



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

Processo nº 10120.002414/2004-01
Recurso nº 149.960 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 1999 a 2002
Acórdão nº 102-49.363
Sessão de 05 de novembro de 2008
Recorrente ORDEMIRO GARCIA ALEVE
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

SUJEITO PASSIVO. IDENTIFICAÇÃO.

A comprovação do uso de conta bancária em nome de terceiros para movimentação de valores tributáveis, enseja o lançamento sobre o titular de fato, verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. Nesses casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, inclusive quando efetuados em conta bancária mantida em nome de interposta pessoa.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO.

A presunção de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não alcança valores cuja origem tenha sido

comprovada, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA. APURAÇÃO MENSAL. OBRIGATORIEDADE DE AJUSTE ANUAL.

A partir do ano-calendário de 1989, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser exigido mensalmente à medida que os rendimentos são auferidos. O imposto assim apurado, contudo, desde a edição da Lei nº 8.134, de 1990, não é definitivo, sendo mera antecipação, tendo em vista a obrigatoriedade de ser procedido o ajuste anual.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas 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, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

A propositura de ação judicial, antes ou posteriormente à autuação, afasta o pronunciamento da jurisdição administrativa sobre a matéria objeto da mesma pretensão.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

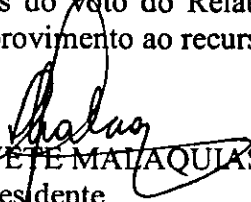
A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

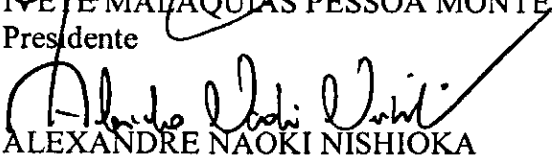
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: a) NÃO CONHECER das preliminares de nulidade do lançamento, por quebra de sigilo bancário sem autorização judicial e pela irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, por ser objeto de ação judicial; b) AFASTAR as demais preliminares. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir das exigências os valores de: R\$ 40.308,75 em 1999; R\$ 93.750,00 em 2000 e R\$ 179.813,87 em 2001, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que dava provimento ao recurso e apresenta declaração de voto.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

FORMALIZADO EM: 2.2 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 23 de dezembro de 2005 (fls. 919/962) contra o acórdão de fls. 902/913, proferido pela 3ª. Turma da DRJ em Brasília (DF), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 759/764, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, verificada nos anos-calendário 1998 a 2001.

Intimado em 15 de outubro de 2004 (fl. 806), o Recorrente apresentou a impugnação de fls. 814/872, cujas alegações foram assim resumidas no relatório do acórdão recorrido:

“Preliminares.

Erro na Identificação Temporal do Lançamento.

Argumenta que, embora tenha descrito que os fatos geradores ocorrem mensalmente, a Fiscalização teria apurado o imposto de renda como se fosse devido anualmente, em desatenção às normas que regem a matéria, como o artigo 2º, da Lei n.º 7.713 e § 1º, do artigo 42, da Lei n.º 9.430/96.

Transcreve trechos de jurisprudência administrativa sobre o assunto.

Erro na Eleição do Sujeito Passivo.

Afirma que a alegação de que a conta bancária do Sr. João Batista Lopes pertence ao impugnante não é razão suficiente para desconsiderar o titular da conta e deslocar as conseqüências da tributação para outra pessoa por mera presunção, sem provas de que os depósitos tributados eram de interesse ou titularidade do autuado, que, em nenhum momento assumiu a titularidade deles.

Entende que a legislação fundamental tributária (CTN) define o fato gerador do imposto de renda como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos e, enquanto não se verificar esse fato, não nasce a obrigação tributária. Presunções, ficções e indícios não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade, fazendo com que o lançamento seja nulo por erro na identificação do sujeito passivo.

Decadência.

Acrescenta que a Administração não poderia efetuar o lançamento de ofício em relação ao ano-calendário de 1998 e aos meses de janeiro a setembro de 1999, em face da decadência, ocorrida nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, combinado com o disposto no § 1º, do art. 42, da Lei n.º 9.430/96 e nos artigos 2º, 3º e 52, da Lei n.º 7.713/88, dado que o Imposto de Renda Pessoa Física pertence à modalidade das exações ditas por homologação.

Transcreve trechos de julgados do Conselho de Contribuintes que entende abraçarem sua tese.

Quebra do Sigilo Bancário sem Autorização Judicial.

Questiona a legalidade e constitucionalidade do procedimento utilizado na obtenção das provas, ou seja, a quebra do sigilo bancário sem autorização judicial. Entende ser o sigilo bancário, desdobramento da preservação da intimidade e da privacidade, e que, qualquer lei que pretenda ultrapassar as vedações referidas nos incisos X e XII, do artigo 5º, da Constituição Federal, seria inconstitucional.

Transcreve trechos de doutrina e jurisprudência para embasar seus argumentos.

Irretroatividade da Lei n.º 10.174/2001.

Argumenta que a autuação teve origem na análise de sua movimentação financeira, cuja utilização foi expressamente vedada pelo § 3º, do artigo 11, da Lei n.º 9.311, de 24/12/96, criadora da CPMF. O Fisco teria aplicado, de forma retroativa, a nova redação do artigo 11, parágrafo 3º, dada pela Lei n.º 10.174/2001, que não poderia retroagir para atingir fatos já juridicizados pela redação anterior.

Requer a nulidade do lançamento no período anterior à vigência da nova redação do mencionado artigo.

Do Mérito.

Sustenta que o autuante desconsiderou as receitas auferidas durante o período fiscalizado como se elas não justificassem os depósitos ocorridos. Além das receitas, teria efetuados transações imobiliárias e contraído empréstimos, que deveriam ter sido levados em consideração.

Também teria sido informado que o contribuinte era representante de vários frigoríficos e, em nome deles, efetuava compras de gado para abate. Os frigoríficos transferiam os recursos para suas contas, o que seria comprovado pelas declarações juntadas, bem como pelos extratos bancários, onde se verifica que a maioria dos créditos eram efetuados por meio de transferências bancárias. Nessas transações, recebia, por seus serviços, a diferença entre o valor que o frigorífico se dispunha a pagar e o montante efetivamente pago aos criadores.

Aduz que não pode ser desconsiderado o fato de que seu patrimônio não teria tido alterações substanciais durante o período fiscalizado, e que depósitos bancários podem ter origens diversas, distantes do fato gerador do imposto de renda, como empréstimos entre particulares, sinais de negócios posteriormente desfeitos, transferências bancárias entre contas do mesmo contribuinte.

Entende que o auto de infração foi baseado em "sinais exteriores de riqueza", o que é, desde há muito tempo, condenado por nossos tribunais



Transcreve trechos de jurisprudência sobre o assunto, encerrando a apresentação com a Súmula 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos, que considera ilegítimo o lançamento do imposto de renda com base apenas em extratos bancários" (fls. 904/906)

Consta ainda do relatório do acórdão recorrido a seguinte informação:

"Antes da autuação, o contribuinte entrou com processo na Justiça Federal, solicitando liminar que impedisse o prosseguimento dos trabalhos de investigação fiscal, alegando a inaplicabilidade da Lei n.º 10.174/2001 a fatos geradores ocorridos antes de sua vigência. O pedido de liminar foi indeferido, em 27/09/2004, conforme documentos de fls.756/758, lavrando-se o Auto de Infração, com ciência em 15/10/2004.

Posteriormente, com a impugnação, a defesa apresenta o documento de fl. 873, que demonstra o acolhimento parcial de agravo de instrumento impetrado pelo interessado, com decisão exarada em 19/10/2004, na qual a Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, proíbe a autoridade tida por coatora de utilizar informações obtidas a partir da quebra de sigilo fiscal do agravante referentes a períodos anteriores ao advento da Lei Complementar 105/2001, bem assim da Lei n.º 10.174/2001, até julgamento final do recurso" (fl. 904).

A Recorrida proferiu decisão no sentido de "não conhecer da impugnação no que tange às preliminares de quebra de sigilo bancário e de irretroatividade da aplicação da Lei n.º 10.174/01, por haver concomitância de processo judicial e administrativo versando sobre a mesma matéria, e no restante, pela procedência do lançamento, para rejeitar as preliminares de erro na identificação temporal do lançamento, de erro na identificação do sujeito passivo e de decadência, que resultou na manutenção do imposto no valor de **R\$ 2.927.635,44** a ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios, calculados nos termos da legislação" (fl. 903), através de acórdão que teve a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002.

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL – QUEBRA ILEGAL DE SIGILO BANCÁRIO E IRRETROATIVIDADE DA LEI N.º 10.174/2001. A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda Nacional antes ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto, tornando definitivo o lançamento (ADN nº 3/96).

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. No caso do Imposto de Renda, quando não houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97 a Lei 9.430/96 no seu art. 42 autoriza a presunção de omissão



de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lançamento Procedente" (fls. 902/903).

Intimado em 24 de novembro de 2005, através de AR recebido por José Rubens F. Lopes (fl. 916), o Recorrente interpôs o recurso de fls. 919/962, em que praticamente repete os argumentos contidos na impugnação de fls. 814/872.

Relação de bens e direitos para arrolamento a fl. 963.

Em 19 de dezembro de 2006, o Recorrente juntou aos autos "termo de memoriais" (fl. 1004), anexando novos documentos, esclarecendo ainda que **"em relação aos documentos probatórios das Receitas de JOÃO BATISTA LOPES, que visam justificar os depósitos da conta corrente n. 7.079-3, todos estão anexados no processo n. 10120.006761/2004-02 - JOSE RUBENS FERREIRA LOPES"** (grifou-se).

Em 02 de março de 2007, esta 2ª. Câmara converteu o julgamento do recurso em diligência, nos termos da Resolução 102-02.340 (fls. 1442/1446), de acordo com a qual:

"Assim sendo, diante das veementes alegações do recorrente no sentido de que os recursos depositados na conta-corrente do Sr. João Batista Lopes e nas suas seriam oriundos de atividades agropecuárias, entendo, salvo melhor juízo, que o julgamento deva ser convertido em diligência para os seguintes fins:

- 1) verificar a autenticidade e pertinência dos novos documentos apresentados;*
- 2) intimar o contribuinte para que apresente demonstrativos "correlacionando" os valores das vendas dos produtos agropecuários com os depósitos bancários tributados;*
- 3) verificar a documentação apresentada, solicitando ao recorrente novos esclarecimentos e documentos, se necessário, bem assim efetuar outras verificações, que entender pertinentes, acerca da matéria em litígio;*
- 5) Lavrar termo fiscal consubstanciado das verificações efetuadas, cientificando o recorrente, que poderá manifestar-se nos autos, no prazo de 30 dias."*

Baixados os autos em diligência, foi elaborado "relatório de diligência" com as seguintes informações:

"- Fizemos a regular Intimação do contribuinte, nos termos da resolução n. 102-02.340 (fls. 1442/1446) do supracitado Conselho.

- Anexamos às fls. 1.455/1756, resposta do contribuinte à nossa intimação.

- Como tal resposta, em nosso entender, não cumpriu o objeto da intimação, fizemos uma segunda intimação (fls. 1757), explicando



minuciosamente o que deveria ser comprovado, dando-lhe nova oportunidade para se manifestar.

- Em resposta a esta segunda intimação (fls. 1759/1762), em suma, o contribuinte disse que não trabalha em regime de caixa, portanto, não existe possibilidade de correlacionar todos os depósitos/créditos em conta corrente, no mesmo valor das vendas de produtos agropecuários realizadas. Por fim, argumenta que não possui mais nenhum argumento a apresentar na fase administrativa.

- É o que temos a apresentar, colocando-nos à disposição para quaisquer esclarecimentos" (fl. 1763).

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, em sessão realizada em 25 de junho de 2008, esta 2ª. Câmara julgou o Recurso n. 149.959, interposto por José Rubens Ferreira Lopes nos autos do Processo n. 10120.006761/2004-02.

Conforme se extrai do relatório, metade dos depósitos realizados na conta n. 7079-3, da agência 06262, do Banco Bradesco, de titularidade de João Batista Lopes, foi objeto do auto de infração lavrado em face de José Rubens Ferreira Lopes, e outra metade foi objeto do auto de infração lavrado em face do Recorrente, Ordemiro Garcia Aleve, de que trata o recurso ora em julgamento.

Analizando o acórdão proferido por esta 2ª. Câmara nos autos do Recurso n. 149.959, verifica-se que os argumentos de fato e de direito apresentados em ambos os processos em relação à conta de titularidade de João Batista Lopes são os mesmos, tendo o ora Recorrente afirmado expressamente que **“em relação aos documentos probatórios das Receitas de JOÃO BATISTA LOPES, que visam justificar os depósitos da conta corrente n. 7.079-3, todos estão anexados no processo n. 10120.006761/2004-02 – JOSE RUBENS FERREIRA LOPES”**.

Considerando-se que (a) as alegações de fato e de direito aduzidas pelo Recorrente e pelo Sr. José Rubens Ferreira Lopes quanto à conta de João Batista Lopes são as mesmas, (b) no julgamento do recurso interposto pelo Sr. José Rubens Ferreira Lopes acompanhei quase que integralmente a Conselheira Relatora, Dra. Núbia Matos Moura, tendo divergido apenas quanto à decadência em relação ao ano-calendário de 1998, peço vênia para transcrever parte do voto da ilustre Conselheira, que adoto como fundamento do presente:

“Fundamentação

Inicialmente cumpre esclarecer ao recorrente, no que concerne às decisões judiciais que fez constar em seu Recurso que, em razão do disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, a extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado ou do ato normativo federal que esteja em litígio.

Já no que se refere às ementas de acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, também citados no Recurso apresentado, tem-se que não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e, por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância



julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão.

Em sede preliminar o contribuinte afirma em seu Recurso que somente mediante autorização judicial poderia o Fisco ter acesso aos seus extratos bancários. Questiona, ainda, a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, assim como entende que tal dispositivo não se aplicaria aos anos-calendário de 1998 a 2000, em razão do princípio da irretroatividade.

Nesse sentido, importa observar que se encontra acostado aos autos, cópia de petição inicial de Mandado de Segurança com Pedido de Liminar, fls. 495/518, impetrado pelo contribuinte contra a Delegacia da Receita Federal em Goiânia junto à Justiça Federal, objetivando impedir a constituição de crédito tributário, mediante a utilização dos extratos bancários do contribuinte e de João Batista Lopes, relativos aos anos-calendário de 1998 a 2000.

Verifica-se da mencionada petição inicial que a legalidade e a irretroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001, estão sendo discutidas na esfera judicial e, conforme bem salientou o relator do Acórdão recorrido, a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança, ação anulatória ou declaratória de nulidade de crédito da Fazenda Nacional, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, conforme disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03, de 14 de fevereiro de 1996.

Portanto, não pode o julgador administrativo conhecer do recurso, no que diz respeito às preliminares suscitadas de legalidade e irretroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001, em face da concomitância com o objeto da ação judicial proposta, impondo-se renúncia às instâncias administrativas.

...

Outra preliminar trazida pelo recorrente é de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo. Alega o contribuinte que não reconhece como sua a movimentação financeira efetuada em nome de João Batista Lopes e que as conclusões da autoridade fiscal e o lançamento consecutivo estariam assentes em mera presunção.

À evidência, está-se diante da delicada matéria da valoração da prova. Na busca da verdade material – princípio este norteador do processo administrativo fiscal –, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

O julgador administrativo, a exemplo do que ocorre no âmbito do processo judicial penal, não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção



a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal e no processo penal, porque nessas searas a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. Ao contrário do processo judicial civil, onde existem os títulos executivos extrajudiciais e o fato incontroverso como elementos vinculativos da atividade do julgador, no âmbito dos ilícitos de ordem tributária e criminal dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos.

Atente-se que o uso de indícios não pode ser confundido com a utilização de presunções. Diferem a presunção e o indício, pela circunstância de que àquela o direito atribui, isoladamente, o vigor de um verdadeiro conformador de uma outra situação de fato que, a lei presume, por uma aferição probabilística, ocorra no mais das vezes. Já o indício não tem esta estatura legal, posto que a ele, isoladamente, pouca eficácia probatória é dada, ganhando ele relevo apenas quando, olhado conjuntamente com outros indícios, transfere a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil; se do cruzamento de vários indícios se chega não a um resultado único, mas a mais de um, não se pode ter por comprovado o que quer que seja.

Na verdade, sem que se enverede pelo caminho de aferir se há ou não no processo uma prova isolada capaz de, por si só, respaldar tudo o que ao contribuinte foi atribuído, inquestionável é que a materialidade dos fatos é plenamente alcançada pelo conjunto de elementos juntados aos autos.

O procedimento de investigação da real titularidade de uma conta-corrente não é tarefa das mais simples, pois, por motivos óbvios, o efetivo titular da conta, que se oculta atrás da interposta pessoa, sempre procurará se cercar de todos os subterfúgios e cautelas possíveis no sentido de dificultar sua identificação.

Em situações assim, muitas vezes, as circunstâncias factíveis não permitem a produção de uma prova cabal e inconteste do efetivo titular da conta bancária.

Na Representação Fiscal, fls. 519/524, constam, extensa e detalhadamente, as razões que levaram a autoridade lançadora estabelecer o vínculo existente entre os valores movimentados nas contas bancárias em nome de João Batista Lopes e os contribuintes José Rubens Ferreira Lopes e Ordemiro Garcia Aleve.

A dita ligação entre os recursos movimentados na conta-corrente em nome de João Batista Lopes e o autuado não se deu em virtude de meras suposições, mas sim por comprovação material obtida por meio de várias provas indiciárias devidamente coletadas pela autoridade fiscal.

Aliás, o próprio contribuinte assume a titularidade dos recursos movimentados em nome de João Batista Lopes, quando em atendimento



à Termo de Intimação, lavrado em razão da diligência solicitada por esta Câmara, assim se pronunciou, fls: 1587/1592:

Os esclarecimentos acima corroboram com a tese lançada quando da apresentação dos "TERMOS DE MEMORIAIS" junto ao Conselho de Contribuintes, aos 19/12/2006, qual seja: O Sr. JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES e seu pai JOÃO BATISTA LOPES, são produtores rurais, que também dedicavam à intermediação de negócios na área RURAL, DEVENDO SER ATRIBUÍDOS COM BASE EM 20% DA RECEITA BRUTA RURAL.

Nesse diapasão, devem ser tributadas para efeito do Imposto de Renda Pessoa Física, 20% da totalidade dos créditos da conta corrente nº 7.079-3 no ano de 1998 (R\$ 5.934.410,98), e a totalidade dos créditos nas contas de JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES de 1998 a 2001 (R\$ 3.339.731,62) = R\$ 9.274.142,60 x 20% = R\$ 1.854.828,52, já que está plenamente demonstrado que a atividade desenvolvida pelo Recorrente e seu pai Sr. João Batista Lopes, era lícita, com origem plenamente comprovada como de ATIVIDADE RURAL.

Lembre-se que o valor dos créditos de JOÃO BATISTA LOPES, deverá ser partilhado entre ORDEMIRO GARCIA ALEVE (processo n. 10120.002414/2004-01) e JOSÉ RUBENS FERREIRA LOPES (processo n. 10120.006761/2004-02), conforme já demonstrado na ação fiscal. (negritos do original)

Do texto acima reproduzido, verifica-se que o próprio contribuinte admite ser responsável pelo pagamento do imposto incidente sobre os créditos efetuados na conta-corrente em nome de João Batista Lopes, desde de que os depósitos fossem rateados entre si e Ordemiro Garcia Aleve e o imposto fosse calculado na base de 20%, conforme estabelecido no § 2º do art. 18 da Lei nº 9.250, de 1995.

A conclusão que se impõe, portanto, é a de que o recorrente, juntamente com Ordemiro Garcia Aleve, são os reais titulares da conta-corrente nº 7079-3, agência 06262, do Banco Bradesco, em nome de João Batista Lopes.

No que diz respeito à apuração do imposto, o recorrente afirma que a autoridade fiscal incorreu em erro na identificação temporal do lançamento, pois, embora tenha descrito as datas de ocorrência dos fatos gerados mês a mês, apurou o imposto como se devido anualmente.

É bem verdade que, de acordo com o art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, a partir de 1º de janeiro de 1989 o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida que os rendimentos são percebidos.

Entretanto, a partir de 1º de janeiro de 1990, com o advento da Lei nº 8.134, de 1990, restou estabelecido que os rendimentos recebidos por pessoas físicas submetem-se ao ajuste anual, muito embora o imposto continue a ser devido mensalmente.

Assim, correto foi o procedimento da autoridade fiscal, que em obediência ao disposto no art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, apurou a omissão de rendimentos



caracterizada por depósitos bancários, mês a mês (fls. 534/536) e submeteu-a, em sua totalidade, ao ajuste anual, conforme demonstrado às fls. 539/542.

No mérito, o contribuinte afirma que depósitos bancários são apenas indícios de renda, menciona a Súmula 182 e afirma que caberia ao Fisco comprovar o acréscimo patrimonial.

Oportuno se faz um rápido histórico da legislação vigente sobre a tributação de depósitos bancários, com o objetivo de se aclarar a evolução do ordenamento jurídico que regeu, e rege, a matéria tributária objeto do presente lançamento.

A Lei nº 8.021, de 14 de abril de 1990, determinou:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

(...)

§5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

À vista de tais regras tem-se que os rendimentos omitidos poderiam ser arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. A omissão poderia, ainda, ser presumida no valor dos depósitos bancários injustificados, desde que apurados os citados dispêndios e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte.

A partir de 1997, entretanto, o assunto em tela passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei nº 8.021, de 1990: foi promulgada a Lei nº 9.430, de 1996, que nos arts. 42, e 88, XVIII, com a alteração do art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, que, conforme art. 150, III da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 - CF, de 1988 c/c o art. 105 do CTN, aplica-se aos fatos geradores futuros ou pendentes ocorridos a partir de 01/01/1997:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII – o §5º do art. 6º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990.

Desta forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais – o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Assim, o legislador substituiu uma presunção por outra, as duas relativas ao lançamento do rendimento omitido com base nos depósitos bancários, porém diversas nas condições para sua aplicação: a da Lei nº 8.021, de 1990, condicionava-se à falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza e que fosse este o critério mais benéfico ao contribuinte; já a presunção da Lei nº 9.430, de 1996, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

Deste modo, a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 1996, ficou determinado que se considere, por presunção legal, como omissão de rendimentos, sujeitos ao 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, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Inaplicável, portanto, a Súmula 182, visto que inteiramente superada pela entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que tornou lícita a utilização de depósitos bancários de origem não comprovada como meio de presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos.

No que diz respeito à origem dos valores movimentados nas contas-correntes objeto do lançamento o contribuinte manifestou-se no sentido de afirmar que exerce a atividade de compra e venda de gado, entretanto, não juntou, à época da impugnação, tampouco do recurso, documentos comprobatórios de tal afirmação.

Porém, em 19/12/2006, o contribuinte juntou aos autos, mediante autorização da Presidência desta Câmara, vasta documentação, fls. 738/1562, e, em 02/03/2007, em sessão plenária, o julgamento do Recurso foi convertido em diligência, conforme Resolução 102-02.339, fls. 1563/1567.

Nesse sentido, a autoridade fiscal intimou o contribuinte, conforme Termos de Diligência Fiscal, fls. 1585 e 1782, lavrados em 20/07/2007 e 13/09/2007, solicitando o que se segue:

- apresentar demonstrativo correlacionando os valores de venda dos produtos agropecuários de todas as notas de produtos agropecuários apresentados no processo com os depósitos bancários tributados;



- origem de cada depósito/crédito objeto de lançamento no Auto de Infração, relacionando-os com supostas vendas de produtos agropecuários;
- mostrar correlação das operações de descontos com as vendas de produtos agropecuários;
- comprovar a existência de créditos de terceiros e os valores a ele relacionados.

É bem verdade, que em atendimento aos Termos acima mencionados o contribuinte apresentou várias planilhas, contudo, não logrou correlacionar as notas fiscais com os depósitos/créditos objeto do lançamento, tampouco, atendeu aos demais itens dos Termos de Diligência.

Contudo, a despeito de o recorrente não ter logrado comprovar a origem dos depósitos objeto da autuação, com datas e valores coincidentes, há de se concluir que restou evidenciado que vendeu gado, conforme notas fiscais apresentadas, sendo bastante razoável aceitar-se que os valores recebidos de tais vendas tenham transitado pelas contas-correntes do contribuinte.

Outrossim, deve-se observar que os valores correspondentes às notas fiscais devem ser excluídos na proporção de 50%, dado que no lançamento somente foram considerados metade dos depósitos efetuados na conta-corrente, cujo titular era João Batista Lopes, conforme a seguir demonstrado:

ANO-CALENDÁRIO	VALOR DAS NOTAS FISCAIS (R\$)	VALOR A SER EXCLUÍDO (R\$)	FLS. DO PROCESSO
1998	1.011.751,20	505.875,60	1613, 1619, 1624, 1631, 1672, 1637, 1642, 1647, 1652, 1657, 1662 e 1667
1999	80.617,50	40.308,75	1687
2000	187.500,00	93.750,00	1701 e 1784
2001	359.627,75	179.813,87	1715

Por fim, passa-se a examinar as demais alegações trazidas pelo recorrente em 19/12/2006, assim como aquelas suscitadas na fase da diligência.

O recorrente afirma que os créditos, cujo histórico constante no extrato bancário é operação de desconto comercial, vinculam-se à atividade de compra e venda de gado. Entretanto, não logrou comprovar tal alegação, não sendo capaz de juntar aos autos nenhuma documentação relativa às operações de descontos de notas promissórias.

Carece também de comprovação a alegação do contribuinte de que créditos efetivados em sua conta junto ao Banco Real, no valor total de R\$ 261.861,72, seriam provenientes de transferências de suas contas



junto ao Banco do Brasil, Bradesco e Credigoiás, assim como restou não comprovada a alegação de que os créditos na conta do Bradesco, cujo histórico é transferência entre agências, seriam transferências entre contas do contribuinte. Cumpre observar que a autoridade fiscal buscou, durante o procedimento fiscal, identificar os créditos relativos às transferências entre contas, excluindo-os, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 420/427.

Quanto à alegação de que o depósito efetuado na conta-corrente do Banco do Brasil, em 2001, no valor de R\$ 60.000,00, seria relativo a financiamento, mais uma vez o contribuinte deixou de apresentar a documentação comprobatória de sua afirmação.

Cumpra, ainda, examinar a alegação do contribuinte de que em suas contas-correntes foram movimentados recursos pertencentes a terceiros. Afirma o recorrente que na atividade de compra e venda de gado recebia recursos dos frigoríficos, que eram depois repassados aos produtores rurais. Entretanto, o contribuinte não identificou em suas contas-correntes os depósitos, que teriam sido efetuados com os valores recebidos dos frigoríficos, tampouco, comprovou tais operações.

Diante de todo o exposto, há de se concluir pela manutenção em parte do lançamento, devendo-se excluir da tributação os valores correspondentes ao somatório das notas fiscais apresentadas pelo recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por não conhecer das matérias objeto de ação judicial, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os valores abaixo discriminados, correspondentes ao somatório das notas fiscais apresentadas pelo recorrente:

ANO-CALENDÁRIO	VALOR A EXCLUIR DA TRIBUTAÇÃO EM R\$
1998	505.875, 60
1999	40.308,75
2000	93.750,00
2001	179.813,87”

No que se refere à decadência, tenho divergido da Conselheira Núbia Matos Moura, pois entendo que é aplicável o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, pois, à regra geral do artigo 173, I, o Código estabeleceu justamente a exceção contida no artigo 149, V.

É o que passo a demonstrar.



Inicialmente, necessário se faz inicialmente transcrever alguns artigos do CTN que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

...

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

...

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

...

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

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

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

...

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

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;



...

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

...

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;

... ”

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que “o dever de antecipar o pagamento”, não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);

(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1º, c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput*, *in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1º e 4º, c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º);

(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;

(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4º. do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4º., é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(m) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexatidão “por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo do §4º. do artigo 150, ressaltando tão-somente aquelas em que se verifique “dolo, fraude ou simulação”, que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4º., seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de “dolo, fraude ou simulação” também impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4º. do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de “dolo, fraude ou simulação”.

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4º., aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de



“lançamento”, que consiste, na definição do artigo 142, em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável “o dever de antecipar o pagamento” do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4º., a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu “pagamento antecipado” e “homologação do lançamento” (artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1º., e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150.

Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.

É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4º., só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4º., quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?

A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão “atividade

assim exercida pelo obrigado” poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao “exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, “o direito não se interpreta em tiras”. Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba “psicanalisar os eminentes representantes da Nação”, não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4º, quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.

Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º e 4º, ou, nos dizeres do artigo 111 do Código, “literalmente”. E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.

Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173,



I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

"Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação.

...

Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.

...

Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais." (STF, Tribunal Pleno, RE n.º 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)

É por esses motivos que voto no sentido de afastar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para (a) acolher a decadência em relação ao ano-calendário de 1.998 e (b) excluir da tributação os seguintes valores: R\$ 40.308,75 (1999), R\$ 93.750,00 (2000) e R\$ 179.813,87 (2001).

Sala das Sessões-DF, em 05 de novembro de 2008.


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Declaração de Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

DA IRRETROATIVIDADE DA LEI

Com a devida vênia da douta maioria do colegiado, em relação à alegação de irretroatividade da lei, tenho que a **norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material. Imaginar que a lei nova tenha eficácia para desconsiderar direitos, que de forma plena se verificaram na vigência da lei revogada, é o mesmo que admitir que a norma revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.**

Nesta linha de raciocínio, em se tratando de lançamento feito a partir da movimentação financeira, tenho enfrentado a **Preliminar de irretroatividade da lei, com as considerações e fundamentos que seguem.**

Em 25 de outubro de 1996, ingressou no ordenamento jurídico brasileiro a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPMF, e dá outras providências, sendo que o artigo 11, § 3º, desta Lei possuía a seguinte redação:

"§ 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."

Posto o conteúdo da norma, cabe analisar a quem se destinam as expressões: **"vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."** Tais expressões estariam conferindo algum tipo de direito aos jurisdicionados e, caso afirmativo, qual a natureza deste direito? Antes de responder estas indagações, algumas considerações se fazem necessárias para que se possam compreender as regras de proteção do sigilo bancário existentes até 1996. Assim, retroagimos ao ano de 1964 para analisar as disposições da Lei nº 4.595, norma esta com status de Lei Complementar, que dispõe sobre a Política e as Instituições monetárias, bancárias e creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional, e dá outras providências, contendo os seguintes preceitos no artigo 38 e respectivo § 7º, a seguir transcritos:

"Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

.....

§ 1º. As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.



§ 7º. A quebra de sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis."

As indagações feitas anteriormente em relação à Lei nº 9.311, de 1996, valem para as disposições do artigo 38 da Lei nº 4.495, de 1964. A quem se destinam as expressões: "as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário", contidas no § 1º do artigo 38 e a previsão do § 7º de que se constitui crime a quebra do sigilo bancário? Qual a natureza desta norma: instrumental ou material? Se tais dados estão sob o controle do Estado, ente soberano, é preciso que se compreenda o porquê este impõe limitação à sua atuação, instituindo dois outros poderes, um com a função de criar leis e outro com a tarefa de verificar a legalidade dos atos praticados pelo próprio Estado, por meio do Poder Executivo.

A propósito deste assunto e sem nos ater a digressões doutrinárias, a história revela que a humanidade percebeu que era necessário limitar as ações do Estado-soberano como forma de proteção dos indivíduos frente ao Estado. Inicialmente concebido para proteger seus súditos, houve determinado período na história em que os indivíduos passaram ter medo das ações ilimitadas do Estado, surgindo a conhecida doutrina dos "freios e contra-pesos", por meio da qual um órgão do Estado-soberano limita e fiscaliza a atuação do outro. Nesta linha, o Judiciário tem sua atuação limitada pelo Poder Legislativo, o Poder Executivo, quando age em desconformidade com a lei, tem seus atos corrigidos pelo Judiciário, sendo que os limites de atuação do Poder Legislativo são fixados por meio do pacto social que institui o Poder Constituinte que aprova norma de hierarquia superior que deve ser observada por todos.

Voltando às disposições do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, quando tal norma prevê que somente o Poder Judiciário poderá quebrar o sigilo bancário, não nos resta dúvida que se trata de uma norma que limita a atuação do Estado-soberano e confere direito aos indivíduos, cabendo perquirir qual a natureza deste direito: material ou instrumental?

Partindo da singela concepção de que direito material deve ser compreendido como sendo a norma que confere determinado bem jurídico a alguém e de que direito instrumental se constitui da norma de que se valem os jurisdicionados para exigirem do Estado-jurisdicção o bem da vida que lhes foi subtraído ou espontaneamente não lhes foi alcançado pelo obrigado, tenho que o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, era norma de natureza material. Assim, por meio do dispositivo legal aqui citado, antes de sua alteração, integrava o rol de direito de todos os indivíduos a garantia de que, sem ordem judicial, ninguém teria acesso aos seus dados bancários.

Chegando à conclusão de que o artigo 38 da Lei nº 4.595, era norma de natureza material, é preciso que se diga que as normas desta natureza só podem ser alteradas por leis de idêntica qualidade, sendo vedado, em qualquer hipótese a aplicação retroativa. Ao se admitir a aplicação retroativa de norma de natureza material voltar-se-ia aos primórdios em que os súditos não mais acreditavam no Estado que passou a ser visto como o Estado-tirano. Nenhuma garantia teria o indivíduo se o Estado, a qualquer momento, viesse elaborar leis para subtrair direitos ou prerrogativas decorrentes de relações jurídicas concebidas sob a égide de norma anterior.

Diante de tais considerações, volto ao texto do § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, antes de sua alteração pela Lei nº 10.174, de 2001, e peço vênha para comparar com o

artigo 38 da Lei nº. 4.495, de 1964, sendo que estou grifando as expressões em relação as quais quero fazer considerações:

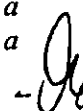
§ 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311/96, em sua redação primitiva	Artigo 38 da Lei nº 4.595/64, em sua redação primitiva
"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, <u>vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.</u>"	<i>"Art. 38. <u>As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u></i> <i>§ 1º. <u>As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.</u></i>

Inequivocadamente, as expressões acima grifadas possuem a mesma natureza. Conferem aos administrados a garantia de que, salvo por ordem judicial, toda e qualquer movimentação bancária feita na vigência de tais normas, em momento algum será utilizada para quaisquer fins, que não os previstos nas leis vigentes na época em que ocorreram os depósitos bancários.

Sabidamente as leis existem e produzem efeitos até que norma subsequente, de idêntica hierarquia, as revogue. Entretanto, é preciso que se tenha presente que a lei que vier modificar norma anterior destina-se a regular os atos da vida que se efetivarem a partir de sua vigência. **Imaginar que a lei nova tenha eficácia para desconsiderar direitos, que de forma plena se verificaram na vigência da lei revogada é o mesmo que admitir que a norma revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.**

Concluindo que o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, é norma de natureza material que confere aos administrados o direito de que ninguém irá investigar suas movimentações financeiras, salvo por ordem judicial, em razão da divergência jurisprudencial, ora o STJ julgando na esteira do Recurso Especial nº. 608.053 entendendo que a Lei Complementar nº. 105, de 2001 e a Lei nº. 10.174, de 2001, não têm aplicação a fatos ocorridos antes de sua vigência, "sob pena de violar o princípio da irretroatividade das leis", ora julgando na linha seguida no Recurso Especial nº 668.012, decidido por voto de desempate da Ministra Denise Arruda, admitindo a aplicação retroativa das leis aqui citadas, tramitando ainda, junto ao Supremo Tribunal Federal as Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nº 2406; 2397 e 2390, cujo relator é o Ministro Sepúlveda Pertence, cabe-nos fazer algumas considerações em relação aos argumentos utilizados por aqueles que admitem a aplicação das referidas leis para investigar fatos ocorridos antes do início de sua vigência que, em síntese, assim sustentam o entendimento que defendem:

A Lei nº. 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº. 105, de 2001, que introduziram, respectivamente, alterações nos artigos 11, § 3º. da Lei 9.311, de 1996 e artigo 38 da Lei 4.595, de 1964, ampliaram as hipóteses de prestação de informações bancárias, permitindo a utilização de dados a partir da arrecadação da CPMF para a



apuração e constituição de crédito referente a outros tributos. Havendo ampliação dos poderes em busca de informações, à luz do artigo 144, § 1º, a seguir transcrito, tratam-se de normas de natureza instrumental.

Art. 144.....

§ 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, 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.

Na linha do entendimento liderado pelo Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, do TRF da 4ª Região, atualmente aposentado, “mostra-se destituído de fundamento constitucional o argumento de que o art. 144, § 1º, do CTN, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado de forma colidente com as garantias de inviolabilidade de dados e de sigilo bancário, decorrentes do direito à intimidade e à vida privada, elencadas como direitos individuais fundamentais no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição de 1988”.

Aos fundamentos anteriormente transcritos, destaco que é preciso se ter presente de que toda a **norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material**. Na linha do que colocamos anteriormente, quando o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, garantiu aos correntistas a inviolabilidade do sigilo bancário, salvo mediante determinação judicial, dita norma outorgou aos administrados garantia de natureza material. Idêntico entendimento aplica-se em relação ao § 3º do artigo 11 da Lei 9.311, de 1996. Não se pode dizer que o citado dispositivo possuía natureza instrumental. Tratava-se de norma de caráter material que limitava o poder do Estado-soberano frente ao indivíduo. A limitação do poder do Estado-Administração frente ao cidadão é para este uma garantia de natureza material que, se violada, legitima o ofendido a recorrer ao Judiciário, usando-se para tal as normas de natureza instrumental como, por exemplo, o mandado de segurança.

A Lei nº 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº 105, de 2001, ao admitirem a utilização de dados bancários a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos, não possuem natureza instrumental porque extinguiram direito de natureza material que conferia aos contribuintes a segurança que, durante a vigência das normas que resultaram modificadas, salvo por decisão judicial, não seriam utilizados os dados referentes às operações bancárias para exigência de qualquer tributo além da CPMF.

A propósito do assunto, o ilustre advogado paulista José Antônio Minatel, em recurso patrocinado junto à Segunda Turma do Primeiro Conselho, enfrenta o tema com a seguinte precisão:

“Com efeito, a Lei nº 10.174/01 revogou expressamente a proibição contida na Lei nº 9.311/96, criando novo direito para a Administração tributária. Logo, verifica-se que o ordenamento posterior não se amolda ao contexto delimitado no § 1º. do artigo 144 do Código Tributário Nacional, pois a inovação legislativa não ampliou os



poderes de fiscalização pré-existent, mas sim trouxe novo poder de investigação para as autoridades administrativas, permitindo a utilização de dados da CPMF para a constituição do crédito tributário, quando na legislação anterior tal procedimento era expressamente proibido."

Ademais, registra-se que movimentação financeira, por si só, não é fato gerador do imposto de renda. Assim, em oposição aos utilizam o § 1º do art. 144, do CTN, para justificarem a retroatividade da Lei nº. 10.174 e da Lei Complementar nº. 105, ambas de 2001, para investigar a existência de outros tributos que não a CPMF, ao meu sentir, precisariam identificar, de forma prévia, a ocorrência do fato gerador, pois o artigo 144 § 1º, do CTN, faz referência "a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação". Ora, se o depósito bancário, não é fato gerador do imposto sobre a renda, não se pode falar em ocorrência de fato gerador para justificar a aplicação retroativa de tais normas.

Até o presente momento, em busca de síntese, fugi das citações doutrinárias, entretanto, em face da pertinência ao tema, não posso deixar de citar artigo de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, publicado na Revista da Faculdade de Direito da UNG Vol. 1 - 1999, pág. 197, sob o título ANOTAÇÕES SOBRE O DIREITO ADQUIRIDO DO ÂNGULO CONSTITUCIONAL, texto este também existente no CD Júris Síntese IOB, n. 57, da Editora Thomson – IOB, de onde transcrevo a seguinte paisagem:

2. A lei no tempo

Como primeiro passo, registre-se o óbvio. Consiste ele em apontar que, ao tornar-se obrigatória, a lei incide no tempo. Ora, ao fazê-lo, ela "divide" o tempo em relação ao seu império. Separa o passado, anterior a ela que então não vigorava, de um novo período, presente, e futuro de duração indefinida, que persistirá enquanto ela vigorar.

...

6. Revogação

Esta é o ato por que deixa de existir uma lei, ou uma norma (embora tecnicamente se fale em derrogação quando é colhida pela "revogação" parcial) apenas uma ou algumas normas da lei até então em vigor. A revogação concerne, pois, à existência da norma. Em princípio, findando a existência da norma, cessa a sua eficácia, mas nem sempre, porque pode ocorrer a ultratividade de suas regras.

....

11. Fundamentos da irretroatividade

A principal razão que justifica a irretroatividade é ser ela necessária à segurança jurídica. De fato, esse princípio assegura que um ato praticado em determinado momento, de acordo com as regras então obrigatórias, será considerado sempre válido, mesmo que mudem as normas legais. Em consequência, os direitos e as obrigações que dele decorrem também serão considerados como tendo valor.

Outra razão é de índole lógica. Já está nas Novelas de Justiniano, segundo o recorda Carlos Maximiliano: 'Será absurdo que o que fora feito corretamente seja pelo que naquela época ainda não existia, posteriormente mudado.'

....



14. Exceção à irretroatividade

Há, porém, uma exceção à irretroatividade, sobre a qual não existe controvérsia. Trata-se da irretroatividade da "lei mais branda", ou in melius.

Conforme escreve Roubier, citado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho no artigo anteriormente apontado, se a lei pretender aplicar-se a situações em curso será preciso estabelecer uma separação entre as partes anteriores à data da mudança da legislação, que não podem ser antigas sem retroatividade, e as partes posteriores, para as quais a lei nova, pode ser aplicada. Nesta linha de raciocínio, conclui-se que as Leis nº. 10.174 de 2001 e a Lei Complementar nº 105, de 2001, ao serem aplicadas, devem estabelecer a separação entre os períodos posteriores a 10 de janeiro de 2001, data que entraram em vigor, e os períodos anteriores a 10 de janeiro de 2001, época em que o artigo 38 da Lei nº. 4.595, de 1964 e o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, conferia aos jurisdicionados a garantia material de inviolabilidade de seus dados bancários, salvo, no último caso, para fins de cobrança da CPMF.

Para este conselheiro, com a devida vênia dos que pensam em contrário, conforme observado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. “a doutrina da irretroatividade serve ao valor da segurança jurídica: o que sucedeu já sucedeu e não deve, a todo momento, ser juridicamente questionado sob pena de se instaurarem intermináveis conflitos. Essa doutrina, portanto, cumpre a função de possibilitar a solução de conflitos com o mínimo de perturbação social. Seu fundamento é ideológico e se reporta à concepção liberal do direito e do Estado.”

Na mesma linha dos fundamentos até aqui expostos, das lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, colhe-se a seguinte lição:

“...a regra superveniente regula situações presentes e futuras. O que ocorreu no tempo transacto está a salvo de sua incidência. Em suma, porque visa reger aquilo que ora existe ou que ainda vai existir, não atinge o que já sucedeu. Respeita fatos e situações que se criaram no passado e cujos efeitos nele se esgotaram ou simplesmente se perfizeram juridicamente. Com isto em nada se afeta aquilo que já se passou e comodou na poeira dos tempos, ressalvada uma possível retroação benéfica.” (In. Ato Administrativo e Direitos dos Administrados. Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 112).

Pelo exposto, entendo que “apenas a partir da vigência da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso às informações bancárias do contribuinte na forma instituída pela Lei nº 10.174/2001, ou seja, sem a requisição judicial. A aplicação desse conjunto de normas para a obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores sem autorização judicial, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das Leis. Assim, não pode a autoridade fazendária ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte anteriores a 10.01.01, como preconiza a Lei Complementar nº 105/01, sem o crivo do judiciário.”

Sala das Sessões-DF, 05 de novembro de 2008.


Moisés Gomes da Silva