discorre sobre o conceito de renda e proventos de qualquer natureza expresso no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que pressupõe a ocorrência de acréscimo patrimonial, para afirmar que "movimentação bancária não caracteriza rendimento auferido, vez que, em princípio, a movimentação registra valores patrimoniais ativos, sem qualquer influência na apuração do resultado".

Afirma que no caso, a maioria dos ingressos são oriundos de resgate de aplicações financeiras, que foram aplicadas e resgatadas várias vezes durante o ano de 1999, significando que o mesmo numerário entrou e saiu da conta bancária por várias vezes, sem que houvesse criação de nova renda.

Contrapõe-se ao procedimento fiscal, que conferiu caráter de rendimento tributável a meros depósitos bancários, ressaltando que nem mesmo o artigo 42 da Lei 9.430/1996 autorizaria tal lançamento, pois considera que tal dispositivo legal deve ser interpretado de forma sistemática e em harmonia com a regra do artigo 43 do CTN, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da hierarquia das leis. Nessa esteira, infere que o legislador admitiu que o depósito bancário seja considerado indicio de receita auferida, cabendo ao Fisco a tarefa de, a partir desse elemento indiciário, desenvolver a fiscalização, apurando outros elementos seguros (aquisição de bens, variação

patrimonial em geral, etc.), com vistas à efetiva identificação do fato gerador do IRPF.

Acréscenta que a presunção de renda estabelecida por uma lei ordinária não pode afetar o conceito de renda delimitado por outra norma que tem força de lei complementar, o Código Tributário Nacional. Não se pode admitir tributação de renda por ficção legal, pois tal fato implicaria permitir que o legislador instituisse tributo além do âmbito que o constituinte para tal fim lhe reservou. A renda há de ser real. O que pode ser arbitrado ou presumido é o montante desta. Novamente traz à colação jurisprudência administrativa e judicial.

IRREGULARIDADES COMETIDAS NA APURAÇÃO DO SUPOSTO RENDIMENTO OMITIDO.

Neste tópico, após discorrer sobre os requisitos que devem ser observados pelas autoridades administrativas na execução do lançamento e sobre a impossibilidade da produção da prova exigida, o impugnante questiona o procedimento no aspecto relativo à determinação da matéria tributável, apontando diversos erros e omissões cometidos pelo autuante na apuração do crédito tributário, os quais serão reportados adiante.

Reclama, ainda, da ausência, nos autos, dos extratos bancários que embasaram o lançamento, os quais, assevera, foram obtidos ilícita e ilegalmente.

Afirma que nas planilhas elaboradas pelo auditor fiscal existem tantas irregularidades que exigem que o lançamento seja fulminado pela nulidade.

Contrapõe-se à apuração de acréscimo patrimonial a descoberto por ter sido elaborado anualmente e por não ter considerado como recurso o suposto rendimento de R\$22.533.788,87, tributado no item 2 do Auto de Infração.

Em relação aos depósitos bancários, afirma outra impropriedade cometida: a não consideração dos depósitos tributados em um mês para justificar os depósitos do mês posterior, o que pode conduzir à tributação de uma omissão por diversas vezes.

DO PEDIDO

Por fim, requer o acolhimento da impugnação, inicialmente pela observação das preliminares invocadas e, no mérito, se a tanto chegar a apreciação, para o cancelamento do Auto de Infração, com a extinção do crédito tributário e o arquivamento do presente processo.

DILIGÊNCIA SOLICITADA PELA AUTORIDADE JULGADORA

Encaminhados para julgamento, os autos retornaram em diligência para manifestação do autuante relativamente ao disposto no artigo 42, §3º, inciso I da Lei 9.430/1996, bem como para anexação dos extratos bancários que embasaram o lançamento (fls.98/99).

Em atendimento, foram anexados os documentos de fls.101/254.

No Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de fl. 251, o autor do feito consigna os seguintes fatos:

foram anexadas cópias de todos os extratos bancários utilizados durante o procedimento de fiscalização, inerentes aos bancos Safra, Santander, Bradesco, Boa Vista e Nossa Caixa Nosso Banco, Sudameris e HSBC, todos relativos a movimentação do ano de 1999;

foi elaborada planilha, listando os créditos bancários ocorridos nesse período, onde foram expurgadas as transferências entre contas do mesmo titular, saques de poupanças e aplicações financeiras e DOC a crédito, onde o valor e data coincidiram com débitos em outra conta do mesmo titular, tudo conforme preceitua o disposto no parágrafo 3º, inciso I, do artigo 42 da Lei 9.430/1996;

dessa forma, os valores constantes do Termo de Verificação Fiscal pertencente ao processo acima mencionado, utilizados como base de cálculo para a tributação efetuada, tiveram o seu item 3 – valor dos depósitos bancários sem comprovação – alterados conforme a planilha mencionada no item 2 acima;

cópias dos documentos informados nos itens 1 e 2 acima são enviadas ao contribuinte neste ato.

Conforme AR de fl. 252, o contribuinte recebeu o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal em 17/08/2006. Em 28/08/2006, apresentou o documento de fls.253/254, manifestando-se a respeito dos resultados da diligência, conforme a seguir:

- discorda do prazo concedido para manifestação, principalmente em razão do volume e complexidade da documentação, requerendo um prazo de 30 (trinta) dias para o cumprimento da exigência;

- aponta falhas no levantamento efetuado pelo auditor, as quais serão reportadas e analisadas no desenvolvimento do voto;

- anexa recibos de pagamento originados de diversos contratos de mútuo entre Dolly do Brasil e Laerte Codonho.

V O T O

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dela se toma conhecimento.

PRELIMINARES

DA FALTA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA

O impugnante discute a validade da intimação feita por edital, alegando que não havia motivos para a utilização desse meio, uma vez que o seu novo endereço era de conhecimento do auditor fiscal e que não haviam sido esgotadas as outras formas de intimação legalmente previstas. Reclama, ainda, da ausência de cópia nos autos, da publicação do edital.

Consta do Edital de fl. 51, afixado em 13/12/2004 e desafixado em 28/12/2004, que não foi encontrado endereço fornecido à Secretaria da Receita Federal.

Embora não haja nos autos elementos que permitam sopesar os argumentos apresentados por ambas as partes, a discussão afigura-se irrelevante na medida em que o contribuinte apresentou a impugnação dentro do prazo regulamentar, defendendo-se adequadamente de todas as infrações que lhe foram imputadas.

Assim, tendo a intimação por meio de edital cumprido a sua finalidade, não se vislumbrando qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa e do contraditório do contribuinte, é de dar validade aos seus efeitos.

DO ERRO NA FORMA DE APURAÇÃO DOS RENDIMENTOS CONSIDERADOS OMITIDOS.

A insurgência do contribuinte contra a forma de apuração do imposto não pode prosperar em relação à tributação decorrente de depósitos bancários.

Com efeito, a partir de 1º de janeiro de 1989, em virtude das alterações provocadas pela Lei 7.713, de 22/12/1988, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos. Contudo, o art. 2º da Lei 8.134, de 28/12/1990, introduziu a necessidade do ajuste anual, conforme se depreende da sua redação:

“Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.” (grifos acrescidos).

Assim, as normas de incidência desse imposto delineiam, atualmente, um sistema híbrido de tributação, em que o imposto é devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, constituindo-se, contudo, em mera antecipação da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, quando se completa o suporte fático da incidência.

A tributação por meio de depósitos bancários, que deriva de uma presunção legal de omissão de rendimentos, não poderia fugir à mencionada regra geral. Assim, coadunando-se com tal sistema, a tributação por meio de depósitos bancários rege-se pelo §4º do artigo 42 da Lei 9.430/1996, combinado com o artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 246, de 20 de novembro de 2002, a seguir:

Lei 9.430/1996, art.42

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

IN SRF nº 246/2002

“Art. 4º 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.”

Conforme se verifica do auto de infração, o autuante efetuou corretamente o lançamento, apurando as infrações mensalmente e submetendo os valores apurados ao ajuste anual, não havendo reparos a serem feitos quanto a esse aspecto.

Por outro lado, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, também deve reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais.

Contudo, é de se considerar, no presente caso, que o contribuinte, intimado a apresentar os documentos que haviam embasado a sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, não os havia apresentado até a data da lavratura do auto de infração. Assim, diante da ausência de esclarecimentos, o autuante fez uso do recurso facultado pelo artigo 845, inciso II do Decreto 3000, de 26/03/1999, que a seguir se transcreve:

“Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei nº 5.844/43, art.79):

(...)

II- abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

(...) ”

A análise da evolução patrimonial foi efetuada com base nos elementos disponíveis, ou seja, com os dados da declaração do contribuinte. Portanto, no que concerne à forma de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, assiste razão ao autor do feito.

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR

O impugnante argúi a decadência do direito de constituição do crédito relativo aos meses de janeiro a novembro de 1999, invocando o art. 150, §4º do CTN, defendendo a tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação e que o fato gerador ocorre mensalmente.

Transcrevem-se a seguir os dispositivos legais que tratam do prazo decadencial no Código Tributário Nacional:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se

pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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.”

“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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Pretende o impugnante que seja aplicada a norma do dispositivo legal retrotranscrito.

Ocorre que esta Turma de Julgamento, revendo posição anteriormente adotada, tem firmado o entendimento de que, em se tratando de lançamento efetuado de ofício, a regra a ser observada, no que concerne à contagem do prazo decadencial, é a estabelecida no artigo 173, I, do Código tributário Nacional. Fundamenta-se tal entendimento na própria natureza do lançamento ex-officio, que, visando o controle da legalidade, pode resultar em ato constitutivo da exigência fiscal, ou em ato administrativo homologatório da atividade do contribuinte, se exercida corretamente por este. Distinguindo-se por definição do lançamento por homologação, sujeita-se à regra geral adotada pelo diploma normativo.

A matéria foi magistralmente tratada pelo julgador Jorge Frederico Cardoso de Menezes, a quem peço vênia para transcrever o seguinte trecho do voto proferido no Acórdão nº 3.460, de 02 de junho de 2003, da 5ª Turma da DRJ SPO I, que passa a fazer parte do presente voto:

“(…)

5. Sobre este aspecto, inclusive, cumpre sempre assinalar que o chamado lançamento por homologação não se destina a constituir crédito tributário algum, mas tão-somente conferir legitimidade a um recebimento que já ocorreu. A tese que confunde a decadência do lançamento com a homologação tácita, prevista no mencionado § 4º do art. 150, ignora a natureza procedimental do lançamento que, voltado por excelência ao controle da legalidade, pode culminar ora com um ato constitutivo da exigência fiscal (lançamento de ofício), ora com um

ato administrativo homologatório da atividade do contribuinte (lançamento por homologação), sem constituir, neste caso, nem haveria razão para fazê-lo, crédito tributário algum, eis que se observada corretamente pelo contribuinte a imposição legal no sentido de proceder ao pagamento antecipado do tributo, referido crédito tributário, desde então, já estará extinto (CTN, art. 150, § 1º), e o efeito produzido pelo lançamento há de possuir, tão-somente, o caráter extintivo-confirmatório.

6. Por outro lado, para melhor compreensão da natureza insita às três modalidades conhecidas de lançamento, não se deve descurar de que há em comum entre as modalidades de lançamento por homologação e por declaração a clara existência de uma necessária relação de causa e efeito entre a cooperação exigida do contribuinte e o lançamento dela decorrente. Mais precisamente, só é lançamento por declaração aquele que, decorrendo estritamente das informações prestadas pelo sujeito passivo, enseja a notificação da respectiva exigência, sem a qual o contribuinte ainda não está sequer obrigado ao pagamento do tributo. Na mesma esteira, a homologação está indisputavelmente vinculada à correção da conduta do contribuinte, considerado estritamente aquele fato determinado e imponível sobre o qual o sujeito passivo observa corretamente a incidência da norma tributária de regência, para dali extrair o tributo que é pago antecipadamente, sem o que, o que deve haver é a não-homologação, ao cabo da atividade fiscalizatória, e o conseqüente lançamento de ofício, via de regra, nos termos dos incisos V ou VI do art. 149 do CTN, com vistas a constituir o crédito tributário ainda devido

7. Demais disso, é interessante trazer à colação o magistério do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello (in Curso de Direito Administrativo – 12ª Edição – Malheiros – p. 377), in verbis :

“Homologação – é o ato vinculado pelo qual a Administração concorda com o ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão. Percebe-se que se diferencia da aprovação a posteriori em que a aprovação envolve apreciação discricionária ao passo que a homologação é plenamente vinculada.” (grifo original).

8. No mesmo diapasão, ilustra a Profª Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo – 11ª Edição – Jurídico Atlas – p. 213), que assevera in litteris :

“Homologação é o ato unilateral e vinculado pelo qual a Administração Pública reconhece a legalidade de um ato jurídico. Ela se realiza sempre a posteriori e examina apenas o aspecto da legalidade, no que se distingue da aprovação.” (grifo original).

9. Portanto, em resumo, mediante a atividade fiscalizatória, ou a Fazenda Pública homologa a atividade do sujeito passivo, ou não a homologa e, então, inicia a constituição do crédito tributário efetuando o lançamento que, obviamente, não será por homologação, mas de ofício.

10. Nos termos dos incisos V e VI, do citado art. 149, este lançamento de ofício pode decorrer tanto da simples omissão ou inexistência por parte da pessoa legalmente obrigada ao exercício da atividade a que se refere o artigo 150, quanto em face de ação ou omissão do contribuinte, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária.

11. Destarte, considero que este é o cerne da questão a ser levada em conta no que tange à correta interpretação do dispositivo insculpido no § 4º do mencionado artigo 150, tantas vezes aplicado indiscriminadamente, como se a inteligência da lei laborasse no sentido de que àquele contribuinte que omitiu o fato impositivo ou adotou em sua atividade uma conduta contrária à lei tributária, pudesse ser conferido o mesmo tratamento dispensado ao sujeito passivo que tenha corretamente observado a incidência da competente norma de regência sobre todos os respectivos fatos impositivos ocorridos no período.

12. Claro está que em relação a este contribuinte, cuja conduta é inatacável, porque não omitiu qualquer fato passível de tributação e ainda submeteu-se corretamente à lei, inexistindo, portanto, qualquer óbice à homologação de sua atividade, ela há de ser tacitamente homologada ao cabo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se esta regularidade for apenas aparente, em face da fraude, do dolo ou da simulação.

13. Dito de outro modo, se o contribuinte em apreço assim tivesse agido, se para todos os fatos impositivos concernentes ao imposto de renda pago mensalmente, o contribuinte tivesse observado a incidência da norma e, assim, tivesse apurado o tributo exatamente conforme determina a lei tributária, então é óbvio que, neste caso, ao cabo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, não sendo apenas aparente a consentaneidade entre a conduta do contribuinte e a norma de regência, lograda pela fraude, pelo dolo, ou pela simulação, então a homologação haveria de ser tácita, porque não se espera que a Fazenda Pública disponha de capacidade funcional para homologar expressamente toda a atividade regularmente praticada por todos os contribuintes obrigados a desempenhá-la.

14. Vale dizer, o legislador criou a presunção legal que alberga, ao cabo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, os atos que, praticados pelos contribuintes, não foram submetidos ao exame do fisco e que, só por conta disso, não puderam ser expressamente homologados. Contudo, presunção que é, a homologação tácita pode ser elidida e não alberga, nem tem o condão de transmutar, aqueles outros atos irregulares, aquela atividade praticada pelo contribuinte em descompasso com a lei, enfim o ilícito que, muito embora tenha sido praticado pelo sujeito passivo, não veio a ser objeto de exame da autoridade administrativa, ao cabo de cinco anos. O que é ilícito, a qualquer tempo, não é homologável.

15. Perfilhando-se a este princípio, e corroborando que apenas os atos praticados em consonância com a lei podem presumir-se homologados, está a própria redação do dispositivo analisado. Mais precisamente, a evidência de que o legislador cuidou, neste dispositivo, tão-somente

daqueles atos que, mesmo na hipótese de serem submetidos ao exame do fisco, haveriam de ser expressamente homologados, encontra-se na própria expressão in fine "salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação", porquanto não fosse a aparência de regularidade conferida dolosamente, não fosse esta regularidade fraudada ou simulada, a atividade do sujeito passivo a priori, desprovida dessa falsa aparência, não poderia, nestes casos, sequer cogitar de homologação.

16. Por conseguinte, não está o sobredito preceito limitando a possibilidade de o fisco elidir a presunção legal em apreço, aos casos de dolo, fraude ou simulação. Ora, se até nos casos de aparente regularidade pode a presunção legal ser elidida, que dirá nas demais situações onde reste patente que o ato é ilícito, ainda que originado da simples omissão (não dolosa) do contribuinte.

17. À luz dos princípios da igualdade e da moralidade administrativa, a inteligência da lei não pode laborar no sentido de conferir àquele contribuinte que omitiu o fato imponível ou adotou em sua atividade uma conduta contrária à lei tributária, o mesmo tratamento dispensado ao sujeito passivo que tenha observado a incidência, sobre todos os fatos imponíveis, ocorridos no período, da competente norma de regência.

18. Em suma, qualquer interpretação que sustente que o ilícito pode ser "homologado" por decurso de prazo, parece-me que não apenas inobserva, como vimos acima, a natureza essencial da homologação como também discrepa dos princípios constitucionais da igualdade e da moralidade administrativa.

19. Entendo, por conseguinte, que não há hipótese de se homologar o ilícito. No que concerne à atividade ilícita do sujeito passivo da obrigação tributária, o que pode extinguir-se é o direito (poder) de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, que será sempre de ofício, nestes casos, com vistas a constituir o crédito tributário que já deveria, inclusive, ter sido pago antecipadamente pelo contribuinte, na forma da lei.

20. Concessa vênia, eis porque não posso acolher a tese doutrinária suscitada pela defesa, no sentido de que o advento da homologação tácita e a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar confundem-se ao cabo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Tais institutos não são apenas essencialmente inconfundíveis, mas os próprios fatos, ou os atos jurídicos, sobre os quais eles operam, igualmente não se confundem.

21. Por via de conseqüência, a questão em pauta, na verdade desloca-se do § 4º do art. 150, para o inciso I do art. 173, todos do Código Tributário Nacional, visto que, sendo contrária à legislação, a atividade do contribuinte, objeto da autuação, não pode ser homologada, restando apenas a hipótese de o crédito tributário em apreço tampouco poder ser constituído, em face da decadência do lançamento.

(...)"

No caso que se examina, a apuração de imposto "ex officio" enseja o afastamento da regra contida no artigo 150 do CTN e a utilização do prazo estabelecido pelo artigo 173 do mesmo diploma legal, em substituição àquela.

Nesses termos, considerando-se que o fato gerador do imposto de renda relativo ao ano-calendário 1999 completou-se no dia 31 de dezembro desse ano, tem-se que o lançamento poderia ter sido efetuado no exercício de 2000, recaindo o termo inicial para contagem do prazo decadencial em 01 de janeiro de 2001. Desta feita, tendo o lançamento sido constituído em 28/12/2004, não há que se falar em decurso do prazo decadencial.

DO MÉRITO

ILEGALIDADE DA UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF PARA FINS DE LANÇAMENTO DE OUTROS TRIBUTOS

O impugnante alega que a tributação de imposto de renda calcada em movimentação bancária obtida por intermédio de instituições financeiras só foi expressamente autorizada a partir da vigência da Lei 10.174/2001, com eficácia a partir do ano-calendário de 2001.

A Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, em seu artigo 11, assim dispôs:

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

§ 1º 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.

§ 2º 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.

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

Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.174 em de 9 de janeiro de 2001, o §3º retrotranscrito passou a vigorar com a seguinte redação:

"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."(g.n.)

A questão colocada pelo contribuinte diz respeito à aplicação retroativa do disposto no parágrafo 3º a procedimentos relativos a períodos anteriores à vigência do referido diploma legal.

O exame da matéria à luz do Código Tributário Nacional, diploma das normas gerais de direito tributário, requer a interpretação do artigo 144, que assim dispõe:

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido."

Consoante o ensinamento ministrado por ilustres tributaristas na obra "Comentários ao Código Tributário Nacional" (Editora Forense), o caput do art. 144 põe regra de direito material, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto os seus parágrafos contêm uma solução aplicável ao procedimento, processo ou aspecto formal do lançamento.

Sobre os dois conceitos utilizados, são esclarecedoras as definições de Hans Kelsen, na sua obra Teoria Pura do Direito, que trata as normas gerais "que determinam o conteúdo dos atos judiciais e administrativos" como normas de Direito Material e "as normas gerais através das quais são regulados a organização e o processo das autoridades judiciais e administrativas" como normas de Direito Formal.

O § 1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu caput, é norma de Direito Tributário Formal que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o consagrado tributarista José Souto Maior Borges, em sua obra "Lançamento Tributário" (2ª edição, Malheiros Editores Ltda), ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

"Lançamento está, aí, no art. 144, caput, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional,

plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente a estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico - enquanto in fieri o procedimento de lançamento - legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário."

Depreende-se, portanto, do quanto foi exposto, que não há que se falar em retroação da Lei 10.174/2001. Tratando-se de lei adjetiva, que diz respeito à atividade do lançamento e não ao seu objeto, aplicam-se os seus pressupostos na data em que se exerce a atividade, independentemente do surgimento do direito que é objeto do lançamento.

Merece ser observado o fato de que desde janeiro de 1997 existia a hipótese de incidência de imposto de renda sobre depósitos bancários sem comprovação de origem. A publicação da Lei 10.174/2001 somente permitiu a utilização de novos meios de verificação de ocorrência do fato gerador do imposto já definido na legislação vigente no ano-calendário de 1997.

Em relação à alegação de violação do sigilo bancário, mister dizer inicialmente que as instituições bancárias forneceram as informações em atendimento às Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, conforme se depreende dos documentos de fls.101./107.

Diz o artigo 1º, §3º, inciso III da Lei Complementar 105/2001,:

"§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

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

(...)"

Os mesmos argumentos utilizados para defender a aplicabilidade das alterações introduzidas pelo artigo 1º da Lei nº 10.174/2001 podem ser aplicados para as alterações provocadas pela Lei Complementar 105/2001. Tendo em vista que esta trata exclusivamente de matéria formal, pode ser aplicada de imediato sobre procedimentos em curso ou por iniciar.

Assim, no ordenamento jurídico que se afigura, não há que se falar em quebra de sigilo bancário no fornecimento das informações relativas à CPMF pelas instituições bancárias, a teor do artigo 1º, §3º, inciso III da Lei Complementar 105/2001.

Por outro lado, é incontestável a autorização contida no artigo 6º do mesmo diploma legal, que a seguir se transcreve:

“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.”

Ao solicitar às instituições financeiras os extratos bancários de um contribuinte, a autoridade administrativa vale-se de meios e instrumentos de fiscalização colocados à sua disposição pelo ordenamento jurídico para que a ação fiscal possa ter eficácia. Esse mesmo ordenamento, ao tempo em que dá prerrogativas ao Fisco, impõe mecanismos de controle de forma a salvaguardar a inviolabilidade das informações a ele fornecidas.

A Constituição Federal, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, assim dispõe em seu art. 145, § 1º, in verbis:

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

(...)

§ 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 Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/1966) disciplina as formas de acesso da administração tributária aos bancos de dados dos agentes econômicos, estabelecendo no art. 197, inciso II, parágrafo único:

“Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros”:

(...)

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

(...)

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.”

Ao mesmo tempo, diz o art. 198 do CTN, consagrando o sigilo fiscal:

“Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.”

A par da autorização contida no artigo 6º da Lei Complementar 105/2001, o Decreto 3.724/2001, ao regulamentar esse dispositivo legal, estabelece em seus artigos 8º, 9º e 10, parágrafo único:

Art. 8º O servidor que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida nos termos deste Decreto, em finalidade ou hipótese diversa da prevista em lei, regulamento ou ato administrativo, será responsabilizado administrativamente por descumprimento do dever funcional de observar normas legais ou regulamentares, de que trata o art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, se o fato não configurar infração mais grave, sem prejuízo de sua responsabilização em ação regressiva própria e da responsabilidade penal cabível.

Art. 9º O servidor que divulgar, revelar ou facilitar a divulgação ou revelação de qualquer informação de que trata este Decreto, constante de sistemas informatizados, arquivos de documentos ou autos de processos protegidos por sigilo fiscal, com infração ao disposto no art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), ou no art. 116, inciso VIII, da Lei nº 8.112, de 1990, ficará sujeito à penalidade de demissão, prevista no art. 132, inciso IX, da citada Lei nº 8.112, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis.

Art. 10. O servidor que permitir ou facilitar, mediante atribuição, fornecimento ou empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações, banco de dados, arquivos ou a autos de processos que contenham informações mencionadas neste Decreto, será responsabilizado administrativamente, nos termos da legislação específica, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica no caso de o servidor utilizar-se, indevidamente, do acesso restrito.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/1999 regula a matéria nos seguintes termos:

“Art. 918. Iniciado o procedimento fiscal, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional poderão solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964 (Lei n.º 4.595, de 1964, art. 38, §§ 5º e 6º, e Lei n.º 8.021, de 1990, art. 8º).”

“Art. 998. Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 198 e 199).

(...)

§ 2º A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários públicos que, por dever de ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação (Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, art. 201, § 1º).

§ 3º É expressamente proibido revelar ou utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os servidores adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes (Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, art. 201, § 2º).”

“Art. 999. Aquele que, em serviço da Secretaria da Receita Federal, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional ou no exercício de ofício ou emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de acordo com a lei penal (Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, art. 202)”

Por tudo o que foi exposto, pode-se afirmar que o procedimento adotado pelo autuante de solicitar os extratos bancários às instituições financeiras, encontra-se plenamente legitimado pelo ordenamento jurídico. Pelas normas vigentes, não ocorre a alegada quebra de sigilo sobre as informações obtidas, mas apenas a sua transferência ao Fisco, que, por força de lei, é obrigado a conservá-lo.

O SIMPLES DEPÓSITO OU CRÉDITO BANCÁRIO NÃO CARACTERIZA A OBTENÇÃO DE RENDIMENTO.

O impugnante contesta veementemente a tributação erigida com fundamento na presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei 9.430/1996, por entender que não restou configurada a ocorrência de fato gerador de imposto de renda, nos termos delineados pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Inicialmente, cumpre afirmar que à Administração Pública cabe, em observância ao princípio da legalidade previsto no artigo 37, caput, da Constituição Federal, aplicar as leis. Existindo previsão legal para se presumir ocorrido fato gerador na presença de determinadas

condições, é dever da autoridade lançadora aplicá-la. Assim, os questionamentos suscitados pelo impugnante relativamente à instituição da presunção de omissão de rendimentos em decorrência da existência de depósitos bancários de origem não justificada deixam de ser apreciados, por escapar à competência das autoridades administrativas de julgamento, manifestarem-se sobre a propriedade da lei, que diz respeito à atividade legislativa.

Quanto à assertiva de que o artigo 42 da Lei 9.430/1996 deve ser interpretado de forma sistemática com o artigo 43 do CTN, cabem algumas considerações.

A tributação por depósitos bancários deriva de presunção legalmente estabelecida. A própria lei veio a definir que o montante dos depósitos bancários ou aplicações junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações, caracterizam omissão de receitas ou rendimentos.

Frise-se que não se trata de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto de renda, que se traduz na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (CTN, art.43). Mas a desproporcionalidade entre o seu valor e o dos rendimentos declarados constitui indício de omissão de rendimentos e, estando o contribuinte obrigado a comprovar a origem dos recursos nele aplicados, ao deixar de fazê-lo dá ensejo à transformação do indício em presunção, pois o não interesse em declinar essa origem evidencia que a mesma corresponde a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

Nesse contexto, pode-se afirmar que os depósitos bancários são utilizados como instrumento de determinação dos rendimentos presumidamente omitidos, não se constituindo em si, objeto de tributação.

Via de regra, para alegar a ocorrência de fato gerador de tributo, a autoridade lançadora deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a própria lei presume a ocorrência do fato gerador, a produção de tais provas é dispensada.

Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, incumbindo ao contribuinte, provar a sua inoocorrência.

Utilizando as palavras de José Luiz Bulhões Pedreira, "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." (Imposto sobre a Renda-Pessoas Jurídicas-JUSTEC-RJ-1979-pag.806).

O texto reproduzido traduz com clareza os preceitos definidos pelo Código de Processo Civil, em matéria de provas, aplicando-os ao processo administrativo tributário. Diz o referido diploma legal:

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. (omissis)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade."

No caso da tributação por depósitos bancários, cabe ao Fisco, na existência de depósitos ou de investimentos junto a instituições financeiras, em nome do fiscalizado, em montante incompatível com os rendimentos por ele declarados, perquirir a origem dos recursos utilizados nessas operações, mediante intimação. Na ausência da comprovação exigida, é seu direito/dever presumir a ocorrência de ocultação de fato gerador do imposto de renda.

Por outro lado, a prova é um ônus e não um dever. Reproduzindo as palavras de Antonio da Silva Cabral (in Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 1993, pag.302), "a prova não é um dever porque o dever supõe sempre a relação entre dois pólos(...). Já no caso do ônus, a relação jurídica é do sujeito para si mesmo (...). Quando se fala em ônus é porque o próprio interessado escolhe entre suportar o peso da prova ou não ter a tutela do seu interesse. Por outro lado, se a parte não provar não se segue que os fatos por ela mencionados não sejam verdadeiros. Segue-se, apenas, que esses fatos não gozam de liquidez (...). Se não há dever, pode o interessado apresentar prova ou não da existência de determinado fato. (...). Se o interessado em que determinado fato seja levado em consideração não se preocupa em provar a existência deste fato, correrá o risco de não tê-lo apreciado, ou de não aproveitar uma prova que viria em seu favor."

Assim, na existência da presunção legal de omissão de rendimentos, cabe ao contribuinte, em seu próprio interesse, precaver-se, munindo-se de provas para apresentar numa eventual investigação fiscal. A alegação de que sendo pessoa física não está obrigado a manter registro individualizado de suas operações não o exime da prova necessária para afastar o estabelecimento da presunção.

Na ausência de provas de que a origem dos recursos utilizados na movimentação bancária encontra-se em rendimentos já tributados ou isentos/não tributáveis, materializa-se a circunstância prevista no artigo 42 da Lei 9.430/1996, para presumir omissão de rendimentos tributáveis, sendo devido o lançamento sob o aspecto examinado.

A jurisprudência trazida à colação refere-se a período anterior à edição da Lei 9.430/1996, que introduziu disciplinamento diverso do previsto na Lei 8.021/1990. Enquanto esta condicionava o estabelecimento da presunção de omissão de rendimentos à ausência

de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza e que fosse este o critério mais benéfico ao contribuinte, a Lei 9.430/1996 condiciona ao estabelecimento dessa presunção unicamente a falta de comprovação da origem dos recursos existentes em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

Mister ressaltar, por fim, que o próprio artigo 42 da Lei 9.430/1996 prevê em seu parágrafo 3º, as exclusões necessárias para evitar as impropriedades apontadas pelo impugnante na apuração da omissão de rendimentos, como se verifica a seguir:

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

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

(...)”

IRREGULARIDADES COMETIDAS NA APURAÇÃO DO SUPOSTO RENDIMENTO OMITIDO

O recorrente, com o intuito de ver declarado nulo o lançamento, arrola diversos erros cometidos pela autoridade fiscal na determinação da matéria tributável.

A respeito de nulidade, cabe reproduzir o que diz o Decreto 70.235/1972, que rege o processo administrativo-fiscal. Dizem os seus artigos 59 e 60:

"Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60 - As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

O artigo 173 do Código tributário Nacional, por sua vez, faz menção, no seu inciso II, à hipótese de anulação do lançamento por vício formal.

O auto de infração foi lavrado por servidor competente, não havendo o que se questionar quanto a esse aspecto. Por outro lado, a preterição do direito de defesa só pode ser alegada no processo administrativo fiscal após a fase impugnatória, quando preclui o direito de o contribuinte apresentar suas provas. Até então, não há que se falar em cerceamento a esse direito, pois o lançamento impugnado só será considerado definitivamente constituído após proferida a decisão definitiva pelas instâncias administrativas.

Outrossim, o auto de infração contém todas as formalidades exigidas na legislação, arroladas no art. 10 do Dec. n.º 70.235/72, para que seja considerado válido ou juridicamente perfeito.

Os erros apontados pelo impugnante não implicam nulidade do lançamento. Este pode ser retificado em decorrência de impugnação do sujeito passivo ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, a teor do art. 145 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

No presente caso, a impugnação do sujeito passivo constituiu o ponto de partida para a verificação da necessidade de alteração do lançamento. Trazidos os autos a julgamento, foram baixados em diligência, uma vez que a maior parte das falhas apontadas pelo interessado traduziam a não consideração dos expurgos determinados no artigo 42, parágrafo 3º, inciso I, da Lei 9.430/1996, a seguir reproduzido:

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

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

(...)”

Em conseqüência, foi elaborada pelo auditor fiscal a planilha de fl. 250, consolidando novos valores de depósitos bancários, desta vez, considerando as exclusões dos créditos originados em contas do próprio contribuinte. Foram, ainda, anexados os extratos bancários relativos às contas examinadas.

Sobre a discordância do contribuinte em relação aos novos valores apurados de depósitos bancários falar-se-á em tópico específico.

DA CONSIDERAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS COMO RECURSOS NA APURAÇÃO DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Assiste razão ao impugnante quando requer a consideração dos valores tributados a título de depósitos bancários como recursos na análise da variação patrimonial. Ambas as técnicas de tributação têm por finalidade detectar e apurar omissão de rendimentos com base em presunção legal. Assim, uma vez que os depósitos bancários de origem não justificada foram considerados rendimentos omitidos e como tal, tributados de ofício, devem ser incluídos como recursos na análise de evolução patrimonial, da mesma forma que os rendimentos declarados.

DA CONSIDERAÇÃO DOS RENDIMENTOS CONSIDERADOS OMITIDOS EM UM MÊS PARA JUSTIFICAR ORIGEM DE DEPÓSITOS EM MESES SUBSEQÜENTES.

A alegação de que os rendimentos apurados de ofício deveriam ser considerados como origem para justificar a movimentação financeira nos meses subseqüentes não pode prevalecer.

Observe-se que a sistemática de apuração de omissão de rendimentos por meio de depósitos bancários prevê que os créditos sejam analisados individualmente, excluindo-se os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica (Lei 9.430/96, art. 42, § 3º). Assim, não se tratando de fluxo, mas de valores individualmente analisados, as sobras não constituem justificativas a serem consideradas nos meses seguintes.

DA MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AOS RESULTADOS DA DILIGÊNCIA

Do prazo

As reclamações do impugnante relativamente ao prazo concedido para manifestação sobre os documentos acostados aos autos por força de diligência fiscal não podem prosperar, uma vez que o prazo concedido de dez dias encontra-se previsto em lei. A Lei 9.784, de 29/01/1999, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, estabelece em seu artigo 44:

Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.

Assim, os documentos anexados ao processo em decorrência de diligência determinada pela autoridade julgadora para fins de instrução do processo, podem ser contestados pelo interessado no prazo acima descrito, não havendo reparos a serem feitos quanto a tal aspecto.

Dos erros apontados

Banco Safra

O impugnante contesta o depósito/crédito de R\$ 92.719,26 relativo ao Banco Safra (mês de novembro), bem assim todos os relativos ao mesmo Banco considerados no mês de dezembro. Alega que se referem a transferências entre poupanças e não constam da conta-corrente.

Com efeito, o depósito de R\$ 92.719,26 refere-se a movimentação entre contas de poupança, conforme demonstra o extrato de fl. 151, devendo ser excluído.

Em relação aos depósitos computados no mês de dezembro, tendo em vista que os extratos de poupança desse mês não se encontram anexados aos autos, é de se dar validade à análise efetuada pelo auditor fiscal responsável pelo procedimento, que reconhece que devem ser retificados, conforme esclarecimento de fls. 397/398. Assim, tais valores serão excluídos.

Banco Bradesco

O contribuinte alega que no depósito de R\$ 502.000,00 efetuado junto ao Banco Bradesco existe um cheque do Banco Santander no valor de R\$ 200.000,00, não expurgado pelo Auditor Fiscal.

A alegação carece de provas. Embora exista um cheque compensado no dia 09/04/1999 no valor de R\$ 200.000,00 no extrato do Banco Santander (fl.315), não há como afirmar que este integrava o depósito de R\$ 502.000,00 efetuado no Banco Bradesco na mesma data (fl.133). A ausência de prova, que poderia ser feita com a cópia do cheque compensado ou outro documento que demonstrasse tal alegação, não permite dar guarida ao argumento do impugnante.

Banco Boa Vista

O reclamante alega que o crédito de R\$ 152.358,16 efetuado em 19/01/1999 no Banco Boa Vista corresponde a resgate de CDB cuja aplicação do mesmo valor havia ocorrido em 15/01/1999.

Analisando-se o extrato de fl. 118 é de se dar razão ao contribuinte. A movimentação nele demonstrada corrobora as afirmações do impugnante, sendo de se excluir tal valor dos depósitos tributados.

Banco Santander

O contribuinte questiona a inclusão dos depósitos nos valores de R\$ 12.001,35 e R\$ 25.001,57 em 14/05 e 26/08, respectivamente, por não constarem dos extratos do Banco Santander. Afirma, ainda, que os valores de R\$ 360.624,56, R\$ 102.150,48 e R\$ 459.306,21 registrados como DOC no dia 24/08 correspondem a DOC dos Bancos HSBC, Boa Vista e Safra, respectivamente.

Em relação aos valores de R\$ 12.001,35 e R\$ 25.001,57, é de se retificá-los para R\$ 1.201,35 e R\$ 2.501,57, conforme extratos anexados às fls.194 e 213, respectivamente, tendo em vista o erro de transcrição cometido pelo autuante.

Devem ser excluídos os créditos referentes a DOC, uma vez comprovado pelos extratos a seguir relacionados, que são oriundos de contas do próprio contribuinte.

Banco HSBC : fl.113

Banco Boa Vista: fl 125

Banco Safra: fl.159

Contratos de Mútuo

O impugnante pretende comprovar com os documentos de fls.365/375, que a origem de diversos depósitos estaria em recebimento de valores da empresa Dolly do Brasil Refrigerantes Ltda., da qual é sócio, em razão de contratos de mútuo firmados entre a empresa e ele.

Contudo, tais documentos são insuficientes para comprovar o fato alegado. Consistem em recibos emitidos pelo próprio interessado, não podendo fazer prova plena da operação realizada entre uma empresa e seu sócio. Para tal comprovação, é imprescindível a apresentação do

contrato celebrado, bem como a contabilização, pela empresa, da entrega do numerário. Na ausência dessa comprovação, permanece incomprovada a origem dos depósitos.

NOVA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os valores tributáveis de depósitos bancários apurados após as exclusões por meio de comprovação ou retificação de erros encontram-se consolidados na planilha de fl. 400.

Diante das alterações promovidas, afigura-se nova situação tributária,

INFRAÇÕES	
DEPÓSITOS BANCÁRIOS	5.083.309,65
REND.RECLASSIF	673.498,97
TOTAL INFRAÇÕES	5.756.808,62

conforme a seguir:

APURAÇÃO DO NOVO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

<i>Base de cálculo declarada</i>	<i>54.020,14</i>
<i>Infrações</i>	<i>5.756.808,62</i>
<i>Nova base de cálculo</i>	<i>5.810.828,76</i>
<i>Imposto devido</i>	<i>1.593.657,91</i>
<i>Imposto apurado na declaração</i>	<i>10.535,53</i>
<i>Imposto apurado de ofício</i>	<i>1.583.122,38</i>
<i>Multa de ofício (75,00%)</i>	<i>1.187.341,79</i>

DA JURISPRUDÊNCIA

Em relação à jurisprudência trazida pelo impugnante, cumpre ressaltar que o entendimento expresso em decisões prolatadas pelo Judiciário fica restrito às partes integrantes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, à luz do disposto no Decreto n.º 2.346, de 1997.

Quanto aos julgados do Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (Parecer Normativo CST n.º 390, de 03 de agosto de 1971- DOU de 04/08/1971).

Todavia, os argumentos para os quais serviram de respaldo, foram devidamente enfrentados.

Diante do exposto, voto no sentido afastar as preliminares de nulidade e decadência suscitadas, e, no mérito, considerar PROCEDENTE EM

PARTE o lançamento, exonerando parcialmente o crédito tributário constituído, conforme a seguir se demonstra:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS

AC 1999			
	EXIGIDO(A)	EXONERADO(A)	MANTIDO(A)
IMPOSTO	6.526.305,35	4.943.182,97	1.583.122,38
MULTA	4.894.729,01	3.707.387,22	1.187.341,79

Este processo deve ser encaminhado à SACAT/DRF/SÃO SEBASTIÃO para ciência ao contribuinte e demais providências cabíveis.

OBS: Faz parte integrante deste voto a planilha de fl.400"

No Recurso Voluntário de fls. 443 e seguintes, apresentado em 24 de julho de 2007, o interessado em síntese, ratifica as razões expostas anteriormente.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro SILVANA MANCINI KARAM, Relatora

O interessado apresenta recurso voluntário contra decisão da DRJ de origem que deu provimento parcial a sua impugnação. Ao mesmo tempo, nos termos regimentais, a DRJ de origem recorre de ofício da decisão prolatada. Ou seja, a decisão da DRJ exonerou nada menos do que 76% (setenta e seis por cento) do lançamento que originalmente, montava em R\$ 16.582.689,26.

Verifica-se, contudo, que, o presente feito não se encontra apto a ser levado a julgamento em face aos descompassos cronológicos que apresenta. Vejamos.

Foi enviado ao interessado a intimação do início da fiscalização no endereço eleito na respectiva DAA. (fl.3). A intimação foi recebida pelo interessado conforme AR de fl.4. No prazo regular, o interessado responde à intimação, através de seu procurador (fls. 9 e 10). Na procuração apresentada, o interessado aponta novo endereço, qual seja, Rua do Porto, 20, Tabatinga, Caraguatatuba, S.Paulo. Em 19 de novembro de 2004, o procurador do interessado toma ciência de outra intimação, na qual é dado prazo de 20 dias para resposta. Não há manifestação do interessado relativa a esta intimação.

Em nova intimação lavrada e apensada às fls. 12 e seguintes, SEM DATA, a autoridade fiscal informa o contribuinte que ' .. DESSA FORMA, A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FEITA DA SEGUINTE FORMA E CARACTERIZAÇÃO PERANTE A LEGISLAÇÃO ...' (descreve como será o auto de infração). Informa ainda, na mesma intimação SEM DATA, que o contribuinte será cientificado VIA POSTAL (fl.14).

Às fls.15 e seguintes, tem-se a listagem dos depósitos bancários. o auto de infração (fls. 47 e seguintes) e o Termo de encerramento de fiscalização, TAMBÉM SEM DATA, declarando que o crédito tributário foi constituído e que o interessado será cientificado VIA POSTAL.

O AR respectivo da intimação do lançamento, conforme documentos de fls. 93, 94 e 95, foi apensado aos autos pela autoridade fiscal somente em 06 de abril de 2005. **Nota-se nesse AR que, o envio dos documentos ocorreu em 22 de dezembro de 2004, e o recebimento pelo interessado deu-se em 23 de dezembro de 2004 (fl. 95).** Entretanto, na declaração de quais os documentos enviados pelo AR, consta laconicamente, a expressão "DOCUMENTOS". De outro lado, o interessado alega não ter recebido a referida intimação.

Á fl. 51 dos autos encontramos um edital SAFIS/DRF/TSR/ 73 datado de **13 de dezembro de 2004** no qual se declara que, na forma estabelecida pelo artigo 23, parágrafo 2º., item III, do Decreto 70.235/72, e dos artigos 927 e 928 do RIR/99 **por não ter sido encontrado endereço (sic) fornecido a esta SRF fica o contribuinte cientificado do crédito tributário instaurado contra o mesmo.**

O auto de infração – apensado, às fls. 47 e seguintes - foi lavrado em **21 de dezembro de 2004**, com o endereço correto, ou seja, Rua do Porto n. 20, Caraguatatuba, SP. (endereço constante da procuração de fl.9).

Em 04 de abril de 2005, o auditor fiscal declara (v. fl. 94) dos autos) que por um lapso seu deixou de juntar o AR quando da formalização do processo fazendo a juntada do mesmo tardiamente. Depreende-se desse AR que foi postado a **22 de dezembro de 2004** e dado como recebido em **23 de dezembro de 2004, ou seja, 9 dias depois de afixado o edital retro citado.**

Em decorrência do acima exposto, deve o presente julgamento ser convertido em diligência para que:

1º.) a autoridade lançadora esclareça qual o motivo da divergência entre a data de fixação do edital e a data do auto de infração;

2º.) se diligencie junto a Empresa de Correios para verificar as razões da divergência constantes do AR de fl. 95 e a informação do correio de fl. 469;

3º.) a Empresa de Correios – ECT esclareça sobre a divergência entre a data da entrega do AR em 06.01.2005 e 24.12.2004, constante do documento de fl. 469;

4º.) seja elaborado um parecer conclusivo quanto a efetiva ciência do interessado do feito, ou seja, qual a data em que o interessado teve ciência do AR de fl. 95.

Sala das Sessões-DF, em 25 de junho de 2008.



SILVANA MANCINI KARAM