



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10660.002352/2003-31
Recurso nº 106-144680 Especial do Contribuinte
Matéria IRRETROATIVIDADE DA LEI 10174/2002
Acórdão nº 04-00.797
Sessão de 03 de março de 2008
Recorrente Cleonice Dique Carnicelli
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

PAF – PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE – DIVERGÊNCIA - DECADÊNCIA – Não se conhece de matéria oferecida em sede de especial quando desobedecidos pressupostos de admissibilidade.

Ementa: APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, de 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, a Lei nº 10.174, de 2001 nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável essa legislação, por força do disposto no § 1º, do art. 144 do Código Tributário Nacional a fatos geradores pretéritos.

LANÇAMENTO COM BASE EM EXTRATOS BANCÁRIOS – INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA – “Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito, ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”,(hipótese em que existe a inversão do ônus da prova,por lei, que transfere ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente,por expressa presunção legal). (art. 42.da Lei 9430/1996).

Recurso não Conhecido e no mérito negar provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso especial quanto a decadência e, no mérito NEGAR provimento ao recurso quanto as demais matérias, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A



ANTONIO PRAGA
Presidente



Ivete Malaquias Pessoa Monteiro
Relatora

FORMALIZADO EM: 19 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes Da Silva, Maria Helena Cotta Cardozo, Remis Almeida Estol, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



Relatório

Nos termos do Despacho 106-195/2006, fls. 410/415, o Presidente da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial interposto pela contribuinte Cleonice Dique Carnicelli, onde pede a contagem da decadência para os lançamentos do IRPF, havidos por falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, no ano de 1998, de forma mensal, e, vencida na preliminar, fosse cancelado o lançamento porque, (i) se dera com base na aplicação retroativa da Lei 10174, de 2001; (ii) se respaldara em presunção legal

O recurso especial argüiu divergência na conclusão exarada pela 6ª Câmara, frente aquela proferida no acórdão 102-45906 (para decadência); 102-46.231 (possibilidade de a ação fiscal utilizar-se das prerrogativas concedidas pela Lei nº 10.174, de 2001, para autuação de fatos pretéritos à sua vigência e da presunção simples para manter o lançamento com base depósito bancário).

O Acórdão 106-14.543 (recorrido) espelha a seguinte ementa, in verbis:

IRPF – DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

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

Δ

3

se tratam de numerários recebidos por pessoa que se enquadra naquela categoria de sujeito passivo.

Recurso parcialmente provido.

Os acórdãos paradigmas apresentam as seguintes ementas:

Acórdão 102-45906 (para decadência):

IRPF - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não tendo havido a homologação expressa, o crédito tributário tornou-se definitivamente extinto após cinco anos da ocorrência do fato gerador (Art. 150, § 4º do CTN). AUTO DE INFRAÇÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - FATO GERADOR OCORRIDO EM NOVEMBRO DE 1993 - DECADÊNCIA - A omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto apurada mensalmente na forma das prescrições contidas nos artigos 1º a 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/1990; artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.383/1991 c/c artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90, deve ser tributada tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário. Entregue a Declaração Anual de Ajuste, consolida-se e materializa-se, em sua plenitude, a tributação mensal dos rendimentos auferidos pela pessoa física e, a partir deste evento, a Administração Fiscal tem o direito de exigir e o contribuinte a obrigação de informar a composição mensal dos rendimentos brutos, deduções e abatimentos e renda líquida, a fim de que se possa determinar o imposto de renda devido mensalmente no curso do ano-calendário. A declaração de ajuste anual das pessoas físicas constitui-se em simples instrumento de acerto de contas a fim de apurar eventuais saldos de imposto a pagar e/ou a restituir e não se presta e nem pode ser utilizada como base para o lançamento e a constituição do crédito tributário pelo regime de declaração conforme preconizado no art. 147 do C.T.N. e, nem mesmo, para a contagem do período decadencial. IRPF - EX. 1994 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A evolução positiva do patrimônio sem o lastro em rendimentos declarados permite ao Fisco presumir a percepção da renda em igual valor. NORMAS PROCESSUAIS - IMPOSTO DE RENDA - PRESUNÇÃO LEGAL - O tributo incide sobre a renda auferida pela pessoa física motivo para que o Fisco, ao buscar a verdade material dos fatos, utilize levantamento da evolução patrimonial em cada mês, conjuntamente com os ingressos e custos da produção rural. IRPF - EXS. 1995 e 1996 - OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - Comprovada a receita da atividade rural percebida no decorrer do ano-calendário e sendo parte desses valores não apropriados na apuração do resultado, caracteriza-se a omissão pela diferença não declarada e respectivo resultado não oferecido à tributação na declaração de ajuste anual. JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - A incidência dos juros de mora para os tributos e contribuições da União pode ser objeto de lei ordinária, uma vez inexistente lei complementar que obste esse imperativo Preliminar acolhida. Recurso negado.

Acórdão 102-46231 (aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, para autuação de fatos pretéritos à sua vigência e da presunção simples para manter o lançamento com base depósito bancário):

TRIBUTÁRIO - UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF PARA FINS DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IRRETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR NÚMERO 105/2001 - QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO - A Lei nº 9.322/96, com a alteração introduzida pela Lei 10.174/2001, não pode atingir fatos regidos pela lei pretérita, que proibia a utilização destas informações para outro fim que não fosse o de lançamento da CPMF e zelava pela inviolabilidade do sigilo bancário e fiscal. Ao tempo do fato gerador da obrigação, vigia a Lei nº 4.595/64, recepcionada com força de Lei Complementar pelo artigo 192 da Constituição de 1988, até a edição da Lei Complementar nº 105/2001, cujo artigo 38, nos §§ 1º a 7º, admite a quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial. Mostra-se destituído de fundamento legal o argumento de que o artigo 144, § 1º, do CTN, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado da seguinte forma que contradiga com as garantias de inviolabilidade de dados e de sigilo bancário, decorrente do direito à intimidade e à vida privada, consignados como direitos individuais fundamentais no artigo 5º, incisos X e XII da Constituição de 1988. Para que o Fisco possa utilizar referidas informações fornecidas pelas Instituições Financeiras a respeito da movimentação bancária do contribuinte, a fim de lançar crédito tributário relativo à exação diversa da CPMF, mediante procedimento-fiscal, é imprescindível a autorização judicial.

PROCEDIMENTO FISCAL - AUTUAÇÃO COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO - No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, de 27/12/1996, não basta a simples presunção legal de que os depósitos constituem renda tributável, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimentos

Preliminar rejeitada. Recurso provido.

A recorrente em vasto arrazoado discorre justifica seu procedimento e pede seja a exigência cancelada.

A Fazenda Nacional apresenta contra-razões, às fls. 417/430.

É o Relatório



Voto

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

O recurso é tempestivo. Passo à análise da admissibilidade do conhecimento do recurso especial quanto à decadência, ante o paradigma oferecido.

Determina o Regimento do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior os procedimentos cabíveis em cada caso, quando assim determina:

Art. 56. Contra as decisões proferidas pelas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes são cabíveis os seguintes recursos:

(...)

II - Recurso Especial;

Parágrafo único. Os recursos previstos nos incisos II e III observarão o disposto no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por sua vez o RI da CSRF determina:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

(...)

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 2º Para efeito da aplicação do inciso II, entende-se como outra Câmara as que integram a atual estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou as que vierem a integrá-la.

(...)

Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.

(...)

§ 2º Na hipótese de que trata o inciso II do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até

duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.

Neste compasso, quanto a matéria decadência, entendo que o paradigma não se confirmou. No primeiro a matéria foi acréscimo patrimonial a descoberto, enquanto neste temos “depósitos bancários cuja origem não restou demonstrada”, não se configurando a pretendida divergência, o que obriga o não conhecimento do especial no tocante à decadência.

Passo à análise do recurso especial frente ao entendimento do Colegiado da Sexta Câmara, exarado no voto condutor do aresto guerreado, quanto ao fato de que o lançamento se deu por presunção.

A tese esposada nas razões oferecidas encontraria respaldo na Súmula 182, do TFR, publicada no DJ de 70/10/1985, baseada em julgados publicados entre 1981 e 1984, superada após a edição das Leis nº 7.713 de 1988 e 8.021 de 1990, e mais recentemente na promulgação da Lei nº 9.430 de 1996.

A Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, permitiu a fiscalização constituir crédito tributário com base nos extratos bancários, desde que o procedimento estivesse revestido de certeza e não baseado apenas em presunção. O nexo causal entre cada depósito e o fato que representasse a omissão de receita, inverteu o ônus da prova, nos termos do artigo 334 do Código de Processo Civil, linha na qual o texto de José Luiz Bulhões Pedreira (*in* Imposto sobre a Renda-Pessoas Jurídicas-JUSTEC-RJ-1979-pag.806) sintetizou a questão:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso”.

A incorporação das presunções na ordem jurídico-tributária é fato incontestável. Estabeleceu a lei, com base naquilo que se observa na maior parte dos casos (segundo o critério da razoabilidade) onde, ocorrida determinada situação fática, poder-se-ia presumir, até prova em contrário (a cargo do contribuinte), a consequência. Exemplos dessas hipóteses legais podem ser vistas no art. 281 do RIR/99 (há muito incluídas na legislação fiscal), alinhadas àquelas já incluídas no art. 6º da Lei nº 8.021 de 1990 e no art.42 da Lei nº 9.430 de 1996.

Houve licitude no estabelecimento das presunções legais em relação ao ano-calendário fiscalizado. As reclamações da contribuinte mostram-se despropositadas, pelo simples fato de que a existência de depósitos bancários com origem não comprovada é causa suficiente para a hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário, que, não o fazendo, é lícito concluir que se tratam de receitas tributáveis não declaradas ao fisco.

Tal entendimento é reiterado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme trecho do voto e da ementa que transcrevo:

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao

✓

7

Fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Acórdão 01-0.071/80).

PRESUNÇÕES LEGAIS - *A constatação, no mundo factual, de infrações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não-ocorrência da infração (Acórdão 1º CC 103-20.397/00).*

Assim, não merece reparo o lançamento neste aspecto.

Passo à análise do recurso especial frente ao entendimento do Colegiado da Sexta Câmara no tocante à retroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, convalidando crédito tributário com base nas informações prestadas por instituição financeira, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105 e na Lei nº 10.174 ambas de 2001.

Alega a Recorrente que a Lei 10174/01 não poderia alcançar fatos geradores perfeitos e acabados, por ofensa ao princípio da irretroatividade. Restaria incorreta a utilização da CPMF, instituída através da Lei 9311/96, para dar sustentação aos lançamentos de outros tributos, porque a redação original o art. 11, tal não permitia.

Todavia, não é a melhor conclusão porque a Lei Complementar 105 não traz em si critério material. Representou apenas mais um instrumento de fiscalização, em consonância com o princípio da inquisitorialidade e da indisponibilidade dos bens públicos, contido no comando do parágrafo 1º do artigo 144 do CTN, como se depreende à sua leitura.

“Artigo 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.

Parágrafo 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 o efeito de atribuir responsabilidade a terceiros.”

Ademais, o princípio da irretroatividade não foi atacado na Lei 10174/2001, posto que não criou tributo, representou, apenas, mais um instrumento de fiscalização. Facultou à administração trabalhar seus procedimentos fiscalizatórios “em tempo real”, visando coibir subterfúgios empregados para fuga à tributação. Por outro lado, se poderia também questionar a existência do parágrafo primeiro do artigo 144 do CTN. Se não para casos como dos autos, para que serviria?

O lançamento combatido se enquadrava no artigo 42 da Lei 9430/1996, cuja redação é a seguinte:

A



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

A autoridade lançadora provou a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. A prática adotada pela Recorrente demonstrou, inequivocamente, sua omissão de rendimentos no tocante aos depósitos bancários mantidos à margem da declaração do IRPF no período fiscalizado.

A cobrança ora realizada tenta recompor operações realizadas, cujos efeitos tributários não foram reconhecidos de forma regular, frente à verdade material, em estrita observância à legislação de regência.

A matéria já foi, inclusive, objeto de manifestação do Judiciário, no MS nº 2001.61.00.028247-3, no Juízo da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo, nos seguintes termos:

"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 1988, 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."

O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Segunda Turma, à unanimidade de votos, posicionou-se conforme ementa a seguir transcrita:

"TRIBUTÁRIO – SIGILO BANCÁRIO – INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO COM BASE EM REGISTROS DA CPMF – LEGISLAÇÃO POSTERIOR APLICADA A FATOS PRETÉRITOS.

1. Doutrina e jurisprudência, sob a égide da CF 88, proclamavam ser o sigilo bancário corolário do princípio constitucional da privacidade (inciso XXXVI do art. 5º), com a possibilidade de quebra por autorização judicial, como previsto em lei (art. 38 da Lei 4.595/96).

2. Mudança de orientação, com o advento da LC 105/2001, que determinou a possibilidade de quebra do sigilo pela autoridade fiscal, independentemente de autorização do juiz, coadjuvada pela Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, alterada pela Lei 10.174/2001, para possibilitar aplicação retroativa.

3. Afasta-se a tese do direito adquirido para, encarando a vedação antecedente como mera garantia e não princípio, aplicar-se a regra do art. 144, § 1º, do CTN que pugna pela retroatividade da norma procedimental.

4. Recurso especial provido.”

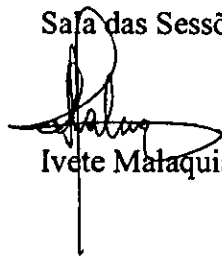
Resp 532004/SC; RECURSO ESPECIAL2003/0054435-9

Relatora Ministra ELIANA CALMON - SEGUNDA TURMA - 06/09/2005

A matéria também já foi ventilada em Sessões anteriores neste Colegiado, no sentido de ser legítima a retroatividade da legislação ora em apreço, podendo-se citar o Acórdão CSRF /04-00.021, de 15/03/2005 e, apenas a título de esclarecimento ao i. Recorrente, o Acórdão 104-19.499, objeto de recurso especial por parte da Fazenda Nacional, foi levado à apreciação nesta Turma, na Sessão de 13/12/2005, decidindo o Colegiado, ainda que à maioria de votos, Dar provimento ao apelo da Fazenda Nacional, reconhecendo a retroatividade ora em apreço, nos termos do Voto proferido no Acórdão CSRF/04.00.148.

Portanto, como não assiste como razão a Recorrente, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de março de 2008



Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

