

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10218.000501/2003-55
Recurso nº 153.777 Voluntário
Acórdão nº. 2802-00.215 – 2ª Turma Especial
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria IRPF - Ex.(s): 1999, 2000
Recorrente JOSÉ ANTONIO DE OLIVEIRA NETO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE.

A partir da vigência do art. 42 da Lei nº. 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº. 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

JUROS DE MORA -ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELA TAXA SELIC - POSSIBILIDADE - No âmbito dos Conselhos, pacífica a utilização da taxa Selic, quer como juros de mora a incidir sobre crédito tributário em atraso, quer para atualizar os indébitos do contribuinte em face da Fazenda Federal. Entendimento em linha com o enunciado da **Súmula 1º CC nº. 4:** “*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais*”.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - PRELIMINAR.

A Lei nº. 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº. 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou

seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Os dispositivos da Lei Complementar nº. 105/01, por serem normas adjetivas, devem observar o disposto no artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional.

PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO - APLICABILIDADE A TRIBUTOS.

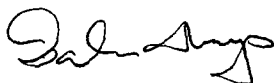
Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não podendo se dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois esta se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando o princípio do não-confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais tem esse poder. No caso específico dos Conselhos de Contribuintes, tem aplicação o art. 49 de seu Regimento Interno, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto. Ademais, o comando constitucional determina a aplicação do princípio do não-confisco para tributos.

Preliminares não acatadas.

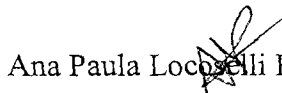
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não acatar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso interposto, nos termos do voto do Relator.



Valéria Pestana Marques - Presidente



Ana Paula Locoselli Erichsen - Relatora

EDITADO EM:

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Ana Paula Locoselli Erichsen, Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros, Carlos Nogueira Nicácio e Valéria Pestana Marques (Presidente).



Relatório

Contra o Recorrente foi lavrado Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF referente aos exercícios de 1999 e 2000, tendo em vista ser sido apurada omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em constas de depósito ou de investimentos, mantidas em instituições financeiras, em relação às quais, seguida e repetidamente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A DRJ de Belém do Pará julgou procedente o lançamento, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Ementa: Omissão. 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.

O Recorrente foi intimado do Acórdão recorrido em 20/06/2006 e interpôs recurso voluntário em 30/06/2006 onde alega em sua defesa, em síntese que:

a) o lançamento é nulo quando se baseia unicamente em depósito bancários. Deveria haver a comprovação da utilização dos referidos valores como renda consumida pelo contribuinte ou variação patrimonial;

b) o decreto lei 2.471/88 determinaria o cancelamento dos lançamentos baseados em depósitos bancários. A súmula 182, do TRF leciona que é ilegítimo o lançamento arbitrado com base em apenas depósito bancários. Não houve sinais exteriores de riqueza. A presunção é uma impropriedade técnica;

c) o legislador infraconstitucional (art. 42 da lei 9.430/96) não pode ampliar o conceito constitucional de renda, muito menos presumir;

d) o MPF foi todo originado pela utilização retroativa da Lei Complementar 105. A quebra do sigilo com base em procedimento administrativo fiscal implica em indevida intromissão na privacidade do cidadão;

e) o combatido auto de infração foi originado por lançamento de ofício, utilizando-se critério jurídico diferente (retroatividade da Lei Complementar 105). Tal conduta é absolutamente incompatível com o ordenamento jurídico (art. 146 CTN);

f) É ilegal e inconstitucional a aplicação da taxa Selic para fins tributários;

g) a multa aplicada é desproporcional e confiscatória.

É o relatório.



Voto

Conselheira Ana Paula Locoselli Erichsen, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto 70.235/72. Dele tomo conhecimento e passo a analisar o mérito.

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE

Com relação à infração imputada ao Recorrente, ou seja, omissão de rendimentos com base em depósito bancário de origem não comprovada, é pacífico o entendimento de que não comprovada a origem dos depósitos bancários nas contas corrente de responsabilidade do contribuinte, procedente a presunção legal para aferir a receita omitida. O contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva, sendo que no presente caso, nem em sede de impugnação, nem em sede de Recurso Voluntário o Recorrente juntou elementos que comprovassem a origem dos depósitos bancários.

O Recorrente não trouxe qualquer comprovação do alegado. Na forma do art. 42 da Lei nº. 9.430/96, era ônus de o contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se submeter à presunção legal.

Sobre o assunto permito-me reproduzir o voto do Conselheiro Giovani Christian Nunes Campos, que muito precisamente discorreu sobre o histórico de referida legislação.

Anteriormente à Lei nº. 8.021/90, assentou-se que os depósitos bancários, por si só, não representavam rendimentos a sofrer a incidência do imposto de renda. Inclusive, em épocas pretéritas a tal Lei, o egrégio Tribunal Federal de Recursos tinha sumulado um entendimento com tal interpretação (Súmula 182 do TFR).

A partir da Lei nº. 8.021/90, para presumir que depósitos bancários de origem não comprovada eram rendimentos omitidos, o fisco passou a ser obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados.

Essa era a dicção do art. 6º da Lei nº. 8.021/90, verbis:

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.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.



§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

~~§ 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. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)~~

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

Esse estado de coisas foi profundamente alterado pelo art. 42, caput, da Lei nº. 9.430/96, verbis:

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.

A partir dessa inovação legislativa, os valores mantidos em conta de depósito sem comprovação de sua origem passaram a ser rendimentos presumidos. Trata-se de presunção iuris tantum, passível de prova em contrário por parte do contribuinte.

Entretanto, caso o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos valores mantidos em conta de depósito ou investimento, é de se presumir que tais valores foram omitidos da tributação.

Observe que o art. 6º, § 5º, da Lei nº. 8.021/90 (tachado acima) tratava do arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários e foi expressamente revogado pelo art. 88, XVIII, da Lei nº. 9.430/96.

Dessa forma, para fatos geradores a partir de 1º/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários com origem não comprovada, tem vigência única e plena o art. 42 da Lei nº. 9.430/96.

Com esse novo estatuto, como já assinalado, o depósito bancário com origem não comprovada é presumido rendimento omitido, com incidência da tabela progressiva do imposto de renda.

AD

Nesse novo cenário normativo, não há que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte. Essa é a hipótese dos autos.

Por uma presunção legal relativa, o depósito com origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda.

Esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, por todos, veja-se o Acórdão nº. CSRF/04-00.164, sessão de 13 de dezembro de 2005, relatora a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996).

Ainda, não há qualquer conflito entre o art. 42 da Lei nº. 9.430/96, que presume como rendimento omitido os valores creditados em conta de depósitos para os quais o contribuinte não comprove sua origem, e os arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional, que definem o fato gerador do imposto de renda - IR, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza e a base de cálculo do IR..

Dessa forma, não pode prosperar, neste ponto, a irresignação do recorrente

DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Com relação à impossibilidade do Fisco não poder pleitear o pagamento de juros de mora sobre tributos vencidos, calculados com taxas de juros de natureza remuneratória, como é o caso da taxa Selic. Na espécie, deve incidir os juros de mora no percentual de 1% a.m, como determinado pelo art. 161, § 1º, do CTN).

A aplicação dos juros de mora, à taxa Selic, é matéria pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, objeto, inclusive, do enunciado Sumular 1º CC nº. 4: “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

Dessa forma, também não pode prosperar a irresignação do recorrente

DA VIOLAÇÃO À IRRETROATIVIDADE DA LEI 10.174/2001 e LC 105/2001

O recorrente levanta questão relativa a falta de possibilidade de utilização dos dados referentes à CPMF, com base na LC 105/2001, pois isto significaria dar curso retroativo a esta lei, o que é vedado pela Constituição Federal.

O recorrente insurge-se contra suposta agressão ao princípio da irretroatividade da lei, inserido no art. 5º, XXXVI, da CF, que proíbe que a lei nova retroaja e opere efeitos retrooperantes em relação ao direito adquirido, à coisa julgada e aos atos jurídicos perfeitos.



Cumpre-nos, contudo, analisar as regras trazidas pela Lei Complementar nº 105/2001 e pela Lei nº 10.174/2001 à luz do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN e dos princípios constitucionais, mormente o princípio da irretroatividade das leis.

Conforme relatado, trata-se de lançamento decorrente da apuração de suposta omissão de rendimentos decorrentes da utilização dos dados da CPMF, nos termos autorizados pela Lei nº. 10.174/01 para período anterior ao de sua publicação.

A presente questão tem sido objeto de análise e discussão não só deste Tribunal Administrativo com também do Poder Judiciário, que não têm apresentado entendimento pacífico do assunto.

Não obstante a farta divergência sobre a matéria, tenho me posicionado contrariamente a aplicação das regras contidas na Lei nº. 10.174/01 para sustentar lançamentos referentes aos períodos anteriores ao da publicação da citada lei, por entender tratar-se de norma de natureza material e que, portanto, não pode ter aplicação retroativa.

Nesse sentido invoco o brilhante voto do ilustre Ex-Conselheiro Dr. Edison Carlos Fernandes, que abordou a questão de maneira precisa, e que peço permissão para adotá-lo no presente julgado e transcrevê-lo abaixo.

Conselheiro EDISON CARLOS FERNANDES, Relator

Uma vez que tempestivo e presentes os demais requisitos de admissibilidade, inclusive com o arrolamento de bens (fl. 477), tomo conhecimento do Recurso Voluntário, e submeto-o a julgamento antes do Recurso de Ofício conexo, tendo em vista a matéria tratada, qual seja, a possibilidade de utilização dos dados da CPMF, tal como autorizado pela Lei nº 10.174, de 2001, para lançamento referente a períodos anteriores a sua publicação; questão que passo a enfrentar.

A instituição da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF, pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996, e posteriormente pela Lei nº 9.311, de 1996, já foi bastante controvertida. Além disso, criada para ser provisória, essa contribuição foi prorrogada uma vez pela Emenda Constitucional nº 21, de 1999, e outra vez pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002. No meio desse tempo, foi publicada a Lei nº 10.174, de 2001, que trouxe alteração considerável na regulamentação da CPMF, fazendo surgir nova discussão jurídica acerca dessa contribuição.

Para que fique bem entendida a controvérsia, convém apresentar o texto legal original, especificamente o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996:

“Art. 11. (...)

(...)

§ 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.”

Conforme comentado acima, esse dispositivo foi alterado pela Lei nº 10.174, de 2001, passando a ter 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.”

A par da questão constitucional acerca da proteção ao sigilo bancário como cláusula pétrea, bem apresentada pelo ilustre Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no julgamento do Processo nº 133.512, a qual entendo não ser de competência do Tribunal Administrativo a sua solução, a controvérsia instaurada a partir de então diz respeito à possibilidade ou não de aplicação dessa nova regra, isto é, da utilização dos dados da CPMF desde a sua criação, em 1996, como sinalizador para a caracterização da omissão de receita prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Este último dispositivo permite às autoridades fiscais lançarem o imposto sobre a renda com base em saldos de depósitos bancários sem comprovação de origem (presunção de omissão de receita). Fica assim concluído o quadro: a autoridade fiscal, com base nas informações da CPMF, intima o contribuinte a justificar o seu saldo bancário; no caso de essa mesma autoridade não concordar com a justificativa apresentada, estará ela legitimada a preparar o correspondente auto de infração.

Essa discussão é muito bem resumida no voto da ilustre Conselheira Vera Cecília Mattos Vieira de Moraes, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda, proferido no Acórdão 104-19.304, a saber:

“O direito tributário contém normas materiais ou substantivas e normas procedimentais ou adjetivas.

Na verdade, o direito tributário material diz respeito à relação jurídica tributária, onde se delineiam os contornos da obrigação tributária e seus elementos: a lei e o fato gerador.

As normas procedimentais se referem ao lançamento. O direito tributário formal trata da organização administrativa tributária, do lançamento como procedimento administrativo, sua natureza jurídica, função e modalidades.

(...)



Na verdade discute-se se o dispositivo aqui transcrito é norma de direito material, ou norma adjetiva de direito processual tributário. Este é o cerne da questão."

Concordo com a conclusão da mencionada Conselheira, no sentido de que o cerne da questão é a identificação da natureza da norma inscrita no artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996. Tal é a importância dessa definição, que entendemos conveniente dedicar um tópico exclusivo ao enfrentamento da sua natureza, se seria uma norma material ou procedimental.

Seguindo no raciocínio da referida Conselheira, apresentamos o seu entendimento quanto ao assunto:

"Parece fora de dúvida que a Lei nº 10.174/2001 não é norma processual, porquanto não estabelece novo rito processual, nem fixa ou amplia poderes de investigação.

Com efeito, nem a redação original da Lei nº 9.311/96 previa norma de procedimento. De se lembrar, que enquanto vigia tal dispositivo legal, era vedado o lançamento do imposto de renda e demais tributos sobre a base de incidência revelada através dos recolhimentos da CPMF, conforme mencionado.

Sob a vigência deste dispositivo não se afastou a possibilidade de ser constituído o crédito tributário relativo ao imposto de renda, através da intimação de instituições financeiras na forma do art. 197 do CTN. Porém os dados obtidos mediante a fiscalização da CPMF, na vigência da redação original da Lei nº 9.311/96, não se prestavam à tributação do imposto em questão, embora os valores dos depósitos bancários pudessem ser objeto de fiscalização e possível lançamento na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Por tais motivos há de se entender que a Lei nº 10.174/2001 realmente inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência."

De maneira diversa, entende a digníssima Procuradora da Fazenda Nacional, doutora Nélida M. de Brito Araújo, em cujos memoriais manifestou sua posição nos seguintes termos:

"Os dados da CPMF, extraídos de informações prestadas na forma da Lei nº 10.174/2001, somente servem de instrumento para seleção de contribuinte. Quer dizer: mesmo tendo sido instituída em 2001, a Lei nº 10.174/2001 inovou o processo de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, exatamente como prevê o § 1º do art. 144 do CTN, e vige, desse modo, no que concerne aos aspectos formais e procedimentais do lançamento, em qualquer tempo passado em que o lançamento puder ser efetuado."

Apresentadas as duas posições de maneira resumida, quanto à natureza da norma inscrita na nova redação do artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, dada pela Lei nº 10.174, de 2001,

AP

entendo que realmente se trata de uma regra procedimental. Isso porque considero impróprio vislumbrar aí uma norma de direito material, ou seja, como uma hipótese de incidência nova, pois, em sendo assim, teriam de ser aplicados todos os balizamentos da instituição ou majoração do tributo, dentre eles não só a irretroatividade, prevista no artigo 150, III a da Constituição Federal, mas também a anterioridade, do artigo 150, III, b do mesmo Texto Constitucional. Tenho para mim que a Lei nº 10.174, de 2001, simplesmente previu mais um instrumento de fiscalização às autoridades administrativas. Pois bem, identificada sua natureza, há de descobrirmos como essa norma deve ser aplicada.

Uma vez que considero ser o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001, uma norma procedimental, corolário necessário é entender que a ele se aplica o disposto no artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional – CTN. E referido dispositivo assim estabelece:

“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, 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 terceiro.”

Ao comentar essa norma, a professora Misabel Derzi, atualizando a obra do saudoso Aliomar Baleiro¹, assim esclarece:

“O § 1º do art. 144 regula matéria diferente do seu caput. Ele disciplina a lei aplicável ao procedimento de lançar, aos aspectos formais e às garantias e privilégios do crédito tributário, consagrando outra regra, qual seja, a da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento.”

Convém destacar ainda a respeitável lição do professor Bernardo Ribeiro de Moraes, que ao enfrentar o dispositivo acima transcrito assim apresentou seu entendimento:

“A norma em questão respeita a lei tributária no tempo da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, permitindo a aplicação da legislação posterior que não afeta os elementos legais tomados para o lançamento tributário.”

Com base nesses ensinamentos, e na minha leitura da nova redação do artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, no artigo 144, § 1º do CTN, não compactuo com a idéia de que teria havido desrespeito à irretroatividade legal tributária. Ao tomar a posição de que a norma que autoriza utilização dos dados da

¹ Direito tributário brasileiro. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001, p. 803.

CPMF tem natureza procedimental, não há como defender o seu afastamento com base na irretroatividade, pois a legislação vigente à época do fato gerador, para efeito de determinar o tributo devido, estaria sendo respeitada. A novidade reside no instrumento concedido à autoridade fiscal, e não na incidência de imposto.

Por outro lado, entendo que a redação original do dispositivo analisado não tem a mesma sorte da sua redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001. Para melhor me explicar, destaco um trecho do antigo texto: “vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos”. Conforme se lê, não tratava o primitivo artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, de uma regra de cunho procedimental; mas efetivamente conferia um direito ao contribuinte e uma vedação à Administração Tributária, o que, para mim, tem a natureza de norma material.

Nesse sentido, tenho a posição de ser aplicado o que determina o artigo 194 do mesmo CTN, nestes termos:

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.”

No exercício desse mandamento, a redação original do artigo 11, § 3º delimitava os poderes da autoridade administrativa, não permitindo que as informações obtidas com a CPMF fossem utilizadas para o lançamento de outros tributos. O que se estabeleceu, no meu entender, foi uma matéria de cunho substantivo e não adjetivo. Portanto, mesmo nas fiscalizações iniciadas a partir da publicação da Lei nº 10.174, de 2001, esse direito material deve ser respeitado.

Para um melhor entendimento, gostaria de me valer de uma conjectura, desconsiderando o rigor do artigo 12 da Lei Complementar nº 95, de 1998. Suponhamos que, ao invés de ter simplesmente alterado o texto legal, a Lei nº 10.174, de 2001, tivesse revogado o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, e criado um § 4º, com a mesma redação do atual § 3º. Nesse caso, teria havido a revogação de um direito material e a instituição de um instrumento formal com relação à CPMF; porém, aquele direito material continuaria a ser impositivo aos procedimentos de fiscalização realizados nos anos anteriores a sua revogação (final de 1996 a início de 2001). Entendo que foi exatamente o que ocorreu (e o que ocorre hoje), sem, contudo, que se houvesse observado as regras de alteração das leis, estabelecidas no citado artigo 12 da Lei Complementar nº 95, de 1998.

Diante do exposto, julgo no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração em epígrafe.



Sala das Sessões - DF, em D.T.

EDISON CARLOS FERNANDES

Sendo assim, por entender que as regras contidas na Lei nº. 10.174/01 não poderiam amparar lançamentos referentes a períodos anteriores ao de sua edição, entendo que o lançamento em análise não poderia ser mantido.

A despeito do entendimento acima colacionado, cumpre ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça tem proferido reiteradas decisões no sentido de que a norma prevista na Lei nº 10.174/2001 tem caráter procedimental e que, por força do § 1º do art. 144, do CTN, não deve obediência à irretroatividade. É o que se depreende da ementa transcrita a seguir.

"RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "A". TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENDIDA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DE TERMO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES AO CONTRIBUINTE RELATIVAS AO ANO-BASE DE 1998, A PARTIR DE DADOS INFORMADOS PELOS BANCOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOBRE A CPMF. PRETENDIDA COBRANÇA DE CRÉDITOS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/01. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.

À luz do que dispõe o artigo 144, § 1º, do CTN, infere-se que as normas tributárias que estabeleçam "novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas", aplicam-se ao lançamento do tributo, mesmo que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Diversamente, as normas que descrevem os elementos do tributo, de natureza material, somente são aplicáveis aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência (cf. "Código Tributário Nacional Comentado". Vladimir Passos de Freitas (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 566).

Nesse contexto, forçoso reconhecer que os dispositivos (arts. 6º da LC n. 105/01 e 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96, na redação dada pela lei n. 10.174/01) que autorizam a utilização dos dados da CPMF pelo Fisco para a apuração de eventuais créditos tributários relativos a outros tributos são normas adjetivas ou meramente procedimentais, acerca das quais não prevalece a irretroatividade defendida pelo v. acórdão da Corte a quo. É de se observar, tão-somente, o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituição do crédito tributário. "Tanto o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, quanto o art. 1º da Lei 10.174/2001, por ostentarem natureza de normas tributárias procedimentais, são submetidas ao regime intertemporal do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, permitindo sua aplicação, utilizando-se de informações obtidas anteriormente à sua vigência" (REsp 506.232/PR, Relator Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004). No mesmo sentido: REsp 479.201/SC, Relator Min. Francisco Falcão, DJU 24/05/2004.

*Recurso especial provido para denegar a segurança requerida.”
(grifo nosso)*

*(Resp 505493/PR; Recurso Especial 2003/0027793-8 – Rel. Min.
Franciulli Netto – Segunda Turma – Data julgamento:
17/062004 – DJ 08/11/2004 p. 201 – RIP vol. 28 p. 174.)*

Desta feita, resta inegável que os dispositivos legais em questão não só gozam da presunção de legitimidade que tem qualquer ato normativo validamente editado pelo Poder Legislativo, como também têm sido recebidos pelo Superior Tribunal de Justiça com a chancela de conformidade com o ordenamento jurídico pátrio.

Sendo assim, resta-me admitir como lícito o procedimento realizado pela autoridade fiscalizadora, posto que em consonância com a legislação vigente e a jurisprudência mais autorizada, reconsidero o entendimento manifestado em outras oportunidades, para submeter-me às decisões proferidas pelo Poder Judiciário acerca da matéria em questão. Não devendo prosperar a irresignação do Recorrente, neste tópico.

MULTA – CARÁTER CONFISCATÓRIO

Ainda, a recorrente afirma que a multa de ofício tem caráter confiscatório..

Como estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito. A sanção de ato ilícito, como já enfatizado anteriormente, tem na multa pecuniária uma de suas espécies. Assim, tratando-se de multa pecuniária, não há que falar em princípio do não-confisco.

Ainda, deve-se ressaltar que os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não podendo se dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois esta se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando o princípio do não-confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais têm esse poder.

Diante do acima exposto, não conheço das preliminares argüidas e no mérito nego provimento ao recurso voluntário.

Ana Paula Leão  Erichsen