



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Recurso nº. : 140.821
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : MARIA VILMA PACHECO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 15 de junho de 2005
Acórdão nº. : 104-20.731

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL - DESCRIÇÃO DOS FATOS - LOCAL DA LAVRATURA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive as referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

jud



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

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

INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº. 5.172, de 1966 - CTN).

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

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MARIA VILMA PACHECO**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento

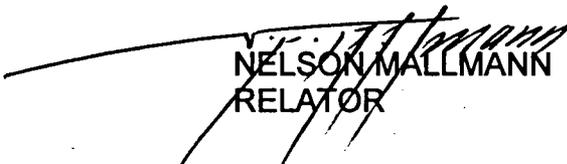


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

em face da utilização de dados obtidos com base na informação da CPMF, vencidos os Conselheiros Paulo Roberto de Castro (Suplente convocado), Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol e, por unanimidade de votos, as demais preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto de Castro (Suplente convocado), Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para que os valores tributados em um mês constituíssem origem para os depósitos do mês subsequente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Recurso nº. : 140.821
Recorrente : MARIA VILMA PACHECO

RELATÓRIO

MARIA VILMA PACHECO, contribuinte inscrita no CPF sob o n. ° 177.089.154-49, residente e domiciliada na cidade de Arapiraca, Estado de Alagoas - AL, à Rua Domingos Correia, nº 1.083 – Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Maceió - AL, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 182/201, prolatada pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 207/232.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 08/09/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 04/08, com ciência através de AR em 23/09/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.357.706,37 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora constatou omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

operações. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Encerramento de fls. 08/09, entre outros, os seguintes aspectos:

- que os dados coletados através de informações bancárias respaldadas na Lei Complementar nº 105 e Decreto nº 3.724, ambos de janeiro de 2001, deram origem a presente ação fiscal;

- que no Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF – (fls. 18) consta que a contribuinte efetuou no ano-calendário de 1998, junto a Caixa Econômica Federal, Agência Arapiraca, movimentação no valor de R\$ 2.017.570,00;

- que vale destacar que a contribuinte deixou de atender o Termo de Início de Fiscalização, e também deixou de atender aos Termos de Reintimação Fiscal emitidos nas datas de 20/07/01 e 06/08/01;

- que a propósito convém citar que a autuada encontrava-se omissa na entrega de sua declaração de IRPF do ano-calendário de 1998, no entanto apresentou-a via Internet na data de 12/07/01, ou seja, já se encontrava sob procedimento fiscal;

- que cumpre salientar que, foi demonstrado de forma mensal o somatório dos créditos realizados através de depósitos em dinheiro e depósitos em cheque, onde foram excluídos os valores correspondentes aos depósitos realizados em cheques e, posteriormente estornados/devolvidos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que desta vez, a contribuinte se manifestou, visando prestar esclarecimentos, compareceu em 02/07/03 a esta Delegacia da Receita Federal seu cônjuge Sr. Aparecido Tenório de Holanda, CPF nº 136.172.654-72, o qual afirmou ser detentor dos recursos movimentados na referida conta-corrente. Na ocasião alegou que tais recursos foram provenientes de compra e revenda de produtos agropecuários envolvendo desta forma diversas atividades comerciais, lamentou não possuir nenhuma prova, no entanto apresentou Certidão de Casamento.

Em sua peça impugnatória de fls. 156/179, apresentada, tempestivamente, em 15/10/03, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, preliminarmente a nulidade do lançamento, já que é cediço que os procedimentos de fiscalização relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal devem ser executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal. O Decreto nº 3.724, de 2001, no § 2º, do art. 2º, torna taxativa a regra de que o procedimento de fiscalização somente terá início por força do Mandado de Procedimento Fiscal;

- que, de outro lado, o auto de infração proveniente do procedimento fiscal deve revestir-se de todas as formalidades impostas em lei, uma vez que o instrumento de formalização do crédito tributário. O lançamento consubstanciado no auto de infração produz efeitos jurídicos da maior importância, pois torna líquida a obrigação nascida pelo ocorrência do fato gerador;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que no presente procedimento, o lançamento de ofício – ato constitutivo do crédito tributário – formalizado pelo Auto de Infração de fls. 04/05, é nulo de pleno direito, porque não obedece a requisitos que não substância da sua constituição, bem como é fruto de procedimento fiscal nulo de pleno direito, onde foram inobservadas regras cogentes;

- que, quanto à ausência de cientificação ao sujeito passivo dos MPFs, tem-se que o Decreto nº 70.235, de 1972, ao dispor sobre o início do procedimento fiscal no art. 7º, prevê a necessidade de cientificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Do mesmo modo, essa necessidade encontra-se expressa na Portaria nº 1.265, de 1999 e na Portaria SRF nº 3.007, de 2001;

- que sem embargo da clareza do disposto nas citadas normas jurídicas, tem-se que, in casu, a impugnante não foi cientificada do MPF-F que deu início do procedimento fiscal, tampouco dos Mandados de Procedimentos Fiscais subseqüentes. Houve, tão somente, intimação – e não foi pessoal – para prestar esclarecimentos, meses depois de já iniciado o procedimento fiscal;

- que, quanto à ausência de expedição de MPF-C, tem-se que o Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização que deu origem ao procedimento fiscal em exame foi emitido em 27 de março de 2001, com prazo para execução preestabelecido: 27 de março de 2001. É indiscutível a possibilidade de prorrogação do prazo de validade do MPF-F, mas, deverá ser efetuada a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar. Entretanto, malgrado o teor do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de fls. 02, tem-se que no caso em exame não foram emitidos os indispensáveis MPF-C, bem como não houve a necessária intimação do sujeito passivo desses atos subseqüentes de natureza investigativa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que, quanto O MPF-F emitido por autoridade incompetente, tem-se que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, formalizado pelo auto de infração, decorrente, por sua vez, de procedimento fiscal iniciado pelo MPF-F. Pois bem, á luz da Portaria SRF nº 3.007, de 2001 será emitido pelas seguintes autoridades: Coordenador-Geral de Fiscalização; Coordenador-Geral de Administração Aduaneira; Superintendente da Receita Federal; Delegado de Delegacia da Receita Federal, De Delegacia Especial de Instituições Financeiras, de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais e de Delegacia da Receita Federal de Fiscalização; inspetor da Alfândega ou de Inspetoria da Receita Federal de Classe Especial. Contudo, na espécie, o MPF-F foi emitido por Auditor Fiscal não revestido da respectiva atribuição;

- que, quanto ao Auto de Infração, tem-se que o mesmo encontra-se maculado por vícios insanáveis, porquanto absolutamente nulo;

- que, quanto à ausência da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, tem-se que o inc. IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 determina que o auto de infração deverá indicar a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, no caso em tela, a autoridade que elaborou o Auto de Infração não teve o cuidado de especificar, de forma clara e incontroversa, a disposição infringida, nem a penalidade aplicável, tão-somente tratou de enunciar dispositivos legais de caráter subsidiários, secundários, acidentais, quais sejam: art. 42 da Lei nº 9.430/96; art. 4º da Lei nº 9.481/97; e art. 21 da lei nº 9.532/97;

- que o regulamento do Imposto de Renda estabelece que a fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação direta, no domicílio dos contribuintes. Regra geral, a autoridade fiscal competente para aplicar as normas do referido diploma é a do domicílio fiscal do contribuinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que sem embargo de a impugnante possuir domicílio fiscal na cidade de Arapiraca/AL, todo o procedimento fiscal e o subsequente Auto de Infração foi lavrado na DRF de Maceió. Com isso, devido às ocupações funcionais e aos deveres do lar, a impugnante ficou impossibilitada, justificadamente, de acompanhar por completo o procedimento fiscal movido em seu desfavor;

- que, quanto ao exame de mérito, tem-se que o imposto de renda, segundo deflui da previsão constitucional, assim como da definição contida na norma do art. 43 do Código tributário Nacional, tem como fato gerador à renda ou proventos de qualquer natureza. O CTN como definição mais ampla e precisa, estabeleceu que o fato gerador desse imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, cuidando, ainda, de definir o que seriam renda e proventos;

- que o Auto de Infração que deu origem ao lançamento do crédito tributário, teve por fonte, única e exclusiva, a alegação – diga-se de passagem: fundada em prova ilícita – de depósitos bancários realizados em conta de titularidade da impugnação, mantida junto à Caixa Econômica Federal. Daí exsurgiu a falsa afirmação de que houve omissão de rendimentos, sem, contudo, justificar como se chegou a essa constatação, uma vez que não foi elaborado demonstrativo de origens e aplicações de recursos e não há indicação do provável acréscimo patrimonial a descoberto;

- que, por óbvio, o depósito bancário é um mero indício que pode levar a uma presunção de omissão de rendimentos. Todavia, o ônus da prova de que ela efetivamente ocorreu é da autoridade lançadora, o que não aconteceu na espécie. Noutro falar: em momento algum ficou comprovado nos autos a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, já que os simples depósitos bancários, sem qualquer comprovação da ocorrência de acréscimo patrimonial, não é suficiente para configurar essa hipótese, sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

que, na presente seara é inadmissível o emprego da presunção para constituir o crédito tributário;

- que a tributação com base em depósitos bancários tem sido repelida pelos Tribunais. Nesse sentido, o extinto Tribunal Federal de Recursos, externou o seu entendimento pacífico editando a súmula nº 182, assim ementada: "É ilegítimo o lançamento do imposto de renda com base apenas em extratos ou depósitos bancários". Diante dessa orientação, o legislador houve por bem determinar o cancelamento de débitos tributários quando o lançamento fosse constituído exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados;

- que á evidência, cumpre ao fisco comprovar uma correlação entre os depósitos e fatos que demonstrem a utilização dos recursos como se renda fossem, pois, os depósitos não explicam ou demonstram por si a disponibilidade econômica, que ao inverso, se prova pelas aplicações financeiras, patrimoniais ou pelo consumo;

- que, quanto ao crédito tributário constituído através de ato ilícito, tem-se que sem embargo de os depósitos bancários constituírem mera presunção, impende destacar, mercê do princípio da eventualidade, que o crédito tributário formalizado pelo lançamento foi gerado através de prova ilícita, porquanto eivado de nulidade;

- que no caso específico, a ilicitude exsurge da quebra do sigilo bancário da impugnante, utilizada para concretizar o lançamento do crédito tributário. Tanto no seu aspecto material como no aspecto formal a quebra do sigilo – originada do repasse de informações referente a CPMF (fls. 18), bem como obtenção de extrato de movimentação de conta, do período de 01/01/98 a 31/12/98 – constitui ato malsinado capaz de gerar, por si só, a nulidade absoluta do crédito tributário constituído;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que é cediço que o direito ao sigilo bancário não se reveste de caráter absoluto ou ilimitado, sujeitando-se a sua quebra ao interesse público ou social ou a regular administração da justiça. Para que o fisco se valha das informações fornecidas pelas instituições financeiras a respeito da movimentação bancária do contribuinte, a fim de lançar crédito tributário relativo ao imposto de renda, mediante procedimento administrativo-fiscal, é imprescindível a autorização judicial;

- que segundo a melhor doutrina não se modificou a exigência de submissão ao Poder Judiciário do pedido de quebra do sigilo bancário, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 105/2001. Na hipótese vertente, este diploma legal não tem o efeito de convalidar a conduta do fisco, por transgredir o direito fundamental à intimidade e à vida privada, consoante a argumentação acima expendida;

- que segundo explicita anteriormente, o presente procedimento fiscal tem fundamento na acusação de que a impugnante teria omitido rendimento durante o ano calendário de 1998. Malgrado a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, a Receita Federal, com base no art. 1º, da Lei nº 10.174/2001, utilizou as informações da CPMF do ano de 1998 para instaurar este procedimento fiscalizatório. Em verdade, a Receita Federal informou que o art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311/96 daria suporte à utilização das informações dos valores de movimentação financeira prestadas pelos bancos para identificação dos contribuintes da CPMF;

- que assim, de posse destas informações que consistem nos valores de movimentação financeira para efeito de identificação dos contribuintes da CPMF (art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311/96), a Receita Federal as utilizou para instaurar o procedimento fiscalizatório, que tem por objetivo constituir crédito tributário do Imposto de Renda do exercício do ano-calendário de 1998;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que por esta perspectiva, conclui-se facilmente que o art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96 torna ilegal e irregular o MPF instaurado com base nas informações dos valores globais prestados em razão da CPMF, porque: a) existe clara admoestação para que a Receita Federal resguarde o sigilo das informações que lhe foram prestadas em razão da CPMF, e se guardar sigilo implica em não revelar algo, por obvio que não estaria guardando sigilo também quem pretendesse utilizar a informação contra o próprio contribuinte; b) existe claro enunciado proibitivo endereçado à Secretaria da Receita Federal (SRF vedando a utilização das informações que lhe foram prestadas em razão da CPMF em quaisquer procedimentos que tivessem por escopo a constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos;

- que com base na análise do art. 1º da lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001, verifica-se tratar de norma que entrou em vigor em 09/01/2001, passando a autorizar a SRF a partir de então a utilização das informações sigilosas da CPMF para constituição de crédito de outras contribuições e impostos, ao passo que até o dia 08/01/2001 estava em pleno vigor o art. 11, § 3º, da lei nº 9.311/96 que expressamente proibia a utilização das informações da CPMF sob qualquer pretexto instituir mecanismos que pretendessem a constituição de crédito de outras contribuições e impostos;

- que a Lei Complementar nº 105 (que autoriza a quebra do sigilo bancário), independente da discussão acerca de sua constitucionalidade, não tem a força de conferir à Receita Federal o poder de quebrar o sigilo fiscal dos contribuintes, sem autorização judicial, por conta de fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, decide julgar procedente o lançamento mantendo na íntegra o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que logo se vê que o presente caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. De fato, não há a incompetência de que tratam os itens I e II. Observe-se que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é um documento de controle interno da Secretaria da Receita Federal, ligado a distribuição de tarefas e organização de suas atividades, e que não pode ser considerado como elemento essencial ou necessário ao lançamento. Não decorre de lei e não gera direitos para a contribuinte. Quanto muito, a contribuinte obteria a nulidade do MPF, o que nenhuma consequência traria ao lançamento e ao julgamento. A competência que interessa é a competência para efetuar o lançamento e esta o Auditor-Fiscal da Receita Federal já tem em decorrência de lei;

- que tampouco a ausência de MPF ou o atraso em sua emissão acarretariam qualquer dano ao lançamento, pois como já foi afirmado, trata-se de documento de controle interno da Administração Tributária;

- que se ressalte que as intimações enviadas e recebidas no domicílio fiscal da contribuinte são inteiramente válidas, não sendo necessário que a intimação seja pessoal, uma vez que os meios previstos nos incisos I e II do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972 não estão sujeitos a ordem de preferência, conforme parágrafo 3º deste mesmo artigo, acrescido pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/1997;

- que quanto à indicação do dispositivo legal infringido e da penalidade aplicável, entendo que inexistente qualquer vício. O artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, incluído no “Enquadramento Legal” do Auto de Infração, refere-se expressamente à ocorrência de “omissão de receita ou de rendimento” e, portanto, se harmoniza perfeitamente com os fatos ali descritos e não deixa qualquer dúvida a respeito da infração. A penalidade aplicável também está perfeitamente descrita e possui todas as características necessárias;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que a contribuinte também não tem razão em suas alegações relativas ao local da ação fiscal e da lavratura do Auto de Infração. Primeiramente, porque o município de Arapiraca integra a jurisdição da Delegacia da Receita Federal em Maceió. Em segundo lugar porque não há qualquer restrição quanto à lavratura de auto de infração por servidor competente de outra jurisdição, conforme consta expressamente do § 2º do artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que os poderes de fiscalização das autoridades fazendárias são amplos porque exercidos em nome do interesse público, do interesse social, tendo as Leis nºs 4.154/62, artigo 7º, e 4.595/64, artigo 38, §§ 5º e 6º, e o Decreto-lei nº 1.718/79, artigo 2º, determinado que os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, não poderão eximir-se de fornecer à fiscalização, em cada caso especificado em despacho da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, cópias das contas-correntes de seus depositantes e de outras pessoas que tenham relações com tais estabelecimentos, nem de prestar informações ou quaisquer esclarecimentos solicitados;

- que no presente caso, entretanto, a fiscalização teve início após a edição do artigo 6º da lei Complementar nº 105, de 10/01/01, que mais uma vez promoveu substancial alteração naquela matéria;

- que a edição desse dispositivo de lei complementar se fez indispensável, em virtude de divergência interpretativa que havia sido estabelecida acerca do tema, especialmente em face de decisão de uma das Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou assentado que o termo "processo", empregado no artigo 38, § 5º, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, se referia a processo judicial e não processo administrativo, que a expressão autoridade competente se referia à autoridade judiciária, não a autoridade administrativo-fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que cuidou, assim, o preceptivo legal em questão – que revogou expressamente, em seu artigo 13, o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964 -, de cancelar uma exceção à regra do sigilo bancário já prevista na lei anterior, agora com toda a clareza, sem deixar margem à interpretação equivocada ou distorcida, ao declarar expressamente que o processo mencionado é o administrativo; que a autoridade competente, para fins da lei, é a administrativa;

- que, desta forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova;

- que cabe esclarecer que, ao contrário do que pretende a contribuinte, o disposto no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes de sua edição, nos termos do parágrafo primeiro do artigo 144 do Código tributário Nacional, que trata da aplicação da lei que rege o lançamento no tempo;

- que a impugnante alega, preliminarmente, que as informações obtidas para cobrança da CPMF não podem ser utilizadas para a constituição de créditos tributários relativos a impostos e contribuições que não a própria CPMF. Segundo a interessada, a Lei nº 10.174, de 2001, que modificou o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, não poderia retroagir para alcançar fatos geradores anteriores à sua vigência;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

- que com o advento da Lei nº 10.174, de 2001, tornou-se possível utilizar as informações relativas a CPMF, no lançamento de créditos tributários relativos a outros impostos e contribuições. O procedimento fiscal em tela iniciou-se em março de 2001, quando já vigia a mencionada lei, sendo, portanto, aplicáveis a ele a nova regra;

- que a Lei nº 10.174, de 2001, veio exatamente ampliar os poderes de investigação do Fisco, autorizando-o a instaurar procedimento de fiscalização referente a qualquer outro imposto ou contribuição, com base nas informações decorrentes da CPMF, observando-se o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações posteriores;

- que, no mérito, tem-se que a Lei nº 9.430, de 1996, estabelece presunção legal de omissão de receita ou de rendimento, que tem como efeito a inversão do ônus da prova o qual, assim, deixa de ser do fisco para recair sobre a contribuinte;

- que a existência de depósitos bancários em nome de um contribuinte representa, inicialmente, um indício de que tais depósitos se realizaram a partir de rendimentos deste mesmo contribuinte, merecendo investigação mais apurada. E nesse ponto, o contribuinte deve ser ouvido, para indicar quais desses depósitos não lhe pertencem ou correspondem a rendimentos já tributados. Mas não se trata de simplesmente prestar a informação, pois a lei é bastante clara ao exigir que o contribuinte comprove a origem dos recursos. E esta não-comprovação, tem o poder de transformar os depósitos, que eram meros indícios, em meios de prova em favor do fisco;

- que a ocorrência do fato gerador decorre, no presente caso, da presunção legal estabelecida no artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. A existência de depósitos bancários cuja origem não foi justificada e comprovada pela contribuinte permite presumir a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo à contribuinte o ônus de provar a irrealdade das imputações feitas. Ausentes esses elementos de prova, resulta procedente o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

feito fiscal. Como se vê, não é lícito obrigar a Fazenda a substituir a ora impugnante no fornecimento de prova que a esta competia em decorrência da apuração de omissão de renda por presunção legal, pois, como já exposto acima, esta presunção tem o poder de inverter o ônus da prova.

As ementas que consubstanciam a decisão de Primeira Instância são as seguintes:

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

Ano-calendário: 1998

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Não são causas de nulidade do lançamento à ausência, o atraso ou a irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. FASE PRÉ-PROCESSUAL. Antes da lavratura do auto de infração, não há que se falar em violação ao Princípio do Contraditório, já que a oportunidade de contradizer o Fisco é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo, que se inicia com a impugnação do lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SIGILO BANCÁRIO. Não configura quebra do sigilo bancário o acesso às informações fornecidas por instituições financeiras aos agentes do Fisco, depois de iniciado o procedimento fiscal.

AÇÃO FISCAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS A CPMF. FATOS GERADORES ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI Nº 10.174. POSSIBILIDADE. As informações obtidas para cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF podem ser utilizadas para a constituição de créditos tributários relativos a outros tributos, mesmo quando se tratar de fatos geradores anteriores à data de início da vigência da Lei nº 10.174, de 09/01/2001.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. A existência de depósitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

bancários cuja origem não foi justificada e comprovada pela contribuinte permite presumir a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo à contribuinte o ônus de provar a irrealidade das imputações feitas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOMENTO DA PROVA. As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/04/04, conforme Termo constante às fls. 202/203 e 206, a recorrente interpôs, tempestivamente (13/05/04), o recurso voluntário de fls. 207/232, instruído pelos documentos de fls. 235/236, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 235/236 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº 10.522, de 2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos do processo se verifica que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi à movimentação financeira de porte elevado, conclusão extraída a partir da análise da arrecadação pertinente a CPMF. Posteriormente, em razão da requisição pela autoridade administrativa dos extratos bancários às instituições financeiras, através da análise destes a fiscalização apurou a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

Em sua defesa a suplicante apresenta uma série de preliminares de nulidade do lançamento baseado nos seguintes argumentos: ilegalidade no Mandado de Procedimento Fiscal; ausência da disposição legal infringida; ação fiscal realizada fora do domicílio fiscal da recorrente; ilegitimidade do lançamento do imposto de renda baseado em depósitos bancários; ilegalidade da fiscalização por vício de origem; da impossibilidade da aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001 e da Lei Complementar nº 105, de 2001; da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

impossibilidade da quebra de sigilo bancário, bem como razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende as preliminares de nulidade do lançamento argüida pela suplicante por entender que houve ilegalidade na origem do procedimento fiscal, bem como houve irregularidades na quebra do sigilo bancário e, no mérito, a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante é de se dizer o seguinte:

Como visto no relatório a suplicante argüi a nulidade do auto de infração visto que foi em 13/06/01, que o fisco deu início à fiscalização. O MPF-F expedido o foi para início em 27/03/01. A recorrente não foi intimada deste. Após, mesmo tendo se arrastado o trabalho fiscal, nunca, jamais, em tempo algum teve ciência a recorrente de eventuais prorrogações.

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto nº 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6º da Medida Provisória nº 1.915, de 1999, in verbis:

“Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I – em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;”.

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal, ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Esta posição não é isolada e combina com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

Acórdão nº 201-77049

“PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento.

(...).”

Acórdão nº 108.07458

“NULIDADE – INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.

(...).”

Acórdão nº 202.14949

“NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

(...).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº : 104-20.731

Acórdão nº 107.06797

“MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

(...).”

Acórdão nº 107.06820

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da personalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

(...).”





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocado a conclusão da suplicante no sentido de que a ausência do MPF válido à época da lavratura do auto levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infralegal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da SRF que não acarreta a nulidade levantada pela suplicante.

É de se observar, ainda, que a suplicante atendeu às intimações efetuadas e em nenhum momento contestou qualquer aspecto decorrente do MPF. Esse fato por si só demonstra que, mesmo considerando ausente, o MPF não prejudicou a sua defesa.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Ademais, nem caberia apreciar as alegações de irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, já que a própria suplicante informa ter sido notificado do início da ação fiscal e nos autos do processo consta cópia do Mandado de Procedimento Fiscal e o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF (Mandados de Procedimento Fiscal Complementar) abrangendo todo o período de duração do procedimento fiscal, conforme se constata às fls. 01/02.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado no local da infração, como exige o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como, não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pela suplicante.

É de se esclarecer, que o fato da contribuinte ter sido autuada via lavratura de Auto de Infração (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972), ao invés de lavratura de Notificação de Lançamento (art. 11 do Decreto nº 70.235, de 1972) é totalmente irrelevante, não se afigura subversão do devido processo legal, posto que não existe ordem de preferência impositiva para a utilização de um em detrimento de outro. É usual a utilização da lavratura de Auto de Infração quando a origem vem da fiscalização externa, contendo a assinatura dos autuantes, não havendo, entretanto, a previsão legal para que conste a assinatura do Chefe da repartição.

Verifica-se, também, que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls.04/07, identifica por nome e CPF a autuada, esclarece que foi lavrado na DRF/Maceió - AL, cuja ciência foi através de AR e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10410.003840/2003-15
Acórdão n.º : 104-20.731

Auditora-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Ora, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pela recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que a suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

“A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.”

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

“Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüida pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, quais sejam: valer-se de dados da CPMF para cobrar imposto de renda da pessoa física; utilização da Lei nº 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº 105, de 2001, para solicitar os extratos bancários do suplicante e quebra do sigilo bancário de forma incorreta.

O primeiro aspecto divergente estaria no entendimento que a suplicante tem de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, já que entende que o que ocorreu foi uma solicitação indevida as instituições financeiras dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário por autoridade administrativa e não pelo Poder Judiciário.

O segundo aspecto divergente estaria no entendimento que a suplicante tem de que é público e notório que a fiscalização tem origem em utilização indevida da Receita Federal das informações apresentadas pelos bancos com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996 e que correspondiam a CPMF, quando era vedada a sua utilização para qualquer outra finalidade que não fosse para fiscalização deste tributo.

Por tudo que dos autos consta, não houve qualquer irregularidade na obtenção dos extratos bancários que deram origem ao lançamento em discussão. De se ver.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Não há dúvidas, que toda a controvérsia de fato resume-se na discussão do sigilo de informações no Mercado Financeiro e de Capitais, ou seja, sigilo bancário.

O sigilo bancário sempre foi um tema cheio de contradições e de várias correntes. Antes da edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, os Tribunais Superiores tinham a forte tendência de albergar a tese da inclusão do sigilo bancário na esfera do direito à privacidade, na forma da nossa Constituição Federal, sob o argumento que não é cabível a sua quebra com base em procedimento administrativo, amparado no entendimento de que as previsões nesse sentido, inscritas nos parágrafos 5º e 6º do artigo 38, da Lei nº 4.595, de 1964 e no artigo 8º da Lei nº 8.021, de 1990, perdem eficácia, por interpretação sistemática, diante da vedação do parágrafo único do artigo 197, do CTN, norma hierarquicamente superior.

Apesar de existir intermináveis discussões quanto à natureza do sigilo bancário, entendo que tal garantia, insere-se na esfera do direito à privacidade, traduzido no artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal.

Por outro lado, entendo que o direito à privacidade não é ilimitado, tendo em vista o princípio da convivência de liberdades. Assim, não se pode, sob o manto da privacidade, pretender acobertar indistintamente qualquer irregularidade que seja objeto de apuração pelo fisco, ou seja, os direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal não se prestam a servir de manto protetor a comportamentos abusivos, e nem tampouco devem prevalecer diante de fatos que possam constituir crimes. Sejam eles crimes tributários ou não.

Não tenho dúvidas, que o direito ao sigilo bancário não pode ser utilizado para acobertar ilegalidades. Por outro lado, preserva-se a intimidade enquanto ela não atingir a esfera de direitos de outrem. Todos têm direito à privacidade, mas ninguém tem o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

direito de invocá-la para abster-se de cumprir a lei ou para fugir de seu alcance. Tenho para mim, que o sigilo bancário não foi instituído para que se possam praticar crimes impunemente.

Desta forma, é indiscutível que o sigilo bancário, no Brasil, para fins tributários, é relativo e não absoluto, já que a quebra de informações pode ocorrer nas hipóteses previstas em lei.

Da mesma forma, a quebra do sigilo bancário não afronta aos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que:

“Ementa: Inquérito. Agravo regimental. Sigilo bancário. Quebra. Afronta ao artigo 5º, X e XII, da CF: Inexistência. (...).

I – A quebra do sigilo bancário não afronta o artigo 5º, X e XII, da Constituição Federal (Precedentes: PET. 577).

(...)

(Ac. Do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no AGRINQ-897/DF, rel. Min. Francisco Rezek, j. em 23.11.94).”

Ora, é cediço que o sigilo bancário não tem caráter incontestável nem absoluto, pois deve sempre estar submetido, como direito individual que é, aos interesses da sociedade em geral e, por conseguinte, ao interesse maior da preservação dos comandos estabelecidos pela lei.

Diz a Lei nº 4.595, de 1964:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

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

§ 2º O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo.

§ 3º As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil.

§ 4º Os pedidos de informações a que se referem os §§ 2º e 3º, deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros.

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente."

Nos termos da lei, acima mencionada, o sigilo bancário será quebrado sempre que houver processo instaurado e a autoridade fiscalizadora considerar necessário, pois é sabido que os estabelecimentos vinculados ao sistema bancário não poderá eximir-se de fornecer à fiscalização, em cada caso especificado pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, cópias das contas correntes de seus depositantes ou de outras pessoas que tenham relações com tais estabelecimentos, nem de prestar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

informações ou quaisquer esclarecimentos solicitados, se a autoridade fiscal assim o julgar necessário, tendo em vista a instrução de processo para qual essas informações são requeridas.

É evidente, que a possibilidade da quebra do sigilo bancário é de natureza excepcional, e o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, arrola as oportunidades em que terceiros tem acesso ao conhecimento de dados e informações de operações realizadas no mercado financeiro pelos seus investidores/clientes. Os parágrafos, do artigo anteriormente citado, estabelecem, de forma clara, quais são as autoridades que tem acesso a estas informações, ou seja, Poder Judiciário (§ 1º); Poder Legislativo (§ 2º); Comissões Parlamentares de Inquérito (§ 3º) e os agentes fiscais do Ministério da Fazenda e dos Estados (§§ 5º e 6º).

O texto acima estabelece com clareza a obrigatoriedade que os bancos tinham de permitir aos agentes fiscais o exame dos registros de contas de depósitos. Para isto, bastaria demonstrar a existência de processo fiscal e declarar que tal documentação era indispensável à investigação em curso. Desta forma, entendo que fica demonstrado que, já em 1964, os bancos estavam obrigados a fornecer à fiscalização documentação a respeito de transações com seus clientes.

Não há como discordar que a expressão "processo instaurado" se refere ao "processo administrativo fiscal", já que em caso contrário não haveria a necessidade de existirem os parágrafos 5º e 6º do referido diploma legal.

Assim, fica evidenciado que para a Administração Tributária Federal ter acesso a informações relativo às atividades e operações no mercado financeiro e de capitais realizadas pelos contribuintes pessoas físicas e/ou jurídicas, estaria condicionada a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

observância de certos requisitos, quais sejam: ter processo administrativo fiscal instaurado; que as informações a serem solicitadas fossem indispensáveis e que estas informações não poderiam ser reveladas a terceiros.

Já, por outro lado, em 1966, a Lei n.º 5.172 (Código Tributário Nacional) promoveu alterações no dispositivo acima transcrito, eliminando a exigência de prévia existência de processo. No art. 197 o Código Tributário Nacional dispõe:

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

...

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

Após a edição do Código Tributário Nacional, o Decreto n.º 1.718, de 1979 reforçou a obrigatoriedade que têm as Instituições Financeiras de prestar informações às autoridades fiscais. No art. 2º daquele ato legal foi estabelecido:

“Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob administração do Ministério da Fazenda, ou quando solicitados a prestar informações, os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de registro, o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituírem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as Companhias de Seguros, e demais entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações para a mesma fiscalização.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Já no comando da Lei n.º 8.021, de 1990, esta obrigatoriedade é mais abrangente incluindo Bolsa de Valores e Assemelhadas, além das Instituições Financeiras, cuja redação diz o seguinte:

“Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.”

Evidente está, diante das normas legais acima transcritas, que as instituições financeiras não podem invocar o dever de sigilo bancário quando da efetivação, por parte da Fazenda Pública, de pedido de informações acerca de um terceiro, existindo processo administrativo fiscal que permita tal solicitação. Não há que se falar, portanto, em quebra do sigilo bancário, uma vez que a autoridade fazendária encontra-se legalmente obrigada a manter os dados recebidos sob sigilo, conforme impõe o parágrafo 6º do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964.

Os dispositivos legais acima citados, não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, dão respaldo ao procedimento da fiscalização. Por esta razão, rejeita-se o argumento de que os documentos foram obtidos de forma ilícita. O sigilo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

bancário, face à farta legislação existente, não pode ser argüido com a finalidade de negar informações ao fisco.

A Lei n.º 8.021, de 1990 revoga, para fins fiscais, a obrigatoriedade das instituições financeiras a conservar sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, estabelecido no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964. Este último dispositivo legal já estabelecia em seus parágrafos 5º e 6º que:

“5º - Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.”

Resta claro, portanto, a possibilidade de a administração fazendária solicitar aos estabelecimentos bancários às informações que esses detenham em relação aos contribuintes para os quais exista procedimento fiscal em andamento, sem que seja necessário demonstrar os motivos que conduziram a tal requisição.

Agora sob o comando da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, esta condição é indiscutível, cuja redação diz o seguinte:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II – o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

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

IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

(...)

Art. Revoga-se o art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

A edição desse dispositivo de lei complementar se fez indispensável, em virtude de divergência interpretativa que havia sido estabelecida acerca do tema, especialmente em face de decisão de uma das Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou assentado que o termo “processo”, empregado no artigo 38, § 5º, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, se referia a processo judicial e não processo administrativo, que a expressão autoridade competente se referia à autoridade judiciária, não a autoridade administrativo-fiscal.

Cuidou, assim, o preceptivo legal em questão – que revogou expressamente, em seu artigo 13, o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964 -, de cancelar uma exceção à regra do sigilo bancário já prevista na lei anterior, agora com toda a clareza, sem deixar margem à interpretação equivocada ou distorcida, ao declarar expressamente que o processo mencionado é o administrativo; que a autoridade competente, para fins da lei, é a administrativa.

Ora, se antes existiam dúvidas sobre a possibilidade da quebra do sigilo bancário via administrativa (autoridade fiscal), agora estas não mais existem, já que é cristalino na lei complementar, acima transcrita, a tese de que a Secretaria da Receita Federal tem permissão legal para acessar os dados bancários dos contribuintes, expressamente autorizado pelo artigo 6º da mencionada lei complementar. O texto autorizou, expressamente, as autoridades e agentes fiscais tributários a obter informações de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado.

Assim, estaria afastada a pretensa quebra de sigilo bancário de forma ilícita, já que há permissão legal para que o Estado através de seus agentes fazendários, com fins públicos (arrecadação de tributos), visando o bem comum, possa ter acesso aos dados protegidos, originariamente, pelo sigilo bancário. Ficam o Estado e seus agentes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

responsáveis, por outro lado, pela manutenção do sigilo bancário e pela observância do sigilo fiscal.

Nesse sentido, leia-se a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, contido no Compêndio de Direito Tributário, Ed. Forense, 1a. Edição, 1984, pág. 746:

"O sigilo dessas informações, inclusive o sigilo bancário, não é absoluto. Ninguém pode se eximir de prestar informações, no interesse público, para o esclarecimento dos fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas sim, para revestir a revelação deles de um caráter de excepcionalidade. Assim, compete à autoridade administrativa, ao fazer a intimação escrita, conforme determina o Código Tributário Nacional, estar diante de processos administrativos já instaurados, onde as respectivas informações sejam indispensáveis."

Desta forma, dentro dos limites estabelecidos pelos textos legais que tratam o assunto, os Auditores-Fiscais da Receita Federal poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, desde que houver processo fiscal administrativo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. Devendo ser observado que os documentos e informações fornecidos, bem como seus exames, devem ser conservados em sigilo, cabendo a sua utilização apenas de forma reservada, cumprido as normas a prestação de informações e o exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, a que alude a lei, não constitui, portanto, quebra de sigilo bancário.

Sempre é bom lembrar que o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais constitui um dos requisitos do exercício da atividade administrativa tributária, cuja inobservância só se consubstancia mediante a verificação material do evento da quebra do sigilo funcional, quando, então, o agente envolvido sofrerá a devida sanção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Da mesma forma, discordo daqueles que defendem a ilegalidade da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001, sob o argumento que em face ao princípio constitucional que veda a aplicação retroativa da lei, a mesma (LC nº 105, de 2001), não poderia ter sido tomada pelas autoridades fiscais para respaldar a obtenção e o exame da movimentação bancário do ano calendário de 1998.

Ora, é sabido que a matéria relativa à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, que diz:

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

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

Nesta hipótese, a tese é de que a Lei Complementar nº 105, de 2001, não poderia retroagir, já que não tem natureza procedimental e sim dispõe de conteúdo material, cuja aplicação retroativa é vedada pelo disposto nos artigos 105, 106 e 144, “caput”, do CTN.

Ora, é sabido que as leis de procedimento, como o é a Lei Complementar nº 105, de 2001, são aplicáveis ao processo no estado em que se encontra, já que a mesma não é lei tributária, ou seja, não é uma lei cuja natureza jurídica seja estabelecer qualquer matéria tributável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Indiscutivelmente é sabido que o “caput” do art. 144 do CTN se refere à regra de direito material, ou seja, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto que os seus parágrafos contêm solução aplicável ao procedimento fiscal, processo ou aspecto formal do lançamento.

É evidente que o § 1º do art. 144 do CTN, regula matéria diferente de seu “caput”, nota-se que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o tributarista Jose Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário” - 2ª edição, Malheiros Editores Ltda. – ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

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

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

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

posteriormente e estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico – enquanto in fieri o procedimento de lançamento – legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário.”

Da mesma forma, existem julgados no âmbito do Poder Judiciário que respaldam o entendimento anteriormente citado, conforme se pode constatar nas decisões abaixo transcritas:

Sentença proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.045127-8/SC, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO. O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal. No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a imposto e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar 105/2001). As disposições da Lei nº 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.”

Sentença proferida pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

2002.04.01.003040-0/PR, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº 105/01. procedimento de fiscalização. Quebra de sigilo. Inocorrência. 1. a Lei 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a 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 2001 poderão valer-se dessa informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução, preservando o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso à informação junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01 “.

Recentemente, a questão em debate já foi objeto de exame pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual tende por firmar jurisprudência de que a regra do artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001 é de natureza procedimental (CTN, art. 144, I), de sorte que nada impede a autoridade fiscal dela se servir para obter informações bancárias pretéritas de contribuintes sob fiscalização. A título de exemplo, veja-se o teor do acórdão da Primeira Turma do aludido tribunal, proferido em 02/12/03 no julgamento do Recurso Especial nº 506.232 – PR (Diário da Justiça de 16/02/04 – p. 00211):

“EMENTA

TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA
PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art 6º dispõe: "Art. 6 As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envergar natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido.”.

Em síntese é de se concluir, que as leis que regulam os aspectos formais do lançamento têm aplicação imediata, ou seja, passam a regular a atividade de lançamento na data em que o ato é exercido, ainda que a lei tenha vigência posterior à ocorrência da obrigação. Essa compreensão é perfeitamente válida para as leis que tenham instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, visando à ampliação de poderes de investigação das autoridades fiscais.

É de se concluir, que na situação analisada, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 105, de 2001, foi facultado à autoridade fiscalizadora obter diretamente das instituições, sem necessidade de ordem judicial, extratos de contas bancárias e outros documentos de contribuintes submetidos à fiscalização, inclusive de períodos pretéritos à edição da aludida lei.

Como também, nesta linha de pensamento argumentativo, não há que falar em ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, para contestar a aplicação da Lei Complementar nº 105, de 2001, uma vez que esses institutos não alcançam normas de caráter adjetivo, externas aos aspectos concernentes do fato gerador, e que visam à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

melhoria dos processos de fiscalização e apuração, como é o caso dos dispositivos legais combatidos.

A suplicante alega, ainda, que o procedimento de lançamento tributário decorreu de informações extraídas dos valores que a recorrente pagou de CPMF. Em outras palavras, a fiscalização teria tomado como base de lançamento os dados da CPMF para cobrar o imposto.

Argumento totalmente equivocado e dissociado da verdade dos fatos, já que nada consta em relação a dados da CPMF no Auto de Infração lavrado.

A única verdade em tudo isso é que os dados sobre movimentação financeira das contas do suplicante, obtidas com base em informações prestadas pelas instituições financeiras à Secretaria da Receita Federal, foram utilizados pela autoridade lançadora para instaurar o procedimento fiscal tendente a verificar a existência de eventual crédito tributário devido pela suplicante, conforme se constata no Termo de Início de Fiscalização de fls. 08 e Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF, de fls. 18, onde consta, de forma clara que os dados foram obtidos com base nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras, de acordo com o art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 1996.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Por outro lado, é de se asseverar, que os dados concernentes a CPMF, repassados pelas instituições financeiras por força do disposto no art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 1996, pelo fato de não conterem discriminação individual dos valores dos débitos e créditos, não são passíveis de utilização como base de lançamento do IRPF. É, antes, um instrumento de informação que permite ao Fisco instaurar o procedimento fiscal tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, ou seja, o fato da contribuinte não ter declarado as contas corrente em sua Declaração de Ajuste Anual e apresentar movimentação financeira elevada foram os parâmetros para que fosse selecionado para ser fiscalizado. Foi, somente, para se proceder ao parâmetro de seleção que serviu o Relatório de Movimentação Financeira, e jamais para se proceder a constituição do crédito tributário, como quer fazer crer a suplicante. Vale dizer, que o Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF não serviu de base para proceder ao lançamento tributário.

Não restam dúvidas, para mim, que o fato motivador para a seleção do suplicante para ser fiscalizado foi à elevada movimentação financeira (movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados), sem, contudo, declarar à Receita Federal o trânsito de tais importâncias em suas respectivas contas bancárias e que o valor global desta movimentação financeira por estabelecimento bancário foi obtida com base nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal, de acordo com o art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 1996. Como da mesma forma, não restam dúvidas, que foi a autoridade tributária que requisitou os extratos bancários, referentes às contas bancárias do suplicante que deram origem à movimentação financeira.

Como, também não pairam dúvidas, que foi em razão da requisição pela autoridade lançadora que as instituições bancárias apresentaram os extratos e esta com base nestes extratos realizou o lançamento do imposto de renda que entendeu devido, tomando-se como rendimentos omitidos os depósitos realizados em conta corrente dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

quais o recorrente não logrou a comprovação de que se tratavam de rendimentos isentos, já tributados ou não tributados. Ou seja, procedeu ao lançamento normal, prevista em lei, tendo como base os valores constantes dos extratos bancários (depósitos bancários).

Como se vê a discussão sobre o conteúdo do § 3º, do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, se torna inócua, já que o lançamento não foi procedido em cima de informações de dados da CPMF, ou seja, os dados da CPMF não serviram de suporte para o lançamento em questão e sim os valores constantes dos extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras, conforme se constata dos autos do processo. O suplicante insiste em confundir lançamento efetuado com base em dados da CPMF, com lançamento efetuado com base em extratos bancários.

Diz a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996:

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

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidas pelo Ministro de Estado da Fazenda.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

É notório, que a lei cita que as instituições responsáveis pela retenção da CPMF prestarão informações necessárias à identificação dos contribuintes E OS VALORES GLOBAIS DAS RESPECTIVAS OPERAÇÕES. Da mesma forma, a lei cita que sobre estes VALORES GLOBAIS é vedada sua utilização para constituição do crédito tributário.

Ora, se o lançamento não foi constituído sobre estes VALORES GLOBAIS anuais (e nem poderia, já que os depósitos devem ser individualizados e o fato gerador deve ser identificado no mês da ocorrência) e sim sobre os depósitos constantes dos extratos bancários da contribuinte, não há que se falar em Lei nº 9.311, de 1996.

É de se ressaltar, que os dados colhidos na arrecadação da CPMF demonstram a existência desses depósitos, entretanto, para o imposto de renda são meras informações. Por isso, é que os dados obtidos pela fiscalização através da CPMF não são passíveis de tributação no imposto de renda. Esses dados são meros indícios e indicam a possibilidade de existência de receitas ou rendimentos auferidos pelos contribuintes.

Entretanto, novamente e somente por amor à discussão, partindo da premissa que houvesse legislação específica que tornasse possível o lançamento tomando como base os dados da CPMF, ainda assim, falece de razão o recorrente quando alega não poder o fisco imprimir efeitos retroativos à Lei nº 10.174, de 2001, para obtenção das informações junto às instituições financeiras, visto que em 1998 estava em pleno vigor a Lei nº 9.311, de 1996, que expressamente proibia a sua utilização como forma de cobrar outros tributos especialmente o imposto de renda pessoa física.

A Lei Complementar nº 105, de 2001, estabelece:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II – o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

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

IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Por sua vez, a Lei 10.174, de 2001, estabelece:

“Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“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”.

É sabido que a matéria relativa à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, que diz:

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

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

Nesta hipótese, a tese do suplicante é de que a Lei nº 10.174, de 2001, não poderia retroagir, já que não tem natureza procedimental e sim dispõe de conteúdo material, cuja aplicação retroativa é vedada pelo disposto nos artigos 105, 106 e 144, “caput”, do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Ora, é sabido que as leis de procedimento, como o é a Lei nº 10.174, de 2001, são aplicáveis ao processo no estado em que se encontra, já que a mesma não é lei tributária, ou seja, não é uma lei cuja natureza jurídica seja estabelecer qualquer matéria tributável.

Indiscutivelmente é sabido que o “caput” do art. 144 do CTN se refere à regra de direito material, ou seja, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto que os seus parágrafos contêm solução aplicável ao procedimento fiscal, processo ou aspecto formal do lançamento.

É evidente que o § 1º do art. 144 do CTN, regula matéria diferente de seu “caput”, nota-se que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o tributarista Jose Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário” - 2ª edição, Malheiros Editores Ltda. – ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

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

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

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

Da mesma forma, existem julgados no âmbito do Poder Judiciário que respaldam o entendimento anteriormente citado, conforme se pode constatar nas decisões abaixo transcritas:

Sentença proferida pela MM. Juíza Federal Substituta da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo – SP, nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.028247-3, da qual se faz necessário à transcrição do seguinte excerto:

“Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, em ofensa ao art. 144 do CTN, na medida em que a lei a ser aplicada continuará sendo aquela lei material vigente à época do fato gerador, no caso, a lei vigente para o IRPJ em 1998, o que não se confunde com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário remanescente, esta sim promulgada em 2001, visto que ainda não decorreu o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda constituir o crédito previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, o que dá ensejo ao lançamento de ofício, garantido pelo art. 149, VIII, parágrafo único do CTN.”

Sentença proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.045127-8/SC, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO. O



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal. No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a imposto e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar 105/2001). As disposições da Lei nº 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.”

Sentença proferida pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2002.04.01.003040-0/PR, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº 105/01. procedimento de fiscalização. Quebra de sigilo. Inocorrência. 1. a Lei 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a 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 2001 poderão valer-se dessa informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

preservando o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso à informação junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01 “.

Recentemente (02/12/03) no julgamento do Recurso Especial nº 506.232 – PR, cujo recorrente foi a Fazenda Nacional, o E. Superior Tribunal de Justiça confirmou a legitimidade da Lei nº 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº 105, de 2001, que permitiram a utilização das informações obtidas a partir da arrecadação da CPMF, para a apuração de créditos tributários referentes ao imposto de renda nos seguintes termos:

“EMENTA

TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art 6º dispõe: “Art. 6 As autoridades e os agentes fiscais tributários da União,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.”

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido.

Em síntese é de se concluir, novamente, que as leis que regulam os aspectos formais do lançamento têm aplicação imediata, ou seja, passam a regular a atividade de lançamento na data em que o ato é exercido, ainda que a lei tenha vigência posterior à ocorrência da obrigação. Essa compreensão é perfeitamente válida para as leis que tenham instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, visando à ampliação de poderes de investigação das autoridades fiscais.

Na situação analisada, somente para fins de argumentação, se poderia dizer que, no máximo, a fiscalização aplicou de imediato a faculdade, prevista no art. 11, § 3º, da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Lei nº 9.311, de 1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.174, de 2001, de utilizar as informações prestadas pelas instituições financeiras para a instauração do procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo ao imposto de renda e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário existente sobre aqueles valores globais que cita a lei, já que o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, 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.

Porém, na situação concreta dos autos, a constituição do crédito tributário, obedeceu estritamente o ritual normal de lançamento através de valores constantes em extratos bancários na vigência da Lei nº 9.430, de 1996. Os valores globais das operações sobre a movimentação financeira informada pelas instituições financeiras serviram tão-somente como parâmetros para selecionar o suplicante para ser fiscalizado, ou seja, a fiscalização utilizou os dados de que dispunha em virtude da fiscalização do recolhimento da CPMF para dar início à ação fiscal no imposto de renda, intimando a suplicante a esclarecer as discrepâncias constatadas entre os rendimentos declarados e o montante da movimentação bancária, e somente para isso.

Acatar a pretensão da recorrente seria impor uma anistia geral para todos os contribuintes, que mesmo com a quebra de sigilo decretado pelo judiciário não seria possível se efetuar o lançamento do crédito tributário por ventura apurado, já que o mesmo confunde lançamento efetuado com base exclusiva em dados da CPMF, com lançamento com base



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

em extratos bancários. Os dados da CPMF foram utilizados para dar início à fiscalização. O lançamento foi efetuado tendo como base os extratos bancários fornecidos pelos bancos em atendimento a requisição da autoridade judiciária.

Assim, nesta linha de pensamento argumentativo, não há que se falar em ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, para contestar a aplicação da Lei Complementar nº 105 e da Lei nº 10.174, ambas de 2001, uma vez que esses institutos não alcançam normas de caráter adjetivo, externas aos aspectos concernentes do fato gerador, e que visam à melhoria dos processos de fiscalização e apuração, como é o caso dos dispositivos legais combatidos.

Quanto à matéria de mérito em discussão a recorrente alega, em síntese, a falta de previsão legal para embasar lançamentos tendo por base tributável depósitos bancários, já que no seu entender a movimentação financeira somente pode ser utilizada para o cômputo da base de cálculo do IR quando aliada a sinais exteriores de riqueza, e no caso em questão, pela inexistência de indícios de acréscimo patrimonial, o fisco não poderia ter utilizado a movimentação financeira como meio de arbitramento do imposto, por total inexistência do respectivo fato imponible.

Ora, ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

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

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

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

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

Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

“Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.”

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

“Art. 42. (...).

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.”

Instrução Normativa SRF nº 246, 20 de novembro de 2002:

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.”

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde se observará os seguintes critérios:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "juris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos se verifica que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, muito pouco esclareceu de fato.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que a suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Ora, o efeito da presunção "juris tantum" é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

É cristalino a redação da legislação pertinente ao assunto, ou seja, é transparente que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexos causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº 8.021, de 1990.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como, a dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Diz-se isto tudo porque no caso dos autos, a suplicante reitera o entendimento de que a responsabilidade pelo ônus da prova seria da autoridade lançadora, sob o argumento de que a legislação de regência não determina que seu beneficiário faça um verdadeiro trabalho auditorial para apontar individualmente a oportunidade e o respectivo evento originário da quantia que transitoriamente lhe resta afeta à movimentação bancária.

Ora, não há motivo para que a autoridade lançadora deva produzir provas a favor do contribuinte, porquanto basta a apresentação de provas documentais que comprovem o alegado. Provas estas passíveis de serem providenciadas pelo interessado junto aos estabelecimentos bancários, mediante apresentação de cópias dos cheques compensados e/ou documentos bancários com identificação nominal dos depósitos/pagamentos realizados.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

Teve a suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exhibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "juris tantum" acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção "jure et de jure", suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

Caberia, sim, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando, sem a demonstração do vínculo existente, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário das operações, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Desta forma, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca a falta de comprovação dos depósitos bancários creditados em nome do suplicante.

Em relação a eventual possibilidade de inconstitucionalidade da Lei nº 9.430, de 1996, da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da Lei nº 10.174, de 2001, há de se esclarecer que a autoridade administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário por força de dispositivo constitucional, podendo apenas, reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal e observar decisões dessa Egrégia Corte que fixe, de forma inequívoca e definitiva, interpretação de texto constitucional.

É entendimento pacífico nesta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro, que o Poder Executivo deva deixar de aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo veta-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.



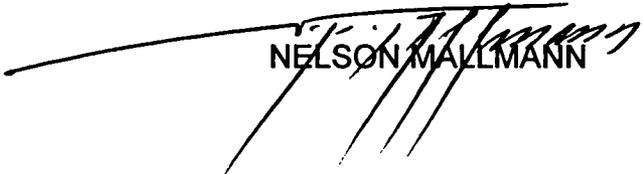
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10410.003840/2003-15
Acórdão nº. : 104-20.731

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 15 de junho de 2005


NELSON MALLMANN