



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 10865.001390/2003-70
Recurso nº 161.684
Assunto IRPF - Ex.: 1999
Resolução nº 102-02.467
Data 17 de dezembro de 2008
Recorrente EDISON MOLINA
Recorrida 1^a TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

Presidente

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

24 MAR 2009

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 411/464) interposto em 29 de agosto de 2007 contra o acórdão de fls. 390/406, do qual o Recorrente teve ciência em 03 de agosto de 2007 (fl. 410, verso), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 04/07, lavrado em 05 de setembro de 2003 (ciência em 10 de setembro, fl. 296), em decorrência de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, verificada no ano-calendário de 1998.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações do Recorrente da seguinte forma

"Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 04/09, relativo ao ano-calendário de 1998, exercício de 1999, para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 445.591,27, incluindo multa de ofício e juros de mora.

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais, fls. 06, e Termo de Verificação de Infração, fls. 10/18, foi omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 06 e 09 do Auto de Infração.

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 11/09/2003, fls. 294, o contribuinte apresentou impugnação em 06/10/2003, fls. 298/341, mediante instrumento procuratório, fls. 342, apresentando as alegações a seguir resumidas:

Deixou de promover sua defesa e apresentar o quanto lhe foi solicitado nos autos do procedimento fiscalizatório por estar protegido por medida judicial, a qual se encontra em vigor até a presente data e impede o fisco de promover qualquer ato fiscalizatório contra o contribuinte, bem como lavrar auto de infração até a decisão final nos autos do mandado de segurança.

O agente fiscal tomou por base para lavrar o auto de infração, exclusivamente, os depósitos bancários realizados em contas movimentadas pelo contribuinte, cuja movimentação foi obtida mediante fornecimento de informação pelas instituições bancárias.

O auto de infração foi lavrado ilegalmente, mediante quebra de sigilo bancário do contribuinte e ofensa a inúmeras garantias constitucionais.

A lei que respalda a quebra do sigilo bancário, realizada pela digníssima autoridade fiscal, é ilegal e inconstitucional, bem como a presunção que norteia a lavratura do auto de infração não se presta a garantir eficácia ao mesmo, impondo-se o reconhecimento de sua nulidade.

Nulo é o auto de infração lavrado, pois, encontra-se suspenso o procedimento fiscalizatório que o originou, em razão de discutir-se a legalidade da lei que autorizou a quebra do sigilo bancário, independentemente de autorização judicial.

Quando da notificação de que o procedimento fiscalizatório havia sido instaurado contra o contribuinte, fundado na Lei Complementar nº 105, de 2001, ingressou este com mandado de segurança para o qual foi deferida liminar, em sede de agravo de instrumento.

Em que pese tenha sido obtida a prestação da tutela jurisdicional invocada para o fim pretendido, negando o direito judicialmente concedido e reconhecido ao contribuinte, lavrou o agente fiscal o presente auto de infração, com base em presunções, pois, somente levou em consideração os depósitos realizados na conta-corrente do recorrente, sabendo que o procedimento fiscal encontrava-se em discussão, o qual, aliás, está suspenso, cuja liminar concedida tornou desnecessária a apresentação de qualquer informação à autoridade coatora, até final decisão judicial.

O auto de infração foi lavrado com base em exercício elucubrativo realizado pelo agente fiscal, exercício este concretizado que feriu direito constitucionalmente garantido do contribuinte, qual seja, o da ampla defesa e o do contraditório, além de ser nulo por estar fundado em lei, cuja legalidade se discute e originado de processo administrativo suspenso por determinação judicial.

O auto de infração foi lavrado em desrespeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, pois, estando suspenso o procedimento administrativo, como poderia o contribuinte produzir quaisquer provas? Pretender a continuidade de um processo administrativo quando suspenso seu curso por ordem judicial constitui verdadeiro abuso de autoridade.

O agente fiscal lavrou o auto de infração baseado, exclusivamente, em depósitos bancários. Conforme entendimento jurisprudencial representado por acórdãos do Conselho de Contribuintes é inviável a lavratura de auto de infração com base exclusivamente em depósitos bancários, pois, os mesmos não constituem, por si sós, fato gerador do imposto de renda, por não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos.

O desrespeito ao contraditório e à ampla defesa enseja a nulidade do ato administrativo. No caso em questão, impõe-se, por ser medida de justiça, a anulação do auto de infração lavrado em desrespeito às premissas legais e a ordem judicial que obstruiu a lavratura de qualquer auto de infração, cancelando-se o mesmo.

A Lei Complementar nº 105 e o Decreto nº 3.724, ambos de 10/01/2001, entraram em vigor na data de sua publicação, segundo seus próprios textos, portanto em 11/01/2001, quando da publicação no Diário Oficial da União. Somente a partir dessa data passaram a vigorar e, consequentemente, a incidir e causar seus efeitos sobre fatos ocorridos após esse termo, sem ingressarmos no mérito da constitucionalidade ou não de referidas leis.

No caso em tela, nenhuma das hipóteses previstas na lei para quebra do sigilo bancário restou identificadas, bem como a lei retroagiu para incidir sobre fatos pretéritos à ela, conduta esta, ilegal, abusiva e inconstitucional que está tolhendo direito líquido e certo do contribuinte.

A autoridade fiscal em momento algum de suas informações logrou comprovar que o contribuinte houvesse incidido em quaisquer das hipóteses previstas na nova lei para a quebra do sigilo bancário.

Ao presumir a irregularidade fiscal a autoridade administrativa faz conjecturas, isto é, intui que ocorreu um ilícito, que lhe cabe, por dever de ofício, apurar e fazer sancionar. O Estado deve, no entanto, comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é

constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma presunção *iuris tantum*, que só pode ceder passo com um mínimo de provas produzidas por meio de um devido processo legal e com a garantia da ampla defesa.

De tudo que foi dito colige-se que a segurança jurídica só permite que o agente fiscal efetue o lançamento se tiver efetivo conhecimento do fato imponível. Também só lhe é dado lavrar o auto de infração tendo real ciência de determinados fatos que, em tese, tipificam ilícitos tributários. E, ao lançar ou lavrar o auto de infração, deve observar-se os procedimentos formais, previstos em lei, para provar que tais fatos ocorreram. O agente fiscal não pode, pois, valer-se de presunções, ficções ou indícios para suprir lacunas da realidade que se lhe apresenta.

Tendo sido o presente auto de infração lavrado ao arrepio da lei, em ofensa à decisão judicial e apoiado em mera presunção, a qual não é meio válido de prova, impõe-se a nulidade do mesmo.

O Decreto nº 3.724, de 2001, que regulamenta o artigo 6º da Lei Complementar 105, de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços de instituições financeiras e das entidades a ela equiparadas, ao dispor que os auditores-fiscais poderão, independentemente de ordem judicial, examinar informações relativas a terceiros constante, inclusive, de movimentação financeira obtida por meio da CPMF, tolhe o direito do contribuinte em ver resguardado seu sigilo. O sigilo de dados é garantia constitucional insculpida no art. 5º, inciso XII, no qual encontra-se disposto que somente em último caso e mediante ordem judicial, poderá ocorrer quebra do sigilo de dados.

Não fosse somente a quebra injustificada do sigilo bancário a ensejar o reconhecimento da nulidade do auto de infração, houve ainda ofensa ao princípio da irretroatividade da lei, pois, o Fisco utilizou a Lei Complementar nº 105, de 2001, para alcançar fatos pretéritos, quando tal evento é vedado pela Magna Carta.

A lei deve ser anterior ao fato imponível, e não o fato imponível anterior à lei. Há retroatividade quando a lei alcança atos ou situações já consumados antes de sua entrada em vigor, adjudicando-lhes determinados efeitos jurídicos.

A regra geral é no sentido de que as leis tributárias, como todas as demais leis, devem sempre dispor para o futuro, pois vedado lhes é abranger o passado, ou seja, alcançar fatos pretéritos, cuja garantia confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre o Fisco e o contribuinte.

No caso vertente, o que está ocorrendo é justamente a retroatividade da lei para abranger fato pretérito, no caso a movimentação financeira efetuada no ano-calendário de 1998, ato este, vedado pela Constituição Federal vigente, bem como pela própria lei que fundamenta a coação da apelada, ofendendo assim, o princípio da legalidade dos atos administrativos.

A lavratura do auto de infração deu-se, exclusivamente, com base nos depósitos bancários efetuados a favor do contribuinte, tendo o agente fiscal considerado como fato gerador da obrigação tributária, os mesmos, fazendo sobre estes incidir multa, juros e correção monetária.

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo.

Os depósitos bancários não constituem por si sós, fato gerador do imposto de renda, pois, não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos, não se inserindo na definição legal como fato gerador da obrigação de pagar o tributo.

Não estando presentes os pressupostos ensejadores da caracterização do fato (depósito bancário) como fato gerador da obrigação tributária, não há que se falar em imposto devido, bem como não há que se falar em omissão de rendimento, motivo pelo qual se impõe o cancelamento do lançamento efetuado pelo Fisco.

Inviável também se afigura a cobrança da multa aplicada sobre o suposto débito do impugnante, a qual é inexigível em razão de ofender os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e em razão de haver sido lavrada para prevenir a decadência do direito de lançar quando vigente liminar concedida em sede de mandado de segurança proibindo qualquer ato fiscalizatório por parte do Fisco, bem como a imposição de auto de infração.

Dispõe o artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996, que não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário que se destina a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Como explicitado inicialmente e de conhecimento da Receita Federal, o impugnante ingressou com mandado de segurança tendo obtido provimento jurisdicional favorável à sua tese defendida, motivo pelo qual determinou a Justiça que fosse suspenso qualquer ato fiscalizatório e proibida a imposição de qualquer auto de infração.

Assim, incabível falar na aplicação de multa, uma vez que suspensa encontra-se a exigibilidade do tributo indevidamente cobrado e lançado do contribuinte, razão pela qual deve a mesma ser excluída.

Ainda, é de se mencionar que a multa de mora ou punitiva somente pode ser exigida se o crédito tributário, tempestivamente impugnado, não for pago nos trinta dias seguintes à intimação da decisão administrativa definitiva.

Não há que se falar em decisão definitiva no presente caso, uma vez que se encontra em discussão o lançamento do crédito tributário pretendido pelo Fisco Federal, razão pela qual não se permite a imposição de qualquer multa.

A graduação das sanções pecuniárias, em especial as multas, necessita ser razoável, proporcional a infração, limitada, não excessiva nem confiscatória, pois uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações lícitas e para punir os transgressores caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco.

Por haver agido o impugnante com a lisura e boa-fé que lhe exige a lei, deve esta ser interpretada a seu favor, merecendo ter a lei interpretação benigna.

A parte do Direito Tributário que cuida das infrações e respectivas penalidades recebe, em virtude mesmo da natureza das relações de que se ocupa, decisiva influência do Direito Penal. Por isto o Código Tributário Nacional determina em seu artigo 112 que, em caso de dúvida, em matéria de infrações e de penalidades, a regra é a da

interpretação benigna. Prevalece o princípio originário do Direito Penal de que na dúvida se deve interpretar a favor do réu.

Admite-se que o art. 112 do Código Tributário Nacional reflete o velho brocado *in dúbio pro reo ou in dúbio contrafiscum*, inspirado em medida liberal.

O contribuinte finaliza sua impugnação, fazendo a seguinte solicitação:

Dessa forma, restando provado que agiu o contribuinte, ora Impugnante com a lisura e boa-fé exigidas por lei, estando a questão discutida no presente auto de infração *sub judice*, onde foi deferida liminar que impede o Fisco de prosseguir com o procedimento fiscalizatório, bem como lavrar qualquer auto de infração, tendo restado demonstrada a ilegalidade da conduta da nobre autoridade fiscal ao constituir o crédito tributário quando este é indevido por força de haver ocorrido quebra de sigilo fiscal, ofensa a princípios e garantias constitucionais, haver o Sr. Agente Fiscal lavrado o auto de infração com fundamento em presunções, ato este vedado pelo ordenamento jurídico pátrio e baseado exclusivamente em depósitos bancários, requer digne-se V. Sa. em acolher integralmente a presente impugnação para o fim de anular o auto de infração, cancelando-o.

Ad argumentandum, o que apenas se faz em atenção ao princípio da eventualidade esposado no Código de Processo Civil, caso esse não seja o entendimento de V. Sa., requer-se alternativamente, a exclusão da multa de ofício aplicada, com fundamento no artigo 63 da Lei 9430/96, uma vez que a exigibilidade do débito encontra-se suspensa por força de liminar concedida.

Cumpre, ainda, observar que, em reforço às suas alegações, o contribuinte citou em sua impugnação doutrina de renomados juristas e decisões judiciais e administrativas” (fls. 392/396).

A Recorrida julgou procedente o lançamento, através de acórdão que teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

A propositura de ação judicial, antes ou posteriormente à autuação, afasta o pronunciamento da jurisdição administrativa sobre a matéria objeto da mesma pretensão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO.

Incabível a discussão do princípio constitucional que trata da vedação ao confisco, por força de exigência tributária, o qual deverá ser observado pelo legislador no momento da criação da lei.

MULTA DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE.

Cabível a aplicação de multa de ofício sobre tributo cujo lançamento não teve sua exigibilidade suspensa, a teor do disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

NULIDADE.

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

"Lançamento Procedente" (fls. 390/391).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 411/464, no qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação, acrescentando que (a) houve violação aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, pois não se permite ao Recorrente, em primeiro grau, "a sustentação oral, a entrega de memoriais e outras ações inerentes ao exercício do direito de defesa" (fl. 414) e que (b) não renunciou à instância administrativa (fl. 449).

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Preliminarmente, a questão que se coloca diz respeito à possibilidade ou não da lavratura do auto de infração que deu origem ao presente processo administrativo.

Alega o Recorrente que teria havido descumprimento de ordem judicial, pois requereu judicialmente (a) liminar “para o fim de suspender o procedimento fiscalizatório em relação ao ano-calendário de 1998, e determinar a abstenção pela autoridade coatora de atos fiscalizatórios de mesma natureza referentes aos exercícios anteriores a edição da Lei Complementar 105/2001, impedindo seja lavrada qualquer autuação e a exigibilidade de qualquer crédito tributário, pelas razões exaustivamente demonstradas no presente *petitum*”; e (b) sentença “para o mesmo fim do pedido liminar” e para “declarar nulo o procedimento fiscalizatório instaurado com inobservância das regras legais vigentes e face a ofensa aos princípios constitucionais acima expostos” (fl. 189).

Indeferida a liminar (fls. 200/207), o Recorrente interpôs agravo de instrumento, em cujos autos o Desembargador Federal Nery Jr. proferiu decisão “deferindo a suspensividade”, conforme extrato de movimentação processual juntado à fl. 209. Não há nos autos cópia do inteiro teor dessa decisão.

Proferida sentença denegando a segurança (fls. 210/219), o Recorrente interpôs recurso de apelação recebido apenas no efeito devolutivo (fl. 220), através de decisão que foi objeto de novo agravo de instrumento (fls. 234/257).

Nos autos do segundo agravo de instrumento, o Desembargador Federal Nery Jr. prolatou decisão nos seguintes termos: “**defiro a suspensividade postulada, para conferir suspensividade ao recurso de apelação interposto no *mandamus***” (fl. 259).

Até a data da lavratura do auto de infração de fls. 04/07, como constou inclusive do Termo de Verificação de Infração de fls. 10/17, a situação do processo judicial do Recorrente era a descrita anteriormente, situação essa que, ao que parece, perdura até hoje, conforme consulta processual levada a efeito por este Relator em 14 de dezembro de 2008.

Assim, constou expressamente do auto de infração a seguinte advertência:

“Fica o contribuinte notificado de que poderá, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência deste auto de infração, impugnar o presente lançamento, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto n. 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis n. 8.748/93 e n. 9.532/97.

O crédito tributário lançado por meio do presente Auto de Infração está com a exigibilidade suspensa por força do Agravo de Instrumento n. 2002.03.00.046954-9, cuja apelação foi recebida com efeito suspensivo, conforme despacho proferido em 27/11/02, pelo Sr. Desembargador do Tribunal Regional Federal da 3ª. Região.

Afastada a causa suspensiva por pronunciamento judicial desfavorável ao sujeito passivo, este deverá (conforme teor e extensão do julgado) recolher total ou parcialmente o crédito lançado, com os acréscimos legais cabíveis, sob pena de inscrição da dívida ativa, compensados, se for o caso, eventuais depósitos judiciais efetuados e a serem convertidos em renda da União” (fl. 04).

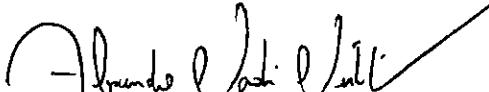
Sustenta o Recorrente que teria havido ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois teria de ter tido conhecimento antecipado da quebra do sigilo bancário. Além disso, o auto de infração seria nulo, em virtude da concessão da liminar suspendendo os atos da fiscalização.

Inicialmente, necessário se faz esclarecer que não é possível inferir qual foi exatamente o teor da decisão proferida pelo Desembargador Federal Nery Jr. nos autos do Agravo de Instrumento n. 2002.03.00.046954-9, uma vez que tal decisão não foi acostada aos autos.

Deve-se ressaltar, outrossim, que o auto de infração foi lavrado com base nos extratos encaminhados pelo próprio Recorrente (Termo de Verificação de Infração, itens 4 a 8 e 15).

Quanto a este aspecto, tudo recomenda que seja trazida aos autos cópia da referida decisão, motivo pelo qual voto no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência, para que seja oficiado o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para que forneça cópia integral da decisão proferida pelo Desembargador Federal Nery Jr. nos autos do Agravo de Instrumento n. 2002.03.00.046954-9, bem como das principais peças deste recurso (petição de interposição, eventual acórdão ou decisão terminativa proferida no referido Tribunal e eventuais recursos).

Sala das Sessões-DF, em 17 de dezembro de 2008.


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA