



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 10845.003615/2001-07
Recurso nº : 104-132573
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : ODUVALDO VICENTINI
Sessão de : 22 de setembro de 2005
Acórdão : CSRF/04-00.108

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

Recurso especial acolhido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do mérito do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ROMEUBUENO DE CAMARGO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 DEZ 2005

Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros: LEILA MARIA SHERRER LEITÃO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, REMIS ALMEITA ESTOL, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

Recurso nº : 104-132573
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : ODUVALDO VICENTINI

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 32, I do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e arts. 5º, I e 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face do Acórdão 104-19.407, proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Acórdão recorrido reconheceu a nulidade do lançamento decorrente de suposta omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários com origem não comprovada, por entender inaplicável retroativamente a norma contida no art. 11, parágrafo 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação da Lei nº 10.174/01.

Em seu Recurso, o D. Procurador da Fazenda, após apresentar suas justificativas sobre o cabimento do presente recurso, discorre sobre a hipótese da incidência no imposto de renda para afirmar que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição, pelo sujeito passivo, da disponibilidade mencionada no art. 43, I e II do CTN, que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 reza que os valores depositados em contas bancários constituem-se renda do contribuinte, cabível prova em contrário, que não aconteceu no presente caso, que os dados da CPMF não são, por si só tributáveis, que os poderes de fiscalização da Administração Pública foram ampliados pela Lei nº 10.174/01 que não criou nova hipótese de incidência e sim inovou na forma de detectar o acréscimo patrimonial, citando para justificar, os ensinamentos do saudoso Prof. Geraldo Ataliba e que os dados apontados pela CPMF apenas indicam que houve entrada significativa de dinheiro na conta do contribuinte.

7

GA

Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

Prossegue em suas alegações para tratar do aspecto temporal da aplicação da Lei nº 10.174/01, afirmando que, em regra, as leis não devem retroagir, pois são feitas para regularem os fatos a partir do momento em que entram em vigor, e que a Constituição Federal estabeleceu limites para a aplicação retroativa da lei, mas não eliminou essa possibilidade.

Entende o D. Procurador, que no caso em análise, a obrigação tributária nasceu no ano de 1998 e ali se consolidou e gerou o direito da Fazenda constituir o crédito, que não se extinguiu pelo decurso do prazo decadencial, sendo perfeitamente aplicável a Lei nº 10.74/01 que abriu mais uma oportunidade da administração tributária identificar o patrimônio dos contribuintes, como determina o art. 145, § 1º da CF/88.

Nesse sentido, entende que o afastamento da aplicação da Lei nº 10.174/01 com fundamento na sua irretroatividade equivale à declaração de inconstitucionalidade da norma, pois não havendo a expurgação do texto legal por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou por Resolução do Senado Federal, o Poder Executivo não pode deixar de aplicar a lei nos seus atos administrativos, e como a decisão recorrida tratou a questão como sendo aplicação retroativa da lei à obrigação tributária, reconheceu ofensa aos limites constitucionais, extrapolando os limites de sua competência.

Afirma ainda, que por ser a obrigação tributária uma obrigação *ex lege*, não há que se falar em ato jurídico perfeito, já que esse instituto pressupõe um acordo de vontades e que não há afronta à coisa julgada, uma vez que não existe qualquer decisão judicial transitada em julgado reconhecendo o direito do contribuinte de não ter seus dados bancários colhidos pela administração fazendária.

Entende também a D. Fazenda Nacional que a decisão recorrida interpretou equivocadamente o art. 144 do CTN ao aplica-lo também em relação aos procedimentos formais de fiscalização e lançamento, pois a lei aplicável

Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

será aquela que estiver vigendo na data escolhida pelo legislador e não aquela que vigia no momento anterior, pois o § 2º trata de fato gerador da obrigação tributária e não de novos critérios de apuração ou fiscalização procedimentos para lançamento.

Admitido o recurso, Intimado a apresentar contra-razões ao Recurso Especial, o contribuinte reitera suas razões apresentadas em Recurso Voluntário, ou seja, a irretroatividade da Lei nº 10.174/01, requerendo a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

É o Relatório.



Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

VOTO

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Relator.

Conforme relatado, trata-se de lançamento decorrente da apuração de suposta omissão de rendimentos decorrentes da utilização dos dados da CPMF, nos termos autorizados pela Lei nº 10.174/01 para período anterior ao de sua publicação.

A presente questão tem sido objeto de análise e discussão não só deste Tribunal Administrativo com também do Poder Judiciário, que não têm apresentado entendimento pacífico do assunto.

Não obstante a farta divergência sobre a matéria, tenho posicionado-me contrariamente a aplicação das regras contidas na Lei nº 10.174/01 para sustentar lançamentos referentes aos períodos anteriores ao da publicação da citada lei, por entender tratar-se de norma de natureza material e que, portanto, não pode ter aplicação retroativa.

Nesse sentido invoco o brilhante voto do ilustre Ex-Conselheiro Dr. Edison Carlos Fernandes, que abordou a questão de maneira precisa, e que peço permissão para transcreve-lo abaixo.

Conselheiro EDISON CARLOS FERNANDES, Relator

Uma vez que tempestivo e presentes os demais requisitos de admissibilidade, inclusive com o arrolamento de bens (fl. 477), tomo conhecimento do Recurso Voluntário, e submeto-o a julgamento antes do Recurso de Ofício conexo, tendo em vista a matéria tratada, qual seja, a possibilidade de utilização dos dados da



Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

CPMF, tal como autorizado pela Lei nº 10.174, de 2001, para lançamento referente a períodos anteriores a sua publicação; questão que passo a enfrentar.

A instituição da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF, pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996, e posteriormente pela Lei nº 9.311, de 1996, já foi bastante controvertida. Além disso, criada para ser provisória, essa contribuição foi prorrogada uma vez pela Emenda Constitucional nº 21, de 1999, e outra vez pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002. No meio desse tempo, foi publicada a Lei nº 10.174, de 2001, que trouxe alteração considerável na regulamentação da CPMF, fazendo surgir nova discussão jurídica acerca dessa contribuição.

Para que fique bem entendida a controvérsia, convém apresentar o texto legal original, especificamente o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996:

“Art. 11. (...)

(...)

§ 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.”

Conforme comentado acima, esse dispositivo foi alterado pela Lei nº 10.174, de 2001, passando a ter a seguinte redação:

“Art. 11. (...)

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.”

A par da questão constitucional acerca da proteção ao sigilo bancário como cláusula pétrea, bem apresentada pelo ilustre Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no julgamento do Processo nº 133.512, a qual entendo não ser de competência do Tribunal Administrativo a sua solução, a controvérsia instaurada a

Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

partir de então diz respeito à possibilidade ou não de aplicação dessa nova regra, isto é, da utilização dos dados da CPMF desde a sua criação, em 1996, como sinalizador para a caracterização da omissão de receita prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Este último dispositivo permite às autoridades fiscais lançarem o imposto sobre a renda com base em saldos de depósitos bancários sem comprovação de origem (presunção de omissão de receita). Fica assim concluído o quadro: a autoridade fiscal, com base nas informações da CPMF, intima o contribuinte a justificar o seu saldo bancário; no caso de essa mesma autoridade não concordar com a justificativa apresentada, estará ela legitimada a preparar o correspondente auto de infração.

Essa discussão é muito bem resumida no voto da ilustre Conselheira Vera Cecília Mattos Vieira de Moraes, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda, proferido no Acórdão 104-19.304, a saber:

“O direito tributário contém normas materiais ou substantivas e normas procedimentais ou adjetivas.

Na verdade, o direito tributário material diz respeito à relação jurídica tributária, onde se delineiam os contornos da obrigação tributária e seus elementos: a lei e o fato gerador.

As normas procedimentais se referem ao lançamento. O direito tributário formal trata da organização administrativa tributária, do lançamento como procedimento administrativo, sua natureza jurídica, função e modalidades.

(...)

Na verdade discute-se se o dispositivo aqui transcrito é norma de direito material, ou norma adjetiva de direito processual tributário. Este é o cerne da questão.”

Concordo com a conclusão da mencionada Conselheira, no sentido de que o cerne da questão é a identificação da natureza da norma inscrita no artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996. Tal é a importância dessa definição, que entendemos conveniente dedicar um tópico exclusivo ao enfrentamento da sua natureza, se seria uma norma material ou procedimental.

9

GH

Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

Seguindo no raciocínio da referida Conselheira, apresentamos o seu entendimento quanto ao assunto:

“Parece fora de dúvida que a Lei nº 10.174/2001 não é norma processual, porquanto não estabelece novo rito processual, nem fixa ou amplia poderes de investigação. Com efeito, nem a redação original da Lei nº 9.311/96 previa norma de procedimento. De se lembrar, que enquanto vigia tal dispositivo legal, era vedado o lançamento do imposto de renda e demais tributos sobre a base de incidência revelada através dos recolhimentos da CPMF, conforme mencionado.

Sob a vigência deste dispositivo não se afastou a possibilidade de ser constituído o crédito tributário relativo ao imposto de renda, através da intimação de instituições financeiras na forma do art. 197 do CTN. Porém os dados obtidos mediante a fiscalização da CPMF, na vigência da redação original da Lei nº 9311/96, não se prestavam à tributação do imposto em questão, embora os valores dos depósitos bancários pudessem ser objeto de fiscalização e possível lançamento na forma do artigo 42 da Lei nº 9430/96.

Por tais motivos há de se entender que a Lei nº 10.174/2001 realmente inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência.”

De maneira diversa, entende a digníssima Procuradora da Fazenda Nacional, doutora Nélida M. de Brito Araújo, em cujos memoriais manifestou sua posição nos seguintes termos:

“Os dados da CPMF, extraídos de informações prestadas na forma da Lei nº 10.174/2001, somente servem de instrumento para seleção de contribuinte. Quer dizer: mesmo tendo sido instituída em 2001, a Lei nº 10174/2001 inovou o processo de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, exatamente como prevê o § 1º do art. 144 do CTN, e vige, desse modo, no que concerne aos aspectos formais e procedimentais do lançamento, em qualquer tempo passado em que o lançamento puder ser efetuado.”



Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

Apresentadas as duas posições de maneira resumida, quanto à natureza da norma inscrita na nova redação do artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, dada pela Lei nº 10.174, de 2001, entendo que realmente se trata de uma regra procedimental. Isso porque considero impróprio vislumbrar aí uma norma de direito material, ou seja, como uma hipótese de incidência nova, pois, em sendo assim, teriam de ser aplicados todos os balizamentos da instituição ou majoração do tributo, dentre eles não só a irretroatividade, prevista no artigo 150, III a da Constituição Federal, mas também a anterioridade, do artigo 150, III, b do mesmo Texto Constitucional. Tenho para mim que a Lei nº 10.174, de 2001, simplesmente previu mais um instrumento de fiscalização às autoridades administrativas. Pois bem, identificada sua natureza, há de descobrirmos como essa norma deve ser aplicada.

Uma vez que considero ser o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001, uma norma procedimental, corolário necessário é entender que a ele se aplica o disposto no artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional – CTN. E referido dispositivo assim estabelece:

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

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

Ao comentar essa norma, a professora Misabel Derzi, atualizando a obra do saudoso Aliomar Baleiro¹, assim esclarece:

“O § 1º do art. 144 regula matéria diferente do seu caput. Ele disciplina a lei aplicável ao procedimento de lançar, aos

¹ Direito tributário brasileiro. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001, p. 803.

Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

aspectos formais e às garantias e privilégios do crédito tributário, consagrando outra regra, qual seja, a da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento.”

Convém destacar ainda a respeitável lição do professor Bernardo Ribeiro de Moraes, que ao enfrentar o dispositivo acima transcrito assim apresentou seu entendimento:

“A norma em questão respeita a lei tributária no tempo da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, permitindo a aplicação da legislação posterior que não afeta os elementos legais tomados para o lançamento tributário.”

Com base nesses ensinamentos, e na minha leitura da nova redação do artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, no artigo 144, § 1º do CTN, não compactuo com a idéia de que teria havido desrespeito à irretroatividade legal tributária. Ao tomar a posição de que a norma que autoriza utilização dos dados da CPMF tem natureza procedimental, não há como defender o seu afastamento com base na irretroatividade, pois a legislação vigente à época do fato gerador, para efeito de determinar o tributo devido, estaria sendo respeitada. A novidade reside no instrumento concedido à autoridade fiscal, e não na incidência de imposto.

Por outro lado, entendo que a redação original do dispositivo analisado não tem a mesma sorte da sua redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001. Para melhor me explicar, destaco um trecho do antigo texto: “vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos”. Conforme se lê, não tratava o primitivo artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, de uma regra de cunho procedimental; mas efetivamente conferia um direito ao contribuinte e uma vedação à Administração Tributária, o que, para mim, tem a natureza de norma material.

Nesse sentido, tenho a posição de ser aplicado o que determina o artigo 194 do mesmo CTN, nestes termos:



Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.”

No exercício desse mandamento, a redação original do artigo 11, § 3º delimitava os poderes da autoridade administrativa, não permitindo que as informações obtidas com a CPMF fossem utilizadas para o lançamento de outros tributos. O que se estabeleceu, no meu entender, foi uma matéria de cunho substantivo e não adjetivo. Portanto, mesmo nas fiscalizações iniciadas a partir da publicação da Lei nº 10.174, de 2001, esse direito material deve ser respeitado.

Para um melhor entendimento, gostaria de me valer de uma conjectura, desconsiderando o rigor do artigo 12 da Lei Complementar nº 95, de 1998. Suponhamos que, ao invés de ter simplesmente alterado o texto legal, a Lei nº 10.174, de 2001, tivesse revogado o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, e criado um § 4º, com a mesma redação do atual § 3º. Nesse caso, teria havido a revogação de um direito material e a instituição de um instrumento formal com relação à CPMF; porém, aquele direito material continuaria a ser impositivo aos procedimentos de fiscalização realizados nos anos anteriores a sua revogação (final de 1996 a início de 2001). Entendo que foi exatamente o que ocorreu (e o que ocorre hoje), sem, contudo, que se houvesse observado as regras de alteração das leis, estabelecidas no citado artigo 12 da Lei Complementar nº 95, de 1998.

Diante do exposto, julgo no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração em epígrafe.

Sendo assim, por entender que as regras contidas na Lei nº 10.174/01 não poderiam amparar lançamentos referentes a períodos anteriores ao de sua edição, entendo que o lançamento em análise não poderia ser mantido.



Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

A despeito do entendimento acima colacionado, cumpre-nos ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça tem proferido reiteradas decisões no sentido de que a norma prevista na Lei nº 10.174/2001 tem caráter procedimental e que, por força do § 1º do art. 144, do CTN, não deve obediência à irretroatividade. É o que se depreende da ementa transcrita a seguir.

“RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA “A”. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENDIDA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DE TERMO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES AO CONTRIBUINTE RELATIVAS AO ANO-BASE DE 1998, A PARTIR DE DADOS INFORMADOS PELOS BANCOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOBRE A CPMF. PRETENDIDA COBRANÇA DE CRÉDITOS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/01. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.

À luz do que dispõe o artigo 144, § 1º, do CTN, infere-se que as normas tributárias que estabeleçam “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas”, aplicam-se ao lançamento do tributo, mesmo que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Diversamente, as normas que descrevem os elementos do tributo, de natureza material, somente são aplicáveis aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência (cf. “Código Tributário Nacional Comentado”. Vladimir Passos de Freitas (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 566).

Nesse contexto, forçoso reconhecer que os dispositivos (arts. 6º da LC n. 105/01 e 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96, na redação dada pela lei n. 10.174/01) que autorizam a utilização dos dados da CPMF pelo Fisco para a apuração de eventuais créditos tributários relativos a outros tributos são normas adjetivas ou meramente procedimentais, acerca das quais não prevalece a irretroatividade defendida pelo v. acórdão da Corte a quo. É de se observar, tão-somente, o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituição do crédito tributário. “Tanto o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, quanto o art. 1º da Lei 10.174/2001, por ostentarem natureza de normas tributárias procedimentais, são submetidas ao regime intertemporal do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, permitindo sua aplicação, utilizando-se de informações obtidas anteriormente à sua vigência” (REsp 506.232/PR, Relator Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004). No mesmo



Processo nº : 10845.003615/2001-07
Acórdão : CSRF/04-00.108

sentido: REsp 479.201/SC, Relator Min. Francisco Falcão, DJU 24/05/2004.

*Recurso especial provido para denegar a segurança requerida.”
(grifo nosso)*

(Resp 505493/PR; Recurso Especial 2003/0027793-8 – Rel. Min. Franciulli Netto – Segunda Turma – Data julgamento: 17/062004 – DJ 08/11/2004 p. 201 – RIP vol. 28 p. 174.)

Desta feita, resta inegável que os dispositivos legais em questão não só gozam da presunção de legitimidade que tem qualquer ato normativo validamente editado pelo Poder Legislativo, como também têm sido recebidos pelo Superior Tribunal de Justiça com a chancela de conformidade com o ordenamento jurídico pátrio.

Sendo assim, resta-me admitir como lícito o procedimento realizado pela autoridade fiscalizadora, posto que em consonância com a legislação vigente e a jurisprudência mais autorizada, reconsidero o entendimento manifestado em outras oportunidades, para submeter-me às decisões proferidas pelo Poder Judiciário acerca da matéria em questão.

Pelo exposto, conheço do recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, para dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 22 de setembro de 2005.


ROMEU BUENO DE CAMARGO