



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10245.002464/2004-73
Recurso nº. : 147.236
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 a 2003
Recorrente : ROSILDA ARAÚJO DE OLIVEIRA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELÉM - PA
Sessão de : 21 DE JUNHO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.603

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - 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, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

APURAÇÃO ANUAL - O conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme a legislação pátria, corresponde ao ano-calendário, assim, os valores recolhidos a título desse tributo no decorrer do ano, são antecipações dos valores devidos na declaração de ajuste anual, quando se opera a tributação definitiva dos rendimentos auferidos durante o ano. A tributação dos depósitos bancários cuja origem não foi identificada, sob a presunção de que se tratam de rendimentos omitidos, submete-se às regras do IRPF, vez que se tratam de numerários recebidos por pessoa que se enquadra naquela categoria de sujeito passivo.

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

IMPOSTO DE RENDA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. REPASSE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE - O art. 43 do Código Tributário Nacional determina que o acréscimo patrimonial deve ser alvo de tributação do imposto de renda (hipótese de incidência). No caso de disponibilidade econômica decorrente do recebimento de recursos financeiros, o contribuinte possui o ônus de demonstrar o imediato repasse ou a natureza não tributável de tais recursos.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO - O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal. Nesse passo, o Fisco deve comprovar regularmente seu direito ao crédito tributário provando o acréscimo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

patrimonial. Já o contribuinte deve apresentar qualquer fato extintivo, modificativo ou impeditivo ao referido acréscimo.

MULTA DE OFÍCIO. DESQUALIFICAÇÃO - A omissão de rendimentos, de per si, ainda mais quando calcada em presunção de omissão de rendimentos por depósito bancário não se amolda ao conceito de fraude ou sonegação.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROSILDA ARAÚJO DE OLIVEIRA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, e AFASTAR a decadência, levantadas de ofício pelo Conselheiro José Carlos da Matta Rivitti (Relator), vencido juntamente com os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Roberta Azeredo Ferreira Pagetti e Wilfrido Augusto Marques; e, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade por uso de prova ilícita, e ainda, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o conselheiro Wilfrido Augusto Marques que deu provimento integral ao recurso. Designada como redatora do voto vencedor quanto à preliminar de irretroatividade e decadência a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 06 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e LUIZ ANTONIO DE PAULA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Recurso nº : 147.236
Recorrente : ROSILDA ARAÚJO DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

Contra Rosilda Araújo de Oliveira foi lavrado Auto de Infração (fls. 171 a 181), em 26.11.04, por meio do qual foi exigido crédito tributário, pertinente aos anos-calendário de 1999 a 2002, decorrente de omissão de rendimentos (i) caracterizados por depósitos bancários, sem comprovação por documentação hábil e idônea da origem dos recursos e (ii) oriundos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, resultando em exigência fiscal no valor total de R\$744.347,46, sendo R\$292.903,26 devidos a título de principal, R\$258.909,55 a título de multa de ofício (150% sobre item ii) e R\$ 192.534,65 a título de juros de mora.

Segundo Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 182 a 188, a ação fiscal, impulsionada pelo MPF nº 0260100-2004-00045-4 (fls. 01) a partir de movimentações financeiras incompatíveis com os rendimentos declarados e eventuais omissões de rendimentos percebidos de pessoa jurídica, constatou a existência de depósitos bancários de elevada monta em conta de titularidade da contribuinte (fls. 66 e 67), dos quais, intimada, não apresentou documentação hábil e idônea visando justificar a origem dos recursos, muito embora tenha juntado "relatório" de fls. 87 a 93. Aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

No que concerne à autuação por omissão de rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica, a autoridade fiscal, fundada, notadamente, em documentos fornecidos pelo Ministério Público Federal em Roraima, asseverou que o contribuinte participava de fraude, consistente em registrar falsos funcionários públicos na folha de pagamento de determinados órgãos do Estado de Roraima. Tal procedimento tinha por finalidade desviar os salários em seu favor, mediante procuração que os supostos falsos funcionários outorgaram. Sobre esta última autuação, a fiscalização imputou multa de ofício no percentual de 150%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Cientificada do Auto de Infração em 08.12.2004 (fl.190), o ora Recorrente apresentou, em 06.01.2005, impugnação (fls. 199 a 219), aduzindo, em síntese, que:

- a. os fatos, não comprovados, que motivaram o presente lançamento não foram objeto de avaliação pelo Poder Judiciário;
- b. as justificativas do contribuinte, na forma de relatório elaborado por profissional competente, devem ser levadas em consideração, não se tratando de documentos não hábeis e idôneos como pretende a fiscalização;
- c. não foi levado em consideração que o ora Recorrente pode ter depositado recursos em sua conta bancária após ter os sacados;
- d. o valor de R\$198.443,72 trata-se de cheque depositado e devolvido;
- e. os saldos existentes em caixa eram superiores aos valores dos depósitos efetuados;
- f. inexistem provas de que os falsos funcionários foram aliciados pelo contribuinte;
- g. o laudo no qual se funda o lançamento em voga tem por base apenas dados insertos em HDs, de propriedade da empresa responsável pelos pagamentos dos funcionários públicos, apreendidas pela Polícia Federal;
- h. a impugnante repassou os salários aos outorgantes das procurações, sendo certo que os respectivos recibos foram extraviados;
- i. mesmo tendo recepcionado elementos documentais do Juízo Federal da 2ª Vara de Roraima, a autoridade fiscal não intimou o contribuinte, razão pela qual o Auto de Infração é nulo por cerceamento do direito de defesa;
- j. tendo em vista que, a partir da edição da Lei nº 9.250/95 (art. 3º), a apuração do IRPF tem bases mensais e o prazo decadencial de cinco anos para constituir o crédito tributário inicia-se da data do fato gerador nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a autuação pertinente aos meses de janeiro a dezembro de 1999;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

k. inexistente prova de acréscimo patrimonial, tal qual determina a Constituição Federal, porquanto o ora Recorrente não era titular dos rendimentos, na medida em que atuava como mero procurador; e

l. a multa de 150% é confiscatória.

Com efeito, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA houve por bem, no acórdão 3.910 (fls. 225 a 249), declarar o lançamento procedente em decisão assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

DOCTRINA. ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o art. 96 do Código Tributário Nacional, desde que não se traduzam em súmula vinculante nos termos da Emenda Constitucional nº 45, DOU de 31/12/2004. Da mesma forma, não há vinculação do julgador administrativo à doutrina jurídica.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. PODERES DE FISCALIZAÇÃO. O procedimento de fiscalização é pacificamente reconhecido no Estado Democrático de Direito e apoiado nos arts. 5º, caput, e 150, II, da Constituição Federal, que estabelecem de forma inexorável o princípio da igualdade perante o Fisco. Destas normas, depreende-se a sujeição de todas as pessoas físicas e jurídicas às medidas fiscalizatórias, de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte. Trata-se do princípio da proporcionalidade em sua feição tributária (sic).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: DIREITO AO CONTRADITÓRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. IMPUGNAÇÃO. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, posto que se trata de fase pré-processual em que se verifica o cumprimento das obrigações tributárias. Somente com a impugnação é que se inaugura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade de dispositivos legais. As leis regularmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

Assunto: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: IMPOSTO DE RENDA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. REPASSE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. O art. 43 do Código Tributário Nacional determina que o acréscimo patrimonial deve ser alvo de tributação do imposto de renda (hipótese de incidência). No caso de disponibilidade econômica decorrente do recebimento de recursos financeiros, o contribuinte possui o ônus de demonstrar o imediato repasse ou a natureza não tributável de tais recursos.

DECADÊNCIA. IRPF. Não havendo pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário por intermédio do lançamento de ofício cessa após o decurso do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado. O direito de cobrar o tributo devidamente lançado, por sua vez, extingue-se pela prescrição, no prazo de 5 anos, cujo termo inicial é a constituição definitiva do crédito tributário pela autoridade competente.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal. Nesse passo, o Fisco deve comprovar regularmente seu direito ao crédito tributário provando o acréscimo patrimonial. Já o contribuinte deve apresentar qualquer fato extintivo, modificativo ou impeditivo ao referido acréscimo.

GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO PRESCRICIONAL. Os documentos relativos aos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam, nos termos do art. 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. SONEGAÇÃO. No conceito jurídico, a sonegação envolve sempre a ocultação ou a subtração dolosa de coisas, que deveriam ser mostradas, ou trazidas a certos lugares, a fim de que sejam satisfeitos preceitos legais. Se o contribuinte, na condição prévia de mandatário, promoveu a ocultação ou a subtração dolosa de recursos financeiros que deveriam ser entregues aos mandantes, a fim de que fosse cumprido o art. 1.301 do CC/1916, e não o fez, configura-se este fato plenamente subsumido ao art. 71 nº 4.502/1964 e, conseqüentemente, correta a aplicação da multa de ofício de 150%, de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996.

*Lançamento Procedente.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Cientificada da decisão (fls. 255) em 17.06.2005, interpôs, em 18.07.2005, Recurso Voluntário (fls. 233 a 263) sustentando, em breve resumo, que:

a. o lançamento em voga caracteriza verdadeiro confisco, além de infringência, dentre outros, aos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade;

b. não há comprovação de que os salários dos funcionários públicos tenham ingressado no patrimônio da ora Recorrente, não ocorrendo, portanto, o fato gerador do gravame em destaque;

c. os valores foram efetivamente repassados aos outorgantes, conforme faz prova as Declarações de Rendimentos dos mesmos ora juntadas aos autos;

d. o lançamento é nulo eis que se baseia em fatos que estão sob análise do Poder Judiciário, além de utilizar provas produzidas unilateralmente, acarretando prejuízo à ampla defesa;

e. o contribuinte faz jus aos benefícios da denúncia espontânea, artigo 138 do CTN, uma vez que *"confessou os valores constantes de sua Declaração de Imposto de Renda dos anos fiscalizados"* (fls. 268); e

f. os juros calculados a partir da SELIC é ilegal e inconstitucional.

Prova da existência de Arrolamento de Bens e Direitos às 408.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, inclusive o arrolamento de bens e direitos (fls. 408).

Trata o presente lançamento tributário, pertinente aos anos-calendário de 1999 a 2002, de omissões de rendimentos (i) a partir de depósitos creditados em contas de investimentos de titularidade do ora Recorrente, cuja origem supostamente não foi comprovada com documentação hábil e idônea (artigo 42 da Lei nº 9.430/96) e (ii) recebidos de pessoa jurídica, do qual foi imputado fraude tributária.

Para fins didáticos, segrego este julgamento em duas partes, conforme a espécie de omissão verificada.

I – Omissão de Rendimentos Caracteriza por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

I. 1 – Nulidade. Irretroatividade da Lei nº 10.174/01

Faz-se mister o reconhecimento, de ofício, da nulidade parcial do indigitado Auto de Infração.

Há que se reconhecer a improcedência do Auto de Infração ora guerreado na medida em que o mesmo se funda em informações prestadas à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras, de acordo com o art. 11, §2º, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.

Isso porque na oportunidade da ocorrência dos fatos ensejadores da ação fiscal (ano-calendário de 1998) vigorava a redação original do indigitado dispositivo legal, que vedava a utilização das informações prestadas pelas instituições financeiras para constituição do crédito tributário relativo outros tributos, a exemplo do presente caso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Insta salientar que o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional é inaplicável ao presente caso, ao contrário do que entende a turma julgadora de primeira instância, na medida em que a ciência jurídica tem como norte o princípio da irretroatividade das leis, alçado à dogma constitucional (artigo 5º, inciso XXXVI). Em sede infraconstitucional, prescreve o artigo 6º do Decreto-lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil - LICC), *in verbis*:

Art. 6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Pois bem. A redação original do §3º do artigo 11 da Lei 9.311/96, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira – CPMF, garantia o seguinte direito subjetivo aos contribuintes, *in verbis*:

Art. 11. (...)

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

(...)(grifos nossos)

Depreende-se da redação do dispositivo transcrito acima que o legislador ordinário pretendeu conferir aos contribuintes o direito subjetivo, de natureza material, de sigilo de informações, prestadas pelas instituições financeiras, acerca de suas movimentações financeiras.

Não há que se olvidar da natureza material do direito outrora garantido. Não obstante o sigilo bancário não detenha caráter absoluto, tal direito está intimamente conexo ao direito à privacidade, que por sua vez, é inerente ao direito da personalidade das pessoas, consagrado, inclusive, na Carta Política de 1988 no artigo 5º, inciso X. Tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73

Acórdão nº : 106-15.603

raciocínio deriva da exegese da Corte Judiciária constitucionalmente obrigada a zelar pela *Magna Carta*¹.

Ora, demonstrado que o prescrito na redação original do §3º do artigo 11 da Lei 9.311/96 traduz um direito subjetivo de natureza substantiva (material), resta evidente, em homenagem aos princípios elementares da ciência jurídica e do Estado Democrático de Direito, que lei ulterior que elimina tal direito só deve emanar efeitos após sua vigência no ordenamento jurídico.

Do contrário, restaria evidente o prejuízo à proteção do direito adquirido e ao princípio da segurança jurídica. Oportuna, a esse respeito, a lição de José Afonso da Silva²: *"Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída"*.

Demonstrando a relatividade do direito ao sigilo bancário, entendeu por bem o legislador ordinário editar a Lei nº 10.174/01, que trouxe nova redação ao §3º do artigo 11 da Lei 9.311/96, *in verbis*:

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 novidade legislativa imposta pelo citado comando normativo explicita a extinção do direito material subjetivo ao sigilo bancário outrora conferido aos contribuintes. Mais uma vez nos ensina José Afonso da Silva³ que *"se vem lei nova, revogando aquela sob cujo império se formara o direito subjetivo, cogitar-se-á de saber*

¹ Ver voto do Min. Carlos Veloso relativo à petição n. 00005775/170 do Supremo Tribunal Federal (*apud* Misael Abreu Machado Derzi *in* "O Sigilo Bancário e a Guerra pelo Capital", Revista de Direito Tributário, nº 81, pág. 263).

² *in* "Curso de Direito Constitucional Positivo". 19 ed. Ed. Malheiros: São Paulo, 2001, pág. 435.

³ Ob. Cit. pág.436.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

que efeitos surtirá sobre ele. Prevalece a situação subjetiva constituída sob o império da lei velha, ou, ao contrário, fica ela subordinada aos ditames da lei nova? É nessa colidência de normas no tempo que entra o tema da proteção dos direitos subjetivos que a Constituição consagra no art. 5º, XXXVI, sob o enunciado de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (grifos nossos).

A problemática proposta pelo renomado constitucionalista é logo solucionada quando exposta a definição de direito adquirido. O próprio jurista⁴, fulcrado no artigo 6º, §2º da LICC, a conceitua como "(...) um direito exercitável segundo a vontade do titular e exigível na via jurisdicional quando seu exercício é obstado pelo sujeito obrigado à prestação correspondente".

Ora, evidente que o direito ao sigilo bancário era exercitável pelos contribuintes na vigência da redação original do §3º do artigo 11 da Lei 9.311/96. Parafraseando José Afonso da Silva, o sujeito obrigado pela prestação correspondente, *in casu*, era o fisco, isto é, não poderia invocar os dados fornecidos pelas instituições financeiras. A propósito, considerando tratar-se de direito da personalidade, assim entendido pela Corte Suprema, é direito indisponível.

Dessa forma, não podemos chegar a outra conclusão senão a de que os efeitos da subtração do direito subjetivo do sigilo bancário só pode ser efetivada após a vigência da lei que inovou o direito positivo, não prejudicando os contribuintes em fatos pretéritos.

Precedentes desta natureza há na Segunda e Quarta Câmaras deste Primeiro Conselho de Contribuintes, consoante se demonstra com a transcrição das seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO - UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF PARA FINS DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IRRETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR NÚMERO 105/2001 - QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO - A Lei nº 9.322/96, com a alteração introduzida pela Lei 10.174/2001, não pode atingir fatos regidos pela lei pretérita, que proibia a utilização destas

⁴ Ob. Cit. pág.436.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

informações para outro fim que não fosse o de lançamento da CPMF e zelava pela inviolabilidade do sigilo bancário e fiscal.

Ao tempo do fato gerador da obrigação, vigia a Lei nº 4.595/64, recepcionada com força de Lei Complementar pelo artigo 192 da Constituição de 1988, até a edição da Lei Complementar nº 105/2001, cujo artigo 38, nos §§ 1º a 7º, admite a quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

Mostra-se destituído de fundamento legal o argumento de que o artigo 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 da seguinte forma que contradiga com as garantias de inviolabilidade de dados e de sigilo bancário, decorrente do direito à intimidade e à vida privada, consignados como direitos individuais fundamentais no artigo 5º, incisos X e XII da Constituição de 1988.

Para que o Fisco possa utilizar referidas informações fornecidas pelas Instituições Financeiras a respeito da movimentação bancária do contribuinte, a fim de lançar crédito tributário relativo à exação diversa da CPMF, mediante procedimento-fiscal, é imprescindível a autorização judicial.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido."

(Acórdão 102-46231)

"IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS LEI nº. 10.174, de 2001 - IRRETROATIVIDADE - A Lei nº Lei nº 10.174, de 2001, que alterou o art. 11, parágrafo 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, não pode atingir fatos regidos pela lei pretérita, que proibia a utilização destas informações para outro fim que não fosse o lançamento da CPMF e zelava pela inviolabilidade do sigilo fiscal, tornando viciados, na origem, lançamentos nela originários.

Recurso provido."

(Acórdão 104-19499)

Assim, reconheço a preliminar acerca da impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174/01, porém, passo à análise das demais questões, ante eventual entendimento majoritário diverso desta Egrégia Câmara.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

I. 2 - Decadência

Há, no presente litígio, que se reconhecer a decadência do direito da fazenda proceder o lançamento tributário. Explico melhor: fulcrados na dicção do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito, a doutrina e a jurisprudência têm concluído que o marco inicial do prazo decadencial do direito do fisco de constituir o crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, seria a data da ocorrência do fato imponible, qual seja, o mês da aferição dos rendimentos:

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

(...)

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

Noutras palavras, constatada na legislação (âmbito do dever-ser, portanto) a obrigatoriedade do contribuinte de antecipar o pagamento do gravame para, em momento ulterior, fornecer elementos declaratórios ao fisco, definida está a regra aplicável à extinção do tributo respectivo. Note-se que o antecedente deste dispositivo legal não alude ao âmbito do ser, isto é, à hipótese do contribuinte ter recolhido o crédito tributário e, em momento posterior, ter declarado sua existência.

No presente caso, considerando que o contribuinte foi notificado do Auto de Infração em dezembro de 2004 (fls. 190), e que a dicção do artigo 42, §4º, da Lei nº 9.430/96 determina ocorrido o fato imponible no mês da omissão de rendimentos, deve ser declarada a decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário relativamente depósitos bancários realizados até o último dia do mês de novembro de 1999.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Nesse sentido, esta Câmara já teve a oportunidade de se manifestar:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO - Após o advento do Decreto-lei nº 1.968/1982 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser do tipo estatuído no artigo 150 do C.T.N. Na hipótese de omissão de rendimentos apurada na forma autorizada pelo art. 42 da Lei n 9.430 de 1996, o termo de início para a contagem do prazo de cinco anos a fim de a Fazenda Pública efetuar o lançamento será o mês da ocorrência do fato gerador, uma vez que o legislador pelo § 4 do citado artigo, determinou que a tributação dos rendimentos omitidos será no mês em que forem considerados recebidos e com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira. Ultrapassado esse prazo decai o direito do fisco, e os valores de imposto pertinente aos períodos atingidos são excluídos do lançamento.

Preliminar acolhida."

(Acórdão 106-14398)

I. 3 – Fato Gerador

O artigo 42 da Lei 9.430/96 determina que:

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.

Verifica-se que estamos diante de presunção legal relativa, que, por assim ser, comporta prova em contrário.

No caso em concreto a ora Recorrente, em suas razões recursais, sequer renovou seu inconformismo quanto à existência de documentos que comprovariam a origem dos recursos, razão pela qual é de se manter o lançamento, caso a preliminar de ofício e a prejudicial de mérito, decadência, não sejam acolhidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

II – Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica

II. 1 – Nulidade. Provas Ilícitas e Cerceamento de Direito de Defesa

A ora Recorrente afirma que o procedimento deve ser declarado nulo na medida em que a acusação é baseada em fatos dos quais estão sob análise do Poder Judiciário.

Entretanto, melhor sorte não assiste ao irresignado contribuinte.

De fato, em homenagem ao princípio da tripartição dos poderes (artigo 2º da Constituição Federal), do qual deflui, dentre outros, que, via de regra, somente as decisões emanadas pelo Poder Judiciário detém natureza definitiva, é pacífico neste Conselho de Contribuintes que matéria levada ao âmbito judicial não pode ser conhecida pelos julgadores administrativos⁵.

Sem embargos, no caso em concreto, somente haveria concomitância entre as esferas se, no âmbito judicial, fosse questionada a validade do presente lançamento tributário, mediante, por exemplo, Mandado de Segurança Repressivo ou Ação Anulatória. Note-se que, nesta hipótese, o objeto da ação judicial seria exatamente o mesmo do processo administrativo, qual seja, a insubsistência do lançamento tributário.

Não me parece que seja o caso ora analisado. Embora, efetivamente, haja ação judicial, esta é de índole criminal, cujo objeto é completamente distinto do processo administrativo tributário, ainda que ambos estejam fundados num mesmo fato.

⁵ Neste sentido, transcrevo as seguintes ementas:

"NORMAS PROCESSUAIS. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROCESSO JUDICIAL. A propositura, pela contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda Nacional, com o mesmo objeto do lançamento que se discute no processo administrativo, implica renúncia ao recurso apresentado na esfera administrativa, o que impede a apreciação da matéria levada à apreciação do Poder Judiciário pela autoridade julgadora administrativa, tornando-se o lançamento definitivo no âmbito administrativo. RECURSO NÃO CONHECIDO" (Acórdão 301-31998)

"COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE CSL – NÃO OBSERVÂNCIA DA LIMITAÇÃO LEGAL - CONCOMITÂNCIA DE PROCESSO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO – IMPOSSIBILIDADE. Mesmo que o contribuinte tenha ingressado em juízo antes da realização do lançamento de ofício, não se pode aceitar a existência conjunta de processo judicial e processo administrativo com o mesmo objeto. Afinal, a decisão judicial deverá ser respeitada pela decisão no âmbito da Administração Pública." (Acórdão 107-07182)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Cabe ressaltar que tão-somente após o trânsito em julgado de decisão criminal, da qual constatou-se a inexistência do fato ou de autoria, é que não mais poderá haver questionamentos desta ordem no âmbito cível *lato sensu*. Assim determina o artigo 935 do vigente Código Civil (corresponde ao artigo 1.525 do Código Civil de 1916), *in verbis*:

Art. 935. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal.

Noutras palavras, conforme a dicção legal, salvo se definitivamente julgados no âmbito criminal, quaisquer fatos poderão ser discutidos na esfera cível *lato sensu*, que contempla a esfera administrativa tributária.

Destarte, o lançamento efetuado com base em fatos que ainda estão sob análise do juízo criminal é inequivocamente válido.

Não é por outra razão que a jurisprudência administrativa não considera ilícitas as provas oriundas de processos criminais. Vejamos:

PROVA ILÍCITA – Os documentos obtidos por meio de ação judicial, disponibilizados à administração tributária para fins de investigação de ilícito criminal, constituem provas a instruir o processo administrativo fiscal de pessoas ligadas ou de possível vinculação.
(Acórdão 102-47153)

Além disso, quer fazer crer a ora Recorrente que, considerando que o Laudo do Instituto de Criminalística (fls. 95 a 112) foi elaborado sem sua participação ou influência, houve cerceamento de direito de defesa.

Mais uma vez não é procedente seu inconformismo.

Não vislumbro ofensa ao dogma constitucional do direito de defesa, posto que na oportunidade do procedimento investigatório inexistente qualquer acusação expressa dirigida ao contribuinte para que este exerça direito de defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

O que se quer ressaltar aqui é que o direito de defesa tem como pressuposto a acusação imputada expressamente; o direito de defesa nasce com a superveniência da incriminação. Nesse sentido Liebman⁶ doutrina que *“o poder de agir em juízo e o de defender-se de qualquer pretensão de outrem representam a garantia fundamental da pessoa para a defesa de seus direitos e competem a todos indistintamente (...)”*.

A pretensão do ente tributante é manifestada pela constituição do crédito tributário pelo ato administrativo do lançamento, que tem por fim formalizar a obrigação tributária decorrente da ocorrência do fato imponible no mundo fenomênico. O lançamento fundado em antijuridicidade desafiará, num primeiro momento, as reclamações e os recursos de que trata o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional. Trata-se de expediente previsto pelo legislador complementar para que o contribuinte exerça o direito à ampla defesa constitucionalmente assegurado, ocasião em que ao ora Recorrente foi dada a oportunidade de atacar as alegações constantes do Laudo de fls. 95 e seguintes.

Destarte, dada a premissa acima apontada aliada com a inexistência na legislação que regula o procedimento administrativo tributário federal (Decreto nº 70.235/72) de instauração de procedimento contencioso prévio ao lançamento, não há que se falar em nulidade do presente Auto de Infração, como querido pelo sujeito passivo.

II. 2 – Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica

A ora Recorrente afirma, em suas razões recursais, que agia em nome dos beneficiários dos pagamentos (contribuintes da exação ora em análise) na simples qualidade de procuradora. Por esta razão, em seu entender, não auferiu renda, uma vez que seu patrimônio não foi acrescido, hipótese de incidência constitucionalmente pressuposta do gravame em tela. Aduz, ainda neste particular, que inexistente *“(...)qualquer prova de que houve ingresso destes valores em sua movimentação financeira, ou em sua declaração de IRPF”* (fls. 265).

Todavia, entendo que não merece reforma o trabalho empreendido pelos agentes fiscais, mantido intacto pela decisão de primeira instância.

⁶ apud José Afonso da Silva in Curso de Direito Constitucional Positivo. Malheiros. 19ª ed. pág. 434.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Comprovou-se, cabalmente, que os recursos que deveriam ser destinados aos funcionários públicos foram entregues à ora Recorrente.

Em primeiro lugar, o Laudo de fls. 95 e seguintes atesta que a empresa responsável pela operacionalização da folha de pagamento do Estado de Roraima entregou os recursos à contribuinte. Após perícia nos HDs apreendidos pela Polícia Federal, concluiu-se que *"conforme demonstração na coluna "Documento", das planilhas do anexo, os pagamentos realizados para as pessoas relacionadas no memorando requisitório dos exames foram feitos mediante apresentação de procuração. Consta como "Documento" do outorgado o de número 141.768 SSP/RR" (fls. 98).*

Ademais, as procurações e recibos de pagamentos estão acostados nos autos (fls. 73 e seguintes).

Não há, portanto, como negar que efetivamente a Recorrente recebeu os recursos. Elementos probatórios juntados aos autos são fartos neste sentido.

Como fato impeditivo do direito do fisco, o contribuinte poderia juntar aos autos comprovantes de que repassou tais recursos aos mandatários. Entretanto, assim não procedeu.

Diante do quadro acima, é lícito concluir que a ora Recorrente, efetivamente, teve seu patrimônio acrescido com os pagamentos que não pertenciam a ela de direito, fato que enseja o lançamento de ofício.

II. 3 – Denúncia Espontânea

Requer o peticionário os benefícios da denúncia espontânea, uma vez que *"confessou os valores constantes de sua Declaração de Imposto de Renda dos anos fiscalizados" (fls. 268).*

Vejamos o regime jurídico aplicável à espécie (Código Tributário Nacional), *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Ora, revela-se de uma ingenuidade latente argüir o instituto em voga. A contribuinte junta aos autos Declarações de Ajuste nas quais não confessa os pagamentos auferidos por ocasião do esquema corrupto de que fazia parte. Outrossim, não há pagamento do imposto, pertinentes aos referidos valores, com juros. Impossível, portanto, pleitear subsunção à norma do artigo 138 do CTN.

II. 4 – Ofensa a Princípios Constitucionais

O contribuinte não se conforma com o percentual da multa aplicada e dos juros calculados a partir da taxa SELIC, eis que são eivados de inconstitucionalidade por contrariarem princípios consignados pela Carta Magna, tais como razoabilidade, confisco, legalidade.

Não cabe a este Egrégio Conselho, na forma estipulada em seu Regimento Interno, abaixo transcrito, manifestar-se sobre a Constitucionalidade de Lei instituidora de tributos, multa e juros.

Cabe tão-somente ao Poder Judiciário se pronunciar acerca da constitucionalidade das normas. Consolidando esse entendimento, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes dispõe no artigo 22A o quanto segue:

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

III - que embasem a exigência do crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.

Nesse sentido, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é pacífica, consoante se depreende das ementas abaixo transcritas:

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. *Todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição, e não apenas o Judiciário, e a todos é de rigor cumpri-la. Mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento à sua responsabilidade, anteriormente à aprovação de uma lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (CF, art. 58) para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico - Consultoria-Geral da República -, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha seqüencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, e o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal argüição. Veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: se o primeiro é definitivo *hic et nunc*, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativo e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade. Se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (CF, artigos 66, § 1º, e 103, incisos I e VI). Recurso negado.*

Acórdão 203-08660

Por fim, quanto à multa qualificada, afasto sua aplicação tendo em vista que a eventual omissão de rendimentos, por si, não contempla os elementos configuradores de fraude ou sonegação, ainda mais quando calcada em presunção como ocorre com o tipo legal inerente a depósitos bancários. Determino, portanto, a aplicação da multa de 75%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Do exposto, voto pelo Parcial Provimento do Recurso Voluntário, para declarar a nulidade do lançamento fundado em depósitos bancários anteriores à Lei nº 10.174/01 e, caso o entendimento acima não seja acolhido pela Câmara, voto pela declaração de decadência dos lançamentos efetuados a partir de créditos em conta corrente até novembro de 1999 pela aplicação de multa de ofício de 75%, afastando-se a multa qualificada, mantendo, ademais, a exigência fiscal atinente aos outros aspectos constantes do Auto de Infração.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006


JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

VOTO VENCEDOR

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Redatora designada

As divergências do Colegiado, cuja maioria dos membros se contrapõem ao relator originário, recaem sobre a parte da exação que trata dos depósitos bancários efetuados em contas-correntes das quais a recorrente é titular, cuja origem dos recursos não foi esclarecida.

A controvérsia que permeia a dissidência do Colegiado cinge-se às matérias relativas à nulidade do auto de infração pela irretroatividade da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, pois que, ao tempo da autuação, estava em vigor a redação original do § 3º, do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 24/10/1996, como também, ao entendimento de que, por ser o fato gerador da omissão presumida de rendimentos com base em depósitos bancários mensal, a decadência deveria ser tomada a cada mês.

No tocante à nulidade do auto de infração pela irretroatividade da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, tem-se que o citado § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.331, de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de renditos e direitos de natureza financeira – CPMF, vedava a utilização de informações para constituir crédito tributário de outras contribuições ou de impostos:

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

(...)

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

Contudo, com a edição da Lei nº 10.174, de 2001, em seu artigo 1º, foi dada nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, facultando a utilização



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo e efetuar lançamento de outros tributos:

§ 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.

Tem se firmado neste colegiado o entendimento de que a Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do artigo 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, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

Isto porque o direito tributário contém normas materiais ou substantivas e normas procedimentais ou adjetivas. Sendo que 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, enquanto as normas procedimentais se referem ao lançamento. Enquanto o direito tributário formal trata da organização administrativa tributária, do lançamento como procedimento administrativo, sua natureza jurídica, função e modalidades.

Destarte, na atividade do lançamento distingue-se a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade de lançamento.

A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, determinando e quantificando a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito.

Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, pois que são aplicadas à atividade de lançamento. Por se tratarem de normas de caráter processual, devem ser observadas aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade de lançamento, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento.

Tal distinção fica bem demarcada nas linhas do artigo 144 e seu § 1º do Código Tributário Nacional, *in litteris*:

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.

Da leitura do dispositivo legal, depreende-se que o *caput* do artigo 144 do CTN estabelece que quanto aos aspectos materiais do tributo (contribuinte, hipótese de incidência, base de cálculo, etc), aplica-se ao lançamento a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

No entanto, o § 1º do mesmo artigo 144 do CTN manda aplicar a lei posterior ao fato gerador se ela instituiu novos critérios de apuração, processos de fiscalização e investigação com poderes mais eficazes da autoridade ou outorgou maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário. Ou seja, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos atinentes ao lançamento, aplica-se a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Com efeito, segundo este dispositivo, o lançamento se rege pelas leis vigentes á época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, as leis que instituem novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário.

A Lei nº 10.174, de 2001, faculta a utilização das informações relativas à CPMF 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 ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativa, exatamente como prevê o § 1º do artigo 144 do CTN, e vige, desse modo, no que concerne aos aspectos formais e procedimentais do lançamento.

Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174, de 2001, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utilizá-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe. Por tais motivos há de se entender que aquela norma não inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição não passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência.

Partindo-se do entendimento de que a norma que autoriza a utilização dos dados da 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do auto de infração pela utilização das prerrogativas inscritas no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, aludindo desrespeito ao princípio da irretroatividade das leis.

O outro ponto de discórdia no Colegiado trata do entendimento de que, tratando-se de incidência do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) apurado a partir da omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, o fato gerador seria mensal, e, sendo o prazo decadencial de cinco anos contados da data do fato gerador, ter-se-ia a contagem de tal lapso mensalmente.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico neste Colegiado o entendimento da subsunção do imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF) à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Esse foi o entendimento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no EREsp 276142/SP, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 180, em que foi relator o Ministro LUIZ FUX, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

- 1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.*
- 2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.*
- 3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.*
- 4. Deveras, é assente na doutrina: "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º. A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

Dessarte, fixada a data do fato gerador, no termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

No entendimento do relator originário, na espécie, o fato gerador do IRPF se daria mensalmente, à medida que forem apurados os rendimentos omitidos.

Para que se analise tal assertiva, necessário é que se traga à baila os mandamentos dos artigos 1º, 2º, 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, que determinam:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

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

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

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

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

III - o resultado será corrigido monetariamente (parágrafo único) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir.

O disposto no artigo 2º informa ser devido mensalmente o imposto sobre a renda das pessoas físicas, na conformidade dos recebimentos dos rendimentos e ganhos de capital, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

Está assente o entendimento de que a tributação sobre o ganho de capital é definitiva, sendo obrigatório recolhimento do tributo devido por cada operação quando da ocorrência do fato gerador, não cabendo que sejam levados os valores recolhidos para serem considerados quando da declaração de ajuste anual de rendimentos.

Entretanto, no tocante aos rendimentos auferidos mensalmente, embora a sua tributação se dê à medida que foram percebidos, devem ser submetidos ao ajuste anual. Isto porque, somente ao final de cada exercício fiscal, estabelecido pela legislação tributária como o período de doze meses do ano, é possível definir a renda a ser submetida de forma "definitiva" à tributação, após efetuadas as deduções autorizadas por lei.

Destarte, embora a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos se dê mensalmente, sendo tais rendimentos submetidos à tributação à medida em que foram sendo percebidos, tais recolhimentos são apenas antecipações do que for devido na declaração anual de rendimentos, pois que o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas, salvo nos casos de tributação definitiva, somente se perfaz ao final de cada ano-calendário, submetendo-se, o conjunto dos rendimentos à tributação pela tabela progressiva anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 584.195/PE, de lavra do Relator Ministro Franciulli Netto, cujo excerto se transcreve:

A retenção do imposto de renda na fonte cuida de mera antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo.

Desta forma, depreende-se que, o melhor entendimento para as normas que regem a tributação do IRPF é a de que a legislação determinou a obrigatoriedade, durante o ano-calendário, de o sujeito passivo submeter à tributação os determinados rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se dará quando do acerto por meio da declaração de ajuste anual.

Assim, não há que se falar em fato gerador mensal do IRPF, restando claro que a apuração deste tributo, com as citadas exceções, é anual, sendo que o fato gerador perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano.

Aplicando-se este entendimento ao caso em tela, teremos que os fatos geradores da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, referentes aos anos-calendário 1999 a 2002, exercícios 2000 a 2003, perfazem-se em 31 de dezembro de cada ano.

Dessarte, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual se deve considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento.

Tomando-se o ano-calendário 1999, por ser o mais antigo, a data do fato gerador foi o dia 31 de dezembro daquele ano e o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento correspondente expirar-se-ia em 31 de dezembro de 2004. Como o auto de infração foi lavrado em dezembro de 2004, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário apurado em todo aquele ano-calendário.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10245.002464/2004-73
Acórdão nº : 106-15.603

Dessarte, forte no exposto, somos pelo não provimento do recurso, no que pertine aos pontos aqui abordados.

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.

Ana Neyle Olimrio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPRIO HOLANDA