



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10845.000406/2002-84
Recurso nº. : 149.270 – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Embargante : ALEXANDRE ULISSES MARCELLO
Embargada : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 12 DE SETEMBRO DE 2007
Acórdão nº. : 106-16.471

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Acolhe-se os embargos de declaração quando houver omissão, contradição, retificam-se o que estiver em desacordo com as normas processuais e ratifica-se o que estiver de acordo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXTRATOS BANCÁRIOS. NORMA DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA - A Lei nº 10.174, de 2001, que alterou o art. 11, parágrafo 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, de natureza procedimental ou formal, por força do que dispõe o art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, tem aplicação aos procedimentos tendentes à apuração de crédito tributário na forma do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cujo fato gerador se verificou em período anterior à publicação desde que a constituição do crédito não esteja alcançada pela decadência.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FORMA DE APURAÇÃO. NULIDADE - Os rendimentos omitidos pelo contribuinte cuja tributação não seja definitiva, mas antecipação do imposto devido declaração de ajuste, configura o fato gerador anual do imposto de renda. Não sendo definitiva a tributação dos rendimentos omitidos em face de depósitos bancários de origem incomprovada é correto o procedimento fiscal que realiza o levantamento mensal, para averiguar os limites legais, inclusive, e apura o imposto mediante a aplicação da tabela progressiva anual (soma das tabelas mensais).

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Embargos de Declaração interposto por ALEXANDRE ULISSES MARCELLO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os Embargos de Declaração para RERRATIFICAR o Acórdão nº 106-15.635, de 22 de junho de 2006, sanando omissão nele existente, porém sem alteração do resultado do julgamento, para, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage.

BA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM 23 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada), ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, CÉSAR PIANTAVIGNA, GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS e LUMY MIYANO MIZUKAWA. Ausente, justificadamente, a Conselheira ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

Recurso nº. : 149.270
Embargante : ALEXANDRE ULISSES MARCELLO

RELATÓRIO e VOTO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo ALEXANDRE ULISSES MARCELLO em face de Acórdão nº 106-15.635, prolatado na sessão de 22 de junho de 2006, fls. 339-349.

O Embargante, com fulcro no art. 27, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, interpôs os Embargos de Declaração, tendo em vista que esse órgão colegiado não se manifestou sobre dois argumentos, que refletem matéria exclusivamente jurídica, os quais foram apresentados em seu recurso voluntário, assim intitulados:

- a) *DA TRIBUTAÇÃO ANUAL DE VALORES QUE DEVERIAM TER SIDO TRIBUTADOS MENSALMENTE (ITEM 3)*
- b) *A IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO RETROATIVA DE ISENÇÃO CONCEDIDA, OS ARTIGOS 178 E 104 DO CTN (ITEM 4)*

Neste sentido, o embargante, resumidamente, alegou que:

- é certo que o § 4º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 impõe que a tributação dos depósitos bancários não justificados, em se tratando de pessoa física, deve ser realizada no mês em que considerados recebidos, "com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira", não obstante isso, certo é que a tributação foi realizada com base no fato gerador de 31/12/98;

- o acórdão embargado, nesse aspecto, é absolutamente omisso, como foi omissa a decisão de primeira instância, que se negou a examiná-lo;

- não pode, invocando a denominada "preclusão", recusar-se a apreciar argumento de direito não levantado na impugnação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

- a seguir, transcreveu ensinamentos doutrinários de Antônio da Silva Cabral, ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça, tudo sobre competência para ser analisados todos os argumentos trazidos aos autos;

- portanto, na medida em que a lei, expressamente, determina que a tributação de depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte, se faça com base no fato gerador mensal, a autuação realizada, com base no fato gerador anual, é nula de pleno direito, circunstância essa que cumpre seja devidamente analisada por esta Câmara;

- por fim, destacou ementa de acórdão da própria relatora Sueli Efigênia Mendes de Britto, também relatora do acórdão ora embargado, que decidiu de modo diverso do ora embargado;

- quanto ao argumento da "impossibilidade de revogação retroativa de isenção concedida, os artigos 178 e 104, do CTN (item 4), alega que expôs no recurso interposto, que a lei impõe, como regra geral, a tributação de depósitos bancários com origem não comprovada, sendo que a exclusão, de alguns deles, dessa tributação (porque o seu conhecimento, pela autoridade administrativa, decorreu da CPMF), caracterizava a isenção, posto inexistir qualquer outro conceito de Direito Tributário a definir tal exclusão;

- o acórdão embargado omitiu-se na apreciação dessa matéria;

- também, omitiu-se quanto ao argumento de que o art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, corresponde à norma de direito material, posto que incidiu sobre as normas, também de direito material, previstas nas leis nºs 8.921, de 1990 e 9.430, de 1996, isto é, vedando-lhes a atuação quando as informações sobre depósitos bancários não identificados fossem proveniente de CPMF;

- e, finalizou, pelas razões expostas, cabe a essa Sexta Câmara pronunciar-se sobre o restou argüido pelo ora embargante, sob pena de nulidade do acórdão proferido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

À fl. 352, nos termos do Despacho do Senhor Presidente em exercício nesta Sexta Câmara, fez-se distribuir a mim os presentes autos, em face da Conselheira Relatora (Sueli Efigênia Mendes de Britto) do acórdão embargado não mais integrar esse Colegiado.

E, às fls. 353-354, manifestei-me propondo o acolhimento dos Embargos de Declaração apresentados, uma vez atendidos aos requisitos previstos no art. 58, do atual Regimento dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

A seguir, passo analisar os presentes embargos de declaração.

O primeiro ponto contestado pelo embargante diz respeito à falta de manifestação deste colegiado do que intitulou de "Da tributação anual de valores que deveriam ter sido tributados mensalmente".

De início, ressalto que cabe razão ao embargante, uma vez que a então Conselheira Relatora do acórdão ora embargado, apesar de especificar o argumento do recorrente no relatório, deixou de analisá-lo.

Na oportunidade, destaco que são improficuos os julgados administrativos trazidos pelo embargante, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Nesse sentido, determina o inciso II, do art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...).

*II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, **a que a lei atribua eficácia normativa;** (destaque posto)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

O mesmo se aplica às decisões judiciais suscitadas pelo embargante, posto que se vinculam somente às partes envolvidas naquele litígio específico, não abrangendo terceiros que não figurem como parte nas referidas ações judiciais.

O Embargante alegou o descumprimento da regra procedimental do § 4º do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, pelo que o lançamento seria nulo. Referida disposição legal estabelece, *verbis*:

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

§ 1º O valor das receitas ou dos 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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). (Limites alterados pela Lei nº 9.481, de 13.8.1997)

§ 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. (destaque posto)

(...)

Primeiramente, para bem caracterizar o fato gerador do imposto de renda quanto ao aspecto temporal, indubitavelmente, há que ser enfrentado o tema relativo às formas antecipada ou definitiva de tributação do imposto em causa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

A regra geral é o fato gerador ser anual, findo em 31 de dezembro, exemplificado os casos de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas ou jurídicas.

Sem dúvida, a tributação de rendimentos recebidos de pessoas físicas ou jurídicas é feita sob a forma de antecipação (do devido na declaração) aplicando-se a tabela progressiva mensal (para apurar as antecipações), que completado ano, com o transcurso dos doze meses, resulta a tabela progressiva anual utilizada para a apuração do imposto devido no ano. Os rendimentos omitidos, portanto, seguem a mesma regra.

Os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, tributação definitiva, compõem a regra especial (não regra geral). A lei estabelece, formalmente, os casos de tributação definitiva: ganho de capital (exemplificado), 13º salário, aplicações financeiras (de um modo geral). Ou seja, àquelas formas de tributação em que a lei não determina a definitividade têm que ser tributada mediante a regra geral: tributação antecipada ao devido na Declaração de Ajuste Anual.

Ao texto do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, há de ser considerada 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.

No caso presente, verifica-se que esse procedimento foi observado pela fiscalização, tendo o contribuinte sido intimado regularmente e não comprovou a origem dos recursos, isto é, não comprovou que os recursos depositados tinham procedência de rendimentos já tributados ou isentos e não tributáveis.

O § 1º do art. 42, prosseguindo nas orientações procedimentais, define que as receitas ou os rendimentos omitidos serão considerados auferidos ou recebidos no mês do crédito efetuado pela instituição financeira, para em seguida, no § 3º, definir que a determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, cabendo, no caso de pessoa física, a tributação sobre valor individual superior a-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

R\$12.000,00, no mês ou R\$ 80.000,00 no ano, resultantes da soma de todos os depósitos.

Verifica-se que embora o comando do § 3º oriente a determinação da "receita omitida", terminologia adequada às pessoas jurídicas, no próprio parágrafo, inciso II, o comando para a aplicação da apuração da receita omitida (rendimentos omitidos) às pessoas físicas.

A lei limita a tributação das pessoas físicas aos rendimentos omitidos em face da presunção legal, desde que atendidos as hipóteses ali previstas, sendo uma delas os limites de valores

O § 4º seria desnecessário estivesse à lei tratando de tributação somente da omissão de rendimentos das pessoas físicas. Como sabido, a tributação das pessoas jurídicas tem tratamento diferenciado quanto critério temporal, trimestral, semestral, anual. E, ainda, Nos termos da Lei nº 7.713, de 1988, há de se concluir que no caso dos rendimentos das pessoas físicas "a apuração é mensal, mas a tributação é anual".

No caso em tela foram apurados os rendimentos omitidos que deveriam ter sido oferecidos na Declaração de Ajuste Anual.

Da análise dos presentes autos, verifica-se que o contribuinte apenas asseverou que exerce atividade comercial e que a movimentação financeira foi efetuada na sua pessoa física. Entretanto, como frisou a então relatora do acórdão embargado, não trouxe documentos comprobatórios de suas alegações.

O entendimento de tributação mensal dos rendimentos omitidos em face dos depósitos de origem incomprovada, haveria de ser justificado por tributação definitiva, que não é o caso, porque a lei assim não determinou. No caso em questão, como dito, não há qualquer informação que pudesse levar a fiscalização proceder ao lançamento sob outra fundamentação legal.

Por último, o interprete da norma legal não deve olvidar-se da orientação advinda do art. 18 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, segunda a qual ao aplicador da lei cabe buscar o sentido da norma e aplicá-la jungida ao seu objetivo, sem negar ou restringir a sua aplicação. É o seguinte o texto legal, *verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

Art. 18. Eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento.

Segundo a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello, *in* Curso de Direito Administrativo, São Paulo, 2005, Malheiros, 18 ed. p. 97, a norma complementar encontra sua justificativa aos princípios da legalidade e da finalidade. São suas as seguintes afirmações:

(...) a Administração subjugar-se ao dever de alvejar sempre a finalidade normativa, a descrevendo-se a ela. (...) “o fim da lei é o mesmo que seu espírito e o espírito da lei faz parte da lei mesma”.

(...) “o espírito da lei, o fim da lei, forma com o seu texto um todo harmônico e indestrutível, e a tal ponto, que nunca poderemos estar seguros do alcance da norma, se não interpretarmos o texto da lei de acordo com o espírito da lei”.

Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. É mais que isto: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada. Por isso se pode dizer que tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade não é aplicar a lei; é desvirtuá-la; é burlar a lei sob pretexto de cumpri-la. Daí por que os atos incursos neste vício – denominado “desvio de poder” ou “desvio de finalidade” – são nulos. Quem desatende ao fim legal desatende à própria lei.

Acerca da interpretação da norma legal, seguindo o princípio da finalidade, são oportunas as lições de Carlos Maximiliano, em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio de Janeiro, 1998, Forense, 17ª ed., p. 128:

Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar palavras antecedentes com as conseqüentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma.

Em toda ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, contrastado pelo estudo de outros, pelo menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até a verdade geral.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

...

O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame do conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

O ensinamento dos dois autores leva ao aplicador da lei, em especial da lei tributária, sem perder de vista a legalidade, entender a finalidade para a qual a lei foi posta no ordenamento jurídico. Por outro aspecto, interpretar de modo estanque o § 4º, sem sistematizá-lo com as demais partes do art. 42, da Lei nº 9.430, por certo não corresponde ao espírito da lei, tampouco a legalidade que a mesma representa no mundo jurídico.

Assim, concluo, que a omissão de rendimentos representada por valores depositados em conta bancária cujo titular não oferece prova de que tais valores já sofreram ou não estão sujeitos à tributação é apurada mensalmente, obedecidos os limites previstos no dispositivo legal.

O cálculo do imposto far-se-á mediante a aplicação da alíquota progressiva anual, levando-se o vencimento do tributo ao dia da entrega da declaração anual correspondente. Desta forma, resta concluir que o fato gerador do imposto de renda pessoa física é anual, desde que se trate de rendimentos omitidos na declaração de ajuste anual, inclusive aqueles detectados pela fiscalização a partir de depósitos bancários de origem incomprovada.

Ainda, ressalto que foi assim que autoridade lançadora, no exercício de suas prerrogativas legais, sem cerceamento do direito de defesa, procedeu à constituição do crédito tributário. Portanto, não há espaço para nulidade do lançamento, como pretendeu o ora embargante.

O segundo tópico apresentado pelo embargante, refere-se que: "...a lei impõe, como regra geral, a tributação de depósitos bancários com origem não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

comprovada, sendo que a exclusão, de alguns deles, dessa tributação (porque o seu conhecimento, pela autoridade administrativa, decorreu da CPMF), caracterizava a ISENÇÃO, posto inexistir qualquer outro conceito de Direito Tributário a definir tal exclusão”.

E ainda, relativamente à omissão do acórdão vergastado, como acima exposto, destaco que apesar da relatora ter contextualizado a matéria de forma geral, ainda acrescento o que se segue.

O exame da matéria à luz do Código Tributário Nacional, diploma das normas gerais de direito tributário, requer a interpretação do artigo 144, que assim dispõe:

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrida.

Consoante o ensinamento ministrado por ilustres tributaristas na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Editora Forense), o *caput* do art. 144 põe regra de direito material, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto os seus parágrafos contêm uma solução aplicável ao procedimento, processo ou aspecto formal do lançamento.

Sobre os dois conceitos utilizados, são esclarecedoras as definições de Hans Kelsen, na sua obra Teoria Pura do Direito, que trata as normas gerais “*que determinam o conteúdo dos atos judiciais e administrativos*” como normas de Direito Material e “*as normas gerais através das quais são regulados a organização e o processo das autoridades judiciais e administrativas*” como normas de Direito Formal.

DA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

O § 1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu *caput*, é norma de Direito Tributário Formal que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando instituídos novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o consagrado tributarista José 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 outorgado 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 posteriormente a 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 coletânea à data do fato jurídico tributário.*

Depreende-se do quanto foi exposto, que, tendo o procedimento fiscal se iniciado na vigência da Lei 10.174, de 2001, cujas disposições dizem respeito à atividade do lançamento e não ao seu objeto, aplicam-se a ele os seus pressupostos, independentemente do surgimento do direito que é objeto do lançamento.

Merece ser observado o fato de que desde janeiro de 1997 existia a hipótese de incidência de imposto de renda sobre depósitos bancários sem comprovação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

de origem. O art. 1º, da Lei 10.174, de 2001, que alterou o parágrafo 3º do artigo 11 da Lei 9.311, de 1996, somente permitiu a utilização de novos meios de verificação de ocorrência do fato gerador do imposto já definido na legislação vigente.

Por ser oportuno, ressalto que o princípio da irretroatividade das leis é atinente aos aspectos materiais do lançamento, não alcançando os procedimentos de fiscalização ou formalização, ou seja, o Fisco só pode apurar impostos para os quais já havia a definição do fato gerador, como é o caso do imposto de renda, não havendo ilicitude em apurar-se o tributo com base em informações bancárias obtidas a partir da CPMF, pois, trata-se somente de novo meio de fiscalização, autorizado para procedimentos fiscais executados a partir do ano-calendário de 2001, independentemente da época do fato gerador investigado.

No presente caso, o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, já previa desde janeiro de 1997, que depósitos bancários sem comprovação de origem eram hipóteses fáticas do IR; a publicação da Lei nº 10.174, de 2001, somente permitir a utilização de novos meios de fiscalização para verificar a ocorrência do fato gerador do imposto já definido na legislação vigente, ano-calendário de 1998.

Assim, a apuração do crédito tributário relativo ao imposto de renda nos termos prescritos pelo art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, feita com base nas informações recebidas na SRF em face do controle da CPMF, fora devidamente albergada pela Lei nº 10.174, de 2001, no período em que a Fazenda Pública está autorizada a constituir o crédito tributário.

A utilização das informações sobre as movimentações financeiras relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo que resulte em lançamento de outros tributos, relativo a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 10.174, de 2001, é legitimada pelo § 1º da art. 144 do CTN, por se tratar de procedimento que ampliou os poderes de investigação das autoridades fiscais.

Desta forma, verifica-se que não há no ordenamento jurídico tributário aplicado ao caso em tela, qualquer dispositivo que trata sobre a não incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como pretendeu o embargante, excluir



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10845.000406/2002-84
Acórdão nº : 106-16.471

da tributação alguns depósitos bancários, em especial, aqueles que o seu conhecimento, pela autoridade administrativa, decorreu da CPMF.

Assim, entendo que não pode prosperar o argumento de impossibilidade de revogação retroativa de isenção concedida, uma vez que não ocorreu tal situação.

Do exposto, voto no sentido de ACOLHER os embargos apresentados pelo sujeito passivo para RERRATIFICAR a decisão do Acórdão nº 106-15.635, de 22 de junho de 2006, sem qualquer alteração do resultado do julgamento.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2007.

LUIZ ANTONIO DE PAULA