



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10665.001646/2002-14
Recurso nº	149.442 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 1999
Acórdão nº	102-48.324
Sessão de	28 de março de 2007
Recorrente	PAULINO GONTIJO DE QUEIROZ CANÇADO
Recorrida	5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Assunto: IRPF

Exercício: 1999

Ementa:

ALEGAÇÃO DE IRRETOATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 2001 E DA LEI Nº 10.174, DE 2001 - Nas hipóteses em que o contribuinte espontaneamente entrega à fiscalização os extratos das contas bancárias, não prospera a alegação de ilegalidade alicerçada na tese de impossibilidade de aplicação da Lei complementar nº 105, de 2001 e da Lei nº 10.174, de 2001.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – SÚMULA Nº 02 - O Judiciário, no controle difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos, sendo que o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 02 estabelecendo que “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

PRESUNÇÃO LEGAL – MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - Presume-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta corrente ou de investimento em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovar a origem através de provas que, dadas as circunstâncias do caso concreto, se mostrem suficientes para afastar a presunção legal.

L
h

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).

TAXA SELIC – SÚMULA Nº 4 - O Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou o Enunciado da Súmula 04 que dispõe que “a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

Preliminares rejeitadas.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei Complementar nº 105 e da Lei nº 10.174, ambas de 2001. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro no critério temporal em relação aos fatos geradores até o mês de novembro de 1999, suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que fica vencido e apresenta declaração de voto. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento o montante de R\$ 5.000,00 (trabalho sem vínculo empregatício), R\$ 13.194,38 (Livro-Caixa) e a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antônio José Praga de Souza, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Leila Maria Scherrer Leitão que negam provimento em relação ao Livro-Caixa.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e SILVANA MANCINI KARAM.



Relatório

Nos termos do relatório de fls.125 e seguintes, o qual adoto integralmente, contra o contribuinte antes nominado foi lavrado o Auto de Infração às fls. 05 a 10, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), exercício de 1999, ano-calendário de 1998, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 59.742,70, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até novembro de 2002, bem como de multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (R\$ 1.792,50).

Conforme apontado no Auto de Infração, o lançamento decorre da tributação de:

- rendimentos recebidos de pessoa física (Alice Aparecida de Freitas), em outubro de 1998, no montante de R\$ 10.000,00, omitidos no ajuste anual;
- rendimentos da atividade rural não tributados no ajuste anual, no total de R\$ 11.102,98, pois, por falta de comprovação documental dos valores declarados a título de despesas, procedeu-se ao arbitramento da receita bruta declarada;
- glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa, referente ao exercício da advocacia, por falta de apresentação do referido Livro, bem como dos documentos hábeis e idôneos para amparar os valores declarados (total de R\$ 13.194,38);
- rendimentos tidos como omitidos (R\$ 183.785,09) provenientes de valores depositados/creditados em contas bancárias de titularidade do contribuinte, uma vez que o interessado, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações financeiras (explicações e planilhas às fls.11 a 15).

Como enquadramento legal são citados, entre outros, os seguintes dispositivos: art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; arts. 1º a 3º e §§, 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; arts. 1º a 22 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990; arts. 8º, inciso II, alínea “g”, 9º e 18 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; arts. 42, 43, 44, inciso I, § 1º, inciso III, 61, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 21 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Cientificado em 11/12/2002 (Aviso de Recebimento, AR, à fl. 108), em 06/01/2003, o interessado apresenta a impugnação de fls. 109 a 119, alegando, em síntese, que:

- o lançamento é nulo, eis que a quebra do sigilo bancário do contribuinte é inconstitucional;
- é ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos bancários;
- oitenta por cento dos depósitos constantes dos extratos bancários do contribuinte pertencem aos clientes do impugnante. Dos vinte por cento restantes, honorários advocatícios, quarenta por cento pertencem aos advogados que trabalham nos processos do escritório e vinte por cento, no mínimo, são despesas necessárias à percepção dos rendimentos;
- além disso, há que se considerar que vários depósitos não significam honorários, podendo representar empréstimos ou dívidas de terceiros;

- como explicado, o Livro Caixa não existe em razão de desaparecimento pela ex-secretária, responsável pela escrituração;
- não se pode desconsiderar que o impugnante, em quase todos os meses, ficou com saldo devedor, além de ter contraído empréstimo bancário de R\$ 40.000,00;
- ☐ apresentou diversos documentos para demonstrar que os valores dos clientes do escritório eram depositados nas contas correntes do contribuinte, entretanto a autoridade fiscalizadora só considerou verdadeiro o procedimento referente a Alice Aparecida de Freitas, tributando o valor correspondente a título de carnê-leão;
- ☐ em razão do desaparecimento do Livro Caixa, desconsiderou-se a despesa da atividade rural e tributou-se a receita bruta à razão de 20%, mas, como é sabido, a atividade rural não proporciona lucro superior a 1%.

Em defesa de seus argumentos, cita jurisprudência e posições doutrinárias.

O acórdão de fls. 124 e seguintes julgou procedente o lançamento, sendo que desta decisão o contribuinte foi intimado em 26 de dezembro de 2005 (fl. 135-verso) e em 25 de janeiro de 2006 protocolizou o recurso de fl. 138 e seguintes, acompanhado do arrolamento de bens de fl. 167, alegando em síntese:

- (i) que é advogado que atua na área trabalhista e que em virtude do volume de processos nos quais trabalha, possui advogados associados, os quais são remunerados através de percentual, nas demandas em que atuam como procuradores;
- (ii) que por diversas vezes o recorrente não atua diretamente no processo, merecendo aos advogados associados maior percentual;
- (iii) contudo, para evitar que valores “se percam” no caminho entre a expedição do alvará e o recebimento pelo cliente e a remuneração do advogado, adotava o recorrente a praxe de depositar em sua conta a integralidade do valor, para posterior divisão.
- (iv) Foi exatamente o que aconteceu, por exemplo, com o crédito de R\$ 50.000,00 depositados em sua conta corrente em face do processo da cliente Alice Aparecida de Freitas, cujos honorários foram de 20% (vinte por cento), ou seja, R\$ 10.000,00, mas, contudo, os agentes fiscais não consideraram que apenas parte coube ao recorrente, sendo o restante pertencente aos demais advogados que atuaram na lide.
- (v) Se o fisco rejeita a possibilidade do valor depositado na conta do recorrente ter sido dividido com os demais advogados que atuaram no processo, há que se reconhecer, pelo menos, que o escritório de advocacia tinha despesas, sendo, portanto, ilegítima a glosa das despesas, abordadas em tópico separado.
- (vi) Quanto à glosa das despesas da atividade rural, o recorrente destaca que, conforme esclarecimentos que prestou quando da fiscalização, sua então secretária desapareceu com todos os livros fiscais, bem como outros documentos cuja guarda lhe competia, situação a respeito da qual foi

- 16

instaurado inquérito policial, sendo que não obteve lucro em tal atividade, pois era remunerado em R\$ 0,45 (quarenta e cinco centavos) por litro de leite, enquanto que o custo da ração era de R\$ 0,70 (setenta centavos). Junta-se a isso as demais despesas inerentes à atividade, tais como: salários, remédios, silagem etc.

- (vii) Em relação à glosa das despesas escrituradas no livro caixa, haja vista o desaparecimento dos livros e sabidamente o fato de que a advocacia demanda custos com papel, cartucho de impressora, conta telefônica, dentre tantas outras e que se o fisco não aceita a tese do recorrente de que os demais advogados recebiam conforme apontado anteriormente, não há como glosar tais despesas, pois comprovadamente os profissionais trabalharam e não o fizeram de graça.
- (viii) Quanto à omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários, o recorrente destaca que o fato de terem sido feitos créditos em sua conta corrente não caracteriza omissão de rendas, até porque o seu saldo bancário esteve sempre negativo e ainda necessitou de empréstimo no valor de R\$ 40.000,00, conforme referido na impugnação;
- (ix) Afirma, ainda, a impossibilidade de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da Lei nº 10.174, de 2001, fazendo extensa referência a fundamentos doutrinários e jurisprudenciais.
- (x) Finalmente, sustenta que a multa aplicada no percentual de 75% tem efeitos confiscatórios e a impossibilidade de aplicação da taxa SELIC como fator de correção.

É o relatório.



Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e contém arrolamento de bens, conforme especificado do relatório. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

(i) DA ALEGAÇÃO DE IRRETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.147/2001 e LC Nº 105/2001.

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

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

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

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

.....

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

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

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

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

Voltando às disposições do artigo 38 da Lei n.º 4.595, de 1964, quando tal norma prevê que somente o Poder Judiciário poderá quebrar o sigilo bancário, não nos resta dúvida que se trata de uma norma que limita a atuação do Estado-soberano e confere direito aos indivíduos, cabendo perquirir qual a natureza deste direito: material ou instrumental?

Partindo da singela concepção de que direito material deve ser compreendido como sendo a norma que confere determinado bem jurídico a alguém e de que direito instrumental se constitui da norma de que se valem os jurisdicionados para exigirem do Estado-jurisdição o bem da vida que lhes foi subtraído ou espontaneamente não lhes foi alcançado pelo obrigado, tenho que o artigo 38 da Lei n.º 4.595, de 1964, era norma de natureza material. Assim, por meio do dispositivo legal aqui citado, antes de sua alteração, integrava o rol de direito de todos os indivíduos a garantia de que, sem ordem judicial, ninguém teria acesso aos seus dados bancários.

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

Diante de tais considerações, volto ao texto do § 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311, de 1996, antes de sua alteração pela Lei n.º 10.174, de 2001, e peço vênha para comparar com para o artigo 38 da Lei n.º 4.495, de 1964, sendo que estou grifando as expressões em relação as quais quero fazer considerações:

§ 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96, em sua redação primitiva

Artigo 38 da Lei n.º 4.595/64, em sua redação primitiva

"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."	<u>"Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u> <u>§ 1º. As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.</u>
---	--

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

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

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

A Lei nº. 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº. 105, de 2001, que introduziram, respectivamente, alterações nos artigos 11, § 3º. da Lei 9.311, de 1996 e artigo 38 da Lei 4.595, de 1964, ampliaram as hipóteses de prestação de informações bancárias, permitindo a utilização de dados a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos. Havendo ampliação dos poderes em busca de informações, à luz do artigo 144, § 1º., a seguir transcrito, tratam-se de normas de natureza instrumental.

Art. 144.....

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado

ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

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

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

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

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

“Com efeito, a Lei nº 10.174/01 revogou expressamente a proibição contida na Lei nº 9.311/96, criando novo direito para a Administração tributária. Logo, verifica-se que o ordenamento posterior não se amolda ao contexto delimitado no § 1º. do artigo 144 do Código Tributário Nacional, pois a inovação legislativa não ampliou os poderes de fiscalização pré-existent, mas sim trouxe novo poder de investigação para as autoridades administrativas, permitindo a utilização de dados da CPMF para a constituição do crédito tributário, quando na legislação anterior tal procedimento era expressamente proibido.”

Ademais, registra-se que movimentação financeira, por si só, não é fato gerador do imposto de renda. Assim, em oposição aos utilizam o § 1º. do art. 144, do CTN, para justificarem a retroatividade da Lei nº. 10.174 e da Lei Complementar nº. 105, ambas de 2001, para investigar a existência de outros tributos que não a CPMF, ao meu sentir, precisariam

identificar, de forma prévia, a ocorrência do fato gerador, pois o artigo 144 § 1º, do CTN, faz referência “a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação”. Ora, se o depósito bancário, não é fato gerador do imposto sobre a renda, não se pode falar em ocorrência de fato gerador para justificar a aplicação retroativa de tais normas.

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

2. A lei no tempo

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

...

6. Revogação

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

....

11. Fundamentos da irretroatividade

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

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

....

14. Exceção à irretroatividade

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

Conforme escreve Roubier, citado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho no artigo anteriormente apontado, se a lei pretender aplicar-se a situações em curso será preciso estabelecer uma separação entre as partes anteriores à data da mudança da legislação, que não

podem ser antigas sem retroatividade, e as partes posteriores, para as quais a lei nova, pode ser aplicada. Nesta linha de raciocínio, conclui-se que as Leis n.º. 10.174 de 2001 e a Lei Complementar n.º 105, de 2001, ao serem aplicadas devem estabelecer a separação entre os períodos posteriores a 10 de janeiro de 2001, data que entraram em vigor, e os períodos anteriores a 10 de janeiro de 2001, época em que o artigo 38 da Lei n.º. 4.595, de 1964 e o § 3º. do artigo 11 da Lei n.º. 9.311, de 1996, conferia aos jurisdicionados a garantia material de inviolabilidade de seus dados bancários, salvo, no último caso, para fins de cobrança da CPMF.

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

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

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

Pelo exposto, tenho decidido que “apenas a partir da vigência da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso às informações bancárias do contribuinte na forma instituída pela Lei n.º 10.174/2001, ou seja, sem a requisição judicial. A aplicação nas normas antes referidas para a obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores, sem autorização judicial, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das Leis. Assim, não pode a autoridade fazendária ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte anteriores a 10.01.01, como preconiza a Lei Complementar n.º 105/01, sem o crivo do judiciário.”

Todavia, em que pese o entendimento acima exposto, no caso dos autos não prospera a inconformidade do recorrente quanto a este ponto, pois, conforme demonstra a correspondência de fl. 25, foi o contribuinte quem encaminhou os extratos bancários à fiscalização, que não se valeu dos procedimentos previstos na Lei Complementar n.º 105, de 2001 e na Lei n.º 10.174, de 2001.

Nas hipóteses em que o contribuinte espontaneamente entrega à fiscalização os extratos das contas bancárias, não prospera a alegação de ilegalidade alicerçada na tese de impossibilidade de aplicação da Lei complementar n.º 105, de 2001 e da Lei n.º 10.174, de 2001. Com tais considerações, neste ponto, nego provimento ao recurso.

(ii) DA ALEGAÇÃO DE QUE OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CARACTERIZAM AQUISIÇÃO DE RENDA.

Tenho enfrentado o mérito das alegações de impossibilidade de efetuar lançamento de imposto de renda com base apenas em depósitos bancários, com as seguintes considerações:

Os depósitos bancários, por si só, não se constituem em rendimentos. Entretanto, por força do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, "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."

Diante do texto legal, parece-nos importante identificar se a situação versada pelo legislador se constitui em presunção legal ou ficção legal. Para tanto, louvo-me da doutrina que segue:

As presunções segundo doutrina de Alfredo Augusto Becker

Alfredo Augusto Becker¹, alicerçado na doutrina francesa e espanhola, ao distinguir presunção legal e ficção legal, assim escreveu:

Existe uma diferença radical entre a presunção legal e a ficção legal. 'A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal'.

A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe-se a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos.

A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre os dois fatos.

Para Alfredo Augusto Becker, a observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.²

¹ BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3.ª ed. – São Paulo: Lejus, 1998, pág. 509. Ed. Lejus

² BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3.ª ed. – São Paulo: Lejus, 1998, pág. 508. Ed. Lejus

As presunções segundo doutrina de Moacir Amaral dos Santos

Moacir Amaral dos Santos³, citando Clóvis Beviláqua, que em notas ao artigo 136, define presunção como “a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido” e RAMPONI, que define presunções como “hipóteses que correspondem, provavelmente, ou seja na maior parte dos casos, à verdade”, tem a presunção como uma atividade do pensamento em que graças a um fato certo, “raciocinando-se com aquilo que freqüentemente acontece, chega-se ao fato desconhecido, isto é, presume-se o fato desconhecido.”

Prossegue o autor:

“Decorre daí que, da dedução presuntiva, geralmente chega-se a conclusões que são mais ou menos seguras conforme as circunstâncias especiais ou particulares de cada hipótese. Vale dizer que, mais propriamente do que certeza, a presunção estabelece probabilidade, maior ou menor, quanto à existência ou inexistência do fato probando. Mas em se tratando de probabilidade que tem por fundamento um princípio derivado da ordem natural das coisas, isto é, do que comumente acontece, e, pois, suficientemente alicerçada para satisfazer convicção judicial quanto à existência ou inexistência, do fato presumido. Presume-se, quer dizer, o fato presumido resulta daquilo que na maior parte dos casos corresponde à verdade.”

Tal presunção autoriza a convicção judicial porque ao fato presumido se pode opor prova em contrário. Em suma, o que é provavelmente segundo o ordinariamente acontece é suficiente para o juízo de um fato, desde que o contrário não seja provado.”

As presunções segundo doutrina de Pontes de Miranda

Para Pontes de Miranda⁴, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em *iuris et de iure* (absolutas) e *iuris tantum* (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for *iuris tantum*, cabe a prova em contrário. Para este autor:

“Na presunção legal, absoluta, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse. Na presunção iuris tantum, e não de iure, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse, admitindo-se prova em contrário. A presunção mista é a presunção legal relativa, se contra ela se admite a prova em contrário a, ou a ou b.”

.....

“A presunção simplifica a prova, porque a dispensa a respeito do que se presume. Se ela apenas inverte o ônus da prova, a indução, que a lei contém, pode ser ilidida in concreto e in hypothesi”

Fixados o conceito de presunção e a diferença entre esta e a ficção, tenho que o depósito bancário feito em conta corrente ou de investimento do contribuinte, dentro da

³ SANTOS, Moacir Amaral, Prova Judiciária no Cível e Comercial, 2ª. Ed. – Vol. V, São Paulo, 1955, pág. 348.

⁴ MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974.

correlação natural dos fatos, por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, pressupõe, até prova em contrário, a existência de rendimento prévio e, se assim o é, estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao contribuinte fazer prova em contrário, usando de todos os meios em direito admitidos.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente⁵, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao mero crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos.

Por oportuno, faço um parêntese para observar a semelhança entre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, cujos textos seguem transcritos em nota de rodapé⁶. O legislador ordinário, da mesma forma que procedeu quando

⁵ Não se pode confundir a análise de forma individualizada com a coincidência de datas e valores, como a fiscalização tem exigido em determinadas oportunidades. Em momento algum o legislador condicionou a prova da origem dos recursos à coincidência de datas e valores. Não cabe ao interprete criar exigências não estabelecidas pelo legislador, sob pena de avocar para si a tarefa de legislar.

⁶ Art. 42 da Lei nº 9.430/96

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

Art. 3º da Lei nº 9.718/98.

§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, ao estabelecer no parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718, de 1998 que *“entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”*, também criou uma presunção *iuris et de iure* (absoluta), pois sabidamente nem todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica são oriundas do exercício das atividades empresárias.

Ao que parece-me, o legislador ordinário, por presunção relativa, no primeiro caso, definiu como receita ou rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular não comprovar a origem e, no segundo caso, por presunção absoluta, definiu como receita da atividade empresarial a soma dos valores auferidos pela pessoa jurídica. Em assim procedendo, o legislador extrapolou os limites previstos no artigo 146, III, a, da Constituição Federal que reservou à lei complementar, e não à lei ordinária, a prerrogativa para, em relação aos impostos previstos na Constituição, definir os respectivos fatos geradores.

Apesar das considerações acima, o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula n.º 02, consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” Entretanto, ressalvo meu entendimento pessoal entendendo que da mesma forma que o STF uniformizou jurisprudência decidindo que *“é inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/89, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”*, parece-me que também é inconstitucional o artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, no ponto em que amplia o conceito de renda para além dos limites previstos no artigo 43 do CTN, lei de natureza complementar que é.

Retomando a matéria, se por outro lado, na presunção a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro, não se pode desconsiderar que este fato que a lei tem como verdadeiro também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, decidir se a presunção estabelecida por este, o legislador, corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

DA ANÁLISE DAS PROVA DOS AUTOS

Fixados os fundamentos especificados no item anterior, tem-se que os depósitos, conforme entendimento da jurisprudência do Conselho de Contribuintes, quando não justificado a origem, constituem-se em renda.

No caso dos autos, o recorrente postula a apreciação dos seguintes pontos: (i) que tinha sociedade de fato com os outros advogados e que com estes dividia os honorários; (ii) que somente 20% dos valores creditados em sua conta corresponde a honorários.

Quanto ao primeiro ponto, isto é, que o recorrente tinha sociedade de fato com os advogados que menciona e que com estes dividia os honorários, penso que a matéria deve ser apreciada sob dois tópicos.

Quanto à alegada sociedade de fato, na primeira oportunidade em que se manifestou para prestar explicações sobre a origem dos depósitos bancários (fl. 25), o recorrente o fez em papel timbrado onde consta o seu nome e de outros seis advogados como sendo membros da mesma equipe, exercendo atividade profissional no mesmo endereço.

Outro detalhe importante que observo é que a petição de fls. 93/94 requerendo a expedição de alvará para sacar o dinheiro pertencente à cliente Alice Aparecida de Freitas Prudente e sua filha foi assinada pelo recorrente e por outro advogado pertencente a alegada sociedade de fato, cujo nome aparece no documento de fl. 25.

Não há dúvidas, ao menos em relação ao processo acima referido, que o recorrente atuava em parceria com outro profissional. Todavia, apesar de concluir que o recorrente efetivamente trabalhava junto com uma equipe de profissionais, que sabidamente não atuam de graça, é preciso que verifique as provas relacionadas à origem dos recursos creditados em suas contas bancárias e, caso proveniente de alvarás de clientes, quanto correspondia a honorários e como estes eram divididos entre os profissionais que trabalharam no processo ou na sociedade de fato.

No que diz respeito aos depósitos bancários que o recorrente alega ser decorrente de alvarás pertencentes aos clientes, cabia ao contribuinte, à semelhança da forma como procedeu em relação à cliente Alice Aparecida, trazer aos autos tais provas. As cópias dos alvarás judiciais constam dos processos e, ainda que arquivados, poderiam ser obtidos mediante o desarquivamento dos autos, tarefa a que não se desincumbiu o autuado, prevalecendo aqui a presunção legal de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Inexistindo prova de que os valores creditados na conta do recorrente eram oriundos de alvarás judiciais pertencentes aos clientes, em relação aos valores não comprovados, resta prejudicada a tese de divisão de honorários entre os profissionais integrantes da sociedade de fato.

Da divisão dos honorários recebidos da Cliente Alice Aparecida:

O recorrente sustenta que trabalhava junto com outros seis colegas e que a divisão dos honorários recebidos era feito conforme a participação destes profissionais em cada um dos processos. No caso do processo da cliente Alice Aparecida, cujo valor levantado por meio de alvará foi depositado na conta do recorrente, resultando em honorários comprovados de R\$ 10.000,00, tenho que é impossível dividir este valor pelos sete advogados da sociedade. Embora a alegada sociedade de fato seja constituída de sete advogados, não se pode ignorar que, em tese, cada um dos integrantes podia ter seus próprios clientes. Todavia, a cópia da peça processual de fl. 93/94 demonstra a atuação conjunta dos advogados Paulo Contijo e Alexandre Simião de Araújo, sendo que o nome deste último, desde a primeira oportunidade em que o autuado se manifestou nos autos, aparece nos papéis timbrado da alegada sociedade de fato.

Se não se pode dividir por sete os R\$ 10.000,00 recebidos em face dos serviços advocatícios de que tratam os documentos de fls. 93/95, demonstrado a atuação conjunta com outro profissional, não é lógico afirmar que tais honorários pertencem exclusivamente ao recorrente, motivo pelo qual, neste ponto, dou parcial provimento ao recurso para considerar a

divisão, em partes iguais, entre os dois profissionais antes referidos, cujos nomes constam da peça processual de fls. 93/94.

O alvará, embora pudesse constar o nome dos dois advogados, no momento de sua assinatura e saque só poderia ser feito por um dos profissionais, o que não quer dizer que o outro não recebeu os valores que lhes competia.

Para indeferir o pedido de divisão dos honorários da forma acima proposta poderia se alegar que o contribuinte não comprovou a transferência do recurso ao seu colega que atuou em conjunto no processo. Quanto a este aspecto, tenho que não cabe fazer tal exigência, pois sabidamente a divisão dos honorários, no dia-a-dia dos escritórios, é feita em períodos semanais ou mensais, onde se somam os valores, abatem-se as despesas e realiza-se o rateio.

Da glosa das despesas referentes ao exercício da advocacia.

Na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, fl. 18, o contribuinte deduziu da base de cálculo do imposto de renda o valor de R\$ 13.194,38 correspondente às despesas para o exercício da advocacia. Intimado a apresentar o livro caixa, o contribuinte afirma que sua ex-secretária consumiu com tais documentos, conforme inquérito policial a que faz referência. Embora não conste dos autos, a fiscalização, no relatório, menciona que teve acesso ao inquérito e que ele tinha por objeto apurar a falsificação de cheques cuja autoria, em tese, seria da ex-secretária. Diante deste contexto reside a controvérsia se existia ou não o alegado livro caixa. Em tais circunstâncias, tenho que o julgador deve valer-se da experiência comum como um dos parâmetros para aplicar o direito.

Pelo que se verifica do relatório da fiscalização, quando faz referência ao inquérito policial e informações prestadas pelo recorrente, o mencionado profissional, para exercer suas atividades, necessitava contar com serviços de uma secretária. Por outro lado, sabidamente, um escritório de advocacia não funciona sem despesas de água, luz, telefone, IPTU, papel, cartuchos de impressora, manutenção e conserto de software etc. Além destes detalhes, verifico, pelo que consta dos papéis timbrados do escritório, que ele ocupa o espaço físico de três salas comerciais, possui três telefones fixos e um telefone celular à disposição dos clientes, sendo que tudo isto gera despesas necessárias à manutenção da fonte de onde provém os rendimentos.

O contribuinte, em sua declaração de fl. 19 relacionou, mês a mês, as despesas, sendo a de menor valor de R\$ 865,40, no mês de janeiro e a de maior valor R\$ 1.389,20 no mês, o que tenho como valor plenamente razoável e bastante módico para às despesas acima referidas.

A Lei permite a dedução das despesas mediante sua respectiva comprovação. Entretanto, nos casos de dúvidas quanto à destruição destes documentos por terceira pessoa que não o contribuinte, inclusive com inquérito policial, não me parece razoável que se glose integralmente as despesas que sabidamente, em maior ou menor escala, efetivamente são existentes.

Assim, diante da estrutura do escritório composto por três salas comerciais, três telefones fixos, um telefone celular e que sabidamente possui despesas de condomínio, água, luz, secretária, papel, cartuchos e tinta de impressora, manutenção de software, tenho como

plenamente justificáveis, razão pela qual afasto a glosa das despesas de livro caixa, cuja soma anual foi de R\$ R\$ 13.194,38

Da glosa das despesas referentes à atividade agrícola.

Em relação ao exercício da advocacia, em não aceitando as despesas deduzidas pelo contribuinte, tudo se presume renda, o que sabidamente não é verdadeiro, cabendo ao julgador, nestas circunstâncias, aplicar os princípios gerais do Direito para dar efetividade à norma legal em situações específicas não previstas pelo legislador. Todavia, quanto à atividade agrícola, em não existindo o livro caixa, o legislador disciplinou a matéria presumindo que 20% da receita presume-se renda, critério este observado pela fiscalização, razão pela qual, neste ponto, nego provimento ao recurso.

Da multa isolada, cumulada com a multa de ofício.

Na fl.07 do auto de infração a fiscalização lançou todos os depósitos bancários de origem não justificada, repetindo tais valores na fl. seguinte onde incluiu na base de cálculo as despesas glosadas e os R\$ 10.000,00 recebidos, no mês de outubro de 1998, da cliente Alice Aparecida. Sobre a soma destes valores, que constituem a base de cálculo da tributação, foi aplicada multa de ofício de 75%, conforme se verifica nos documentos de fls. 08/09. Entretanto, na fl. 11, sobre o imposto devido em face da omissão de rendimentos correspondente aos R\$ 10.000,00, foi aplicado multa isolada de 75%, o que quer dizer, em síntese, que sobre a base de cálculo dos R\$ 10.000,00 aqui referidos incidiu o imposto e sobre este multa de ofício de 75% e multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, o que é vedado, conforme fundamentos que exponho nos parágrafos que seguem:

Em relação à exigência cumulativa de multa de ofício e multa isolada, por falta de recolhimento do Carnê-Leão, vejamos o que prevê a Lei n.º. 9.430/96, no seu art. 44, com a redação dada pela Medida Provisória 351, de 27 de janeiro de 2007, *in verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

Da leitura da lei, conclui-se que existem três modalidades de multa imponíveis ao contribuinte: a multa de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; multa de 50% nos casos de não recolhimento do valor do pagamento mensal, carnê-leão; e a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.

Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão) efetua-se o lançamento e aplica-se a multa de ofício que incide sobre o tributo não recolhido. Entretanto, feito o lançamento com a multa de ofício não se pode aplicar sobre a mesma base de cálculo a multa isolada, sob pena de dupla incidência de penalidade em relação ao mesmo fato. Nesse é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo." (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).

Pelos fundamentos aqui expostos, tendo a multa isolada, no caso concreto, incidido sobre a mesma base de cálculo do lançamento de ofício correspondente à omissão de receita decorrente da remuneração recebida de pessoa física, neste ponto, de ofício, dou provimento ao recurso para afastar da exigência do crédito tributário a multa isolada constante do lançamento.

Da alegação de efeito confiscatório da multa fixada no percentual de 75%

Com relação à alegação de que é indevida e injusta a multa, o recurso também não procede. O artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996, ao tratar sobre a multa devida nos lançamentos de ofício assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

É certo que a multa no caso concreto pode ser desproporcional à infração cometida, mas no Estado Democrático de Direito a sociedade elege seus representantes e delega a eles responsabilidade para editar as leis que devem ser aplicadas pelo julgador. No caso de multas tenho que estas possuem natureza de penalidade imposta ao infrator. Assim, diante do princípio da individualização da pena, inclusive da pena de multa, expressamente consagrado no inciso XLVI, c, do artigo 5º da Constituição Federal, determinando que a lei regulará a individualização da pena, tenho sérias dúvidas quanto à constitucionalidade das normas que fixam multas de forma linear, sem levar em consideração a gravidade da infração e a culpabilidade do infrator.

Apesar das inquietudes deste relator sobre o tema, é certo que o julgador, salvo nos casos de inconstitucionalidade, não pode substituir-se ao legislador para deixar de aplicar norma inserida de forma válida no sistema jurídico. Assim, considerando o Enunciado da Súmula 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes de que este órgão não é competente para se pronunciar sobre constitucionalidade de lei tributária, acolho o comando da Súmula e pelos fundamentos acima referidos, nego provimento ao recurso.

TAXA SELIC

Em que pese os argumentos articulados pelo recorrente, a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes firmou-se nos termos do Enunciado da Súmula 04, com o seguinte entendimento:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para tributos federais.

Assim, tendo em vista que tal matéria se encontra sumulada junto ao Conselho, neste ponto, nega-se provimento ao apelo.

ISSO POSTO, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para: a) reduzir para R\$ 5.000,00 a base de cálculo correspondente à omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas físicas; b) afastar a glosa das despesas no valor de R\$ 13.194,38 do livro caixa referente ao exercício da atividade da advocacia, especificadas no item 003 do auto de infração; c) excluir, de ofício, a multa isolada no valor de R\$ 1.792,50.

Sala das Sessões-DF, em 28 de março de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Peço vênia ao eminente relator, por entender que não é o caso de se enfrentar a acusação de omissão de rendimentos constatada por meio de depósito bancário apontada pelo Fisco na peça vestibular do procedimento, na forma consignada no voto.

Com efeito, tenho entendido que o lançamento com base na constatação de movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a lei, ser apurado no mês, ou seja, o suposto rendimento omitido deve ser tributado no momento em que for recebido (depositado).

Diante a natureza da discussão, a qual, na essência, refere-se aos princípios constitucionais, notadamente o da legalidade, necessário transcrever o dispositivo que, como é cediço, consta na Constituição Federal de 1988, e por meio do qual atribuiu-se à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a **renda e proventos de qualquer natureza**, *verbis*:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...);

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

Daí infere-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem seu suporte legal no artigo 153, III da Constituição Federal de 1998, no qual, além de conferir à União competência para instituí-lo, estabeleceu **princípios** que delineiam a sua regra-matriz de incidência.

Por sua vez, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuidou de normatizar a cobrança do referido imposto e disciplinar os elementos que o compõem, *verbis*:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Destarte, em razão de a Constituição ocupar no sistema jurídico pátrio posição mais elevada, todos os conceitos jurídicos utilizados em suas normas passam a vincular tanto o legislador ordinário quanto os operadores do direito.

LM

Verifica-se, pois, que os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza estão albergados na Carta Magna. Para a melhor aplicação a ser adotada relativamente à regra-matriz de incidência dos tributos, imprescindível perscrutar quais princípios estão condicionando a exação tributária.

É de se notar que para que haja a obrigação tributária seja ela pagamento de tributo ou penalidade (principal) ou acessória (cumprimento de dever formal), necessário a adequação do fato existente no mundo real à hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico, sem a qual não surgirá a subsunção do fato à norma.

Neste contexto, sobreleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o artigo 5º, II, "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*", conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela Emenda constitucional n.º 19 de 1998): "*A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:*" (grifou-se).

Já no âmbito tributário a Constituição trouxe no artigo 150, I: "*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*"

Ultrapassadas as anotações com vistas, em apertada síntese, ressaltar a importância dos princípios como alicerces nucleares do ordenamento jurídico, pode-se especificamente apontar o da legalidade como condição de legitimidade para que seja perpetrada a exigência tributária. É, portanto, o princípio da legalidade referência basilar entre a necessidade do Estado arrecadar e a proteção aos direitos fundamentais dos administrados.

No caso ora em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a suposta existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42, da Lei nº 9430/1996:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito o 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."

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos Demonstrativos (fls.) anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu à contagem das supostas omissões no decorrer do (s) ano-calendário (s) apurando ao final de cada mês, o total do valor a ser tributado.

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do (s) ano-calendário (s) que consta (am) do Auto de Infração.

11

Assim, o esforço que a fiscalização engendrou na ânsia de exigir eventual crédito tributário foi atropelado pela opção do seu procedimento, o qual estabeleceu, repita-se, sem suporte legal, critério na apuração temporal da constituição do crédito tributário.

Por certo, o procedimento laborou em equívoco, eis que os rendimentos omitidos deverão ser tributados no mês em que considerados recebidos, consoante dicção do § 4º do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996:

“§ 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.”

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda 1999 (Decreto nº 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei nº 9.430/1996.

Assim, do confronto do enquadramento legal que contempla a exigência em razão de movimentação de valores em conta bancária, com a opção da fiscalização em proceder a cobrança do crédito tributário mediante “fluxo de caixa”, apurado de forma anual, conforme o procedido nos presentes autos, evidente a transgressão dos fundamentos constitucionais, acima referidos, notadamente o **princípio da legalidade**.

À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por conseguinte, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de março de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA