



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

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Recurso nº : 149.584
Matéria : IRPF - EX: 2001
Recorrente : LÍRIO ZONTA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 28 de março de 2007
Acórdão nº : 102-48.296

PERÍCIA INDEFERIMENTO – É de se indeferir a solicitação de perícia quando não for necessário o conhecimento técnico complementar, não podendo servir para suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que ele tinha a obrigação de trazer aos autos.

DEPÓSITO BANCÁRIO – DECADÊNCIA – A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada deve ser apurada em base mensal e tributada na tabela progressiva anual.

NORMAS PROCESSUAIS – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE DADOS DA CPMF - EFICÁCIA DA LEGISLAÇÃO – A Lei nº 10.174, de 2001, ao facultar a utilização das informações da CPMF em procedimentos administrativos para fins de verificação da existência de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, apenas ampliou os poderes de investigação das autoridades fiscais, podendo ser aplicadas imediatamente aos efeitos ainda pendentes das obrigações tributárias, desde que não abrangidas pela decadência.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Rejeita-se tal pleito quando não comprovado que a fiscalização destruiu livros apresentados pelo contribuinte, bem assim porque estes não se referem aos períodos incluídos no lançamento em exame.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário relativo a imposto de renda com base em depósitos bancários que o sujeito passivo devidamente intimado não comprova a origem em rendimentos tributados isentos e não tributáveis.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Caracteriza omissão de rendimento o incremento patrimonial sem suporte em recursos disponíveis.

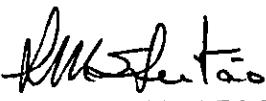
LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA - No caso de lançamento de ofício incide a penalidade prevista no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 75%, quando não comprovada na autuação a prática de evidente intuito de fraude.

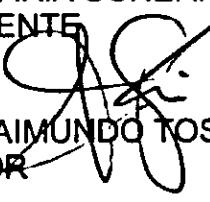
Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

Preliminar rejeitada.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LÍRIO ZONTA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR o pedido de perícia. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que a acolhe parcialmente, cancelando os fatos geradores até o mês de agosto/2000, e apresenta declaração de voto. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro no critério temporal, suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, e cancela os fatos geradores até novembro de cada ano-calendário e apresenta declaração de voto. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que apresenta declaração. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL para desqualificar a multa, nos termos do relatório e voto que integram o presente contrato. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que não a acolhe.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

Recurso nº : 149.584
Recorrente : LÍRIO ZONTA

RELATÓRIO

Lírio Zonta, qualificado nos autos, interpõe Recurso Voluntário em face do Acórdão DRJ/FLS nº 7.072, de 02 de dezembro de 2005 (fls. 569-604), mediante o qual foi mantido o lançamento do crédito tributário de R\$870.995,67, relativo a Imposto de Renda acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, anos-calendário 2000 a 2003, conforme o Auto de Infração de fls. 03-21, no qual é apurada as seguintes infrações:

001 – omissão de rendimento decorrente de variação patrimonial a descoberto, nos meses de abril e setembro de 2002, nos valores de R\$73.139,06 e R\$269.441,14, respectivamente;

002 - omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário de sem origem comprovada, nos meses de janeiro de 2000 a dezembro de 2001, nos montantes anuais de R\$340.916,79 e R\$346.430,79, respectivamente.

Ao apreciar o litígio, instaurado com a apresentação da impugnação ao lançamento de fls. 361/411, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, manteve integralmente a exigência tributária em exame (Acórdão nº 7.072, de 02/12/2005 – fls. 569/604).

Segundo consta do voto, não foi acolhida a alegação de decadência mensal relativa aos depósitos bancários realizados entre janeiro e agosto de 2000, posto que é entendimento daquele órgão de julgamento ser o fato gerador do imposto de renda, anual completando-se em 31 de dezembro do ano-calendário e a ciência do auto de infração ter ocorrido em 2 de setembro de 2005.

Em segundo ponto foi afastada a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174 e Lei Complementar nº 105, ambas de 2001, posto que ao procedimento fiscal houve a autorização judicial como comprovada à fl. 38.



Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

Em terceiro item foi apreciada a alegação segundo a qual careceria de motivação o procedimento fiscal posto que os depósitos bancários estariam compatíveis com a renda particular e da empresa da qual é sócio o contribuinte. O órgão julgador demonstrou que critérios e diretrizes para fiscalização de contribuintes estão devidamente estabelecidos em ato administrativo levando em conta os princípios da impessoalidade e imparcialidade observados pela fiscalização, posto inexistir prova em contrário.

Em quarto ponto demonstrado a inexistência de cerceamento do direito de defesa. A contribuinte alegava ter havido destruição ilegal de documentos pela autoridade lançadora, o que não ficou comprovado em face dos elementos constantes dos autos.

Em quinto item, solicitado o cancelamento do arrolamento de bens posto os termos da Lei nº 9.532/97, a destacou a julgadora não caber examinar referida matéria por externa ao lançamento, embora reconheça ser direito do fisco adotar garantias e outras medidas acautelatórias asseguradas pela lei ao crédito tributário.

Em sexto item, questionada aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, posto que violaria os artigos 43, 11 e 148 do Código Tributário Nacional, o tema foi enfrentado.

No item "7 - Do cálculo da Receita Omitida" ficou esclarecido no voto a impossibilidade de aplicação do disposto no § 6º do art. 8º do Decreto-lei nº 1.648/78, quanto a aplicação da regra de que o lucro líquido corresponderia a 50% dos valores omitidos. Ainda, destacado que os depósitos bancários foram feitos em conta do contribuinte e não das pessoas jurídicas das quais é sócia.

No item "8 - Da origem dos depósitos" demonstrado que a contribuinte não teria conseguido comprovar as teses levantadas sobre extravio de documentos ou de que os depósitos pertenciam a pessoas jurídicas.

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

No que tange ao acréscimo patrimonial a descoberto, rejeitado o pedido de diligência e esclarecido que a falta de intimação preliminar para o contribuinte prestar esclarecimentos e/ou informações não enseja o cerceamento do direito de defesa nem, por consequência, a nulidade do lançamento, e que restou sem comprovação a realização de empréstimo pessoal em setembro/2002, no valor de R\$240.000,00.

Com relação a Multa de ofício de 150%, alegada ser desproporcional a atitude fiscal posto que embasada em presunção e que não se pode configurar a prática de fraude o simples fato de não conseguir provar a origem dos depósitos, conclui o Órgão julgador a quo que nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de dois anos-calendário, reiteradamente omitiu rendimentos à tributação, não tendo sido capaz de justificar nenhum dos ingressos em suas contas bancárias, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação, montantes significativos de ganhos auferidos. A síntese do julgamento encontra-se nas seguintes ementas:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 2000*

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA. IRPF. AJUSTE ANUAL – O direito de a Fazenda lançar o imposto de renda, pessoa física, devido no ajuste anual só decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário, momento em que se verifica o termo final do período.

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 2000, 2001*

Ementa: PRELIMINAR. QUEBRA ADMINISTRATIVA DE SIGILO BANCÁRIO. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. REGULARIDADE – Existindo autorização judicial para a requisição junto a instituições financeiras de documentos e informações relativos à movimentação bancária do contribuinte, não há que se falar de quebra administrativa de sigilo bancário.

PRELIMINAR. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MATÉRIA PROCEDIMENTAL. RETROATIVIDADE – 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.

cf

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Ano-calendário: 2000, 2001*

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Ano-calendário: 2002*

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributados, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, não logrando o contribuinte apresentar documentação capaz de ilidir a tributação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO – Para que os recursos oriundos de empréstimos sejam considerados na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, deve o contribuinte comprová-los, mediante documentação hábil e idônea.

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA – Não se conforma o cerceamento do direito de defesa se, por conta das circunstâncias concretas em que se desenvolveu a ação fiscal, fica evidenciado que o sujeito passivo não teve restringido seu direito de acesso a todos os elementos de prova carreados ao processo e de sobre eles se manifestar livremente.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO – O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inacatáveis.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO – É de se indeferir a solicitação de perícia quando não for necessário o conhecimento técnico complementar, não podendo servir para suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que ele tinha a obrigação de trazer aos autos.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO - As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de constitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS - As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias a disposição literal de lei, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÓNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO – O reiteramento da conduta ilícita ao longo do tempo descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APPLICABILIDADE - É aplicável a multa de ofício qualificada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.

*Lançamento Procedente.**

Em sua peça recursal, às fls. 611/663, verificam-se reiterados os termos da impugnação:

- a) a anulação da decisão recorrida para retorno dos autos para a produção de provas pericial e testemunhal;
- b) reconhecer a decadência dos fatos geradores que supostamente ocorreram entre 01/2000 a 08/2000;
- c) reconhecer a irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, e da Lei Complementar 105, de 2001;
- d) reconhecer a ausência de motivação cancelando-se o lançamento fiscal para que outro seja realizado com a devida motivação;
- e) reconhecer o cerceamento do direito de defesa evidenciado com a destruição de documentos;



Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

f) cancelar o arrolamento de bens e direitos, pois representa um ônus no patrimônio do contribuinte instaurado sem o devido processo legal;

g) cancelamento do auto por aplicação equivocada do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

h) alternativamente, retificar a base de cálculo nos termos do art. 8º, § 6º do Decreto-lei nº 1.648/78;

i) os depósitos bancários decorrem das atividades das empresas da qual é sócio;

j) questiona a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, tendo em vista que o empréstimo de R\$240.000,00 foi declarado em sua DIRPF do exercício de 2003, e está acobertado por contrato particular de mútuo celebrado com a Sra. Íris Bender, ratificado pelas partes. Requer a nulidade do auto de infração em razão da ausência de intimação sobre as dúvidas acerca do contrato de mútuo e da decisão de primeiro grau em razão do indeferimento da oitiva de Íris Bender.

l) seja a multa reduzida para 75%.

À fl. 667, informações acerca de arrolamento de bens, controlado no processo de nº 10925.001783/2005-93.

É o Relatório.



Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

V O T O

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Em relação à preliminar de decadência, este Primeiro Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física a incumbência de apurar e antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória (repasse ao órgão administrativo de informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003). A natureza do lançamento é determinada pela legislação do tributo, que impõe ao sujeito passivo a obrigação de ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Se não houver imposto a pagar, por ter havido prejuízo ou pela operação não estar sujeita à incidência tributária, a natureza do lançamento não se altera.

No recurso voluntário em exame a recorrente alega decadência mensal do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em relação à omissão de rendimento caracterizada por depósito bancário sem origem comprovada.

O art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe:

"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

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 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.

Oportuno, ver antes as disposições do art. 18 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração das leis, a redação, a alteração, *verbis*:

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

A orientação da Lei Complementar é no sentido de que ao aplicador da lei cabe buscar o sentido da norma e aplicá-la jungida ao seu objetivo, sem negar ou restringir a sua aplicação.

No caso da Lei nº 9.430, é inquestionável que o legislador buscou instrumentalizar o fisco para alcançar aqueles contribuintes com movimentação financeira incompatível com os valores informados nas Declarações de Ajuste Anual.

A norma complementar encontra sua justificativa no princípio da legalidade ao qual se junta o princípio da finalidade, cujo sentido, expõe Celso Antônio Bandeira de Mello, in Curso de Direito Administrativo, São Paulo, 2005, Malheiros, 18 ed. p. 97, *verbis*:

"Por força dele a Administração subjuga-se ao dever de alvejar sempre a finalidade normativa, adscrevendo-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 inherência 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



Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

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, verbis:

“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.

...

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.”

Com estas orientações, não resta dúvida de que a interpretação sistemática da legislação se faz necessária. As antecipações mensais, previstas na Lei nº 7.713, de 1988, não suprimiram o fato gerador anual do tributo (artigos 2º e 9º da Lei nº 8.134, de 1990), que abrange todos os rendimentos auferidos no ano, as deduções, sendo esta base de cálculo que irá prevalecer para a apuração do *quantum debeatur*, com a conseqüente restituição do imposto retido durante o ano base ou o pagamento suplementar do tributo. As exceções à regra são os casos de tributação definitiva (renda variável e ganho de capital) e os rendimentos tributados exclusivamente na fonte (prêmios, 13º salário etc). Não há no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, nenhuma disposição neste sentido.

g

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte, carnê-leão ou por meio do pagamento espontâneo, o imposto que será apurado em definitivo após o encerramento do ano-calendário. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído. Por ser do tipo complexo (complexivo, complessivo), segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do ano. Não seria correta, portanto, a afirmação de que o IRPF possui como data de ocorrência do fato gerador o último dia de cada mês e o termo inicial de contagem da decadência o 1º dia útil do mês seguinte. As omissões ocorridas durante os meses do ano comportam-se, no presente caso, no fato gerador concluído no final do ano-calendário.

A omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem, que transitaram pela conta bancária do recorrente deve ser apurada, portanto, em base mensal – como ocorre com vários tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, em consonância com as disposições das Leis nºs 7.713/1988, 8.134/1990, 8.383/1991, 9.250/1995 e 9.430/1996 – e tributada no ajuste anual, pois não se pode presumir o regime de tributação dos numerários depositados. Se a legislação não excepcionou a regra de tributação para esta omissão, impondo uma incidência autônoma e definitiva, deve-se levá-la à regra geral, que é apuração em base mensal, sem prejuízo do ajuste anual, coerentemente com o que dispõe a legislação já mencionada.

Sacha Calmon Navarro Coelho, explica que “o legislador pode dizer que o fato gerador do IR das pessoas jurídicas ocorre na data dos respectivos balanços”, in Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário, 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 218.

Leandro Paulsen, ministra que “o imposto de renda da pessoa física tem periodicidade anual, com antecipações de pagamento mensais. O imposto de renda da pessoa jurídica pode ser anual ou trimestral, dependendo de opção da empresa, nos termos do que dispõe o art. 1º da Lei nº 9.430/1996”, in Direito tributário. Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre, 2001. Livraria do Advogado, p. 522.



Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

O Ministro Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no RESP 584.195 / PE, julgado em 19.02.2204, deixa assente que “o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar os últimos dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo”.

No caso específico do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, sob pena de inviabilizar a sua aplicação, é impossível apurar o fato gerador a cada mês. Como visto, são dois os limites estabelecidos pelo legislador: *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)*.

A medida em que forem abandonados valores mensais por suposta decadência o limite anual será afetado, inviabilizando a aplicação da norma.

Reitere-se, também, que o fato gerador há que ser anual, posto não se tratar de tributação exclusivamente na fonte ou definitiva, única possibilidade que as normas do imposto de renda permitem a hipótese mensal de incidência. Neste sentido, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 246, de 20 de novembro de 2002, que trata especificamente da tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos:

“Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.”

(...)

“Art. 4º Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.” (grifei)

Assim, em relação aos meses de janeiro a agosto/2000, o fato gerador do IRPF concluiu-se em 31/12/2000, podendo a Fazenda Nacional realizar a

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

constituição do crédito tributário a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2005. Não se operou a decadência, portanto, para o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 02/09/2005 (fl. 354).

No que tange à produção de provas pericial e testemunhal, o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) dispõe que: *"a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine."*

O artigo 28 do mesmo diploma legal, determina:

"Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)."

A decisão recorrida foi proferida pelo Órgão competente e contém os requisitos do artigo 31 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993). A solicitação para produção de prova pericial e testemunhal foi indeferida sob os seguintes fundamentos (fls. 600/601), com os quais concordo:

"Prescinde-se de perícia nos casos em que os elementos de prova podem ser trazidos aos autos, sem que necessite de parecer técnico especializado ou ainda no caso de matéria puramente jurídica."

No caso em questão, o pedido de perícia não aborda questão controversa que tenha deixado margem a dúvidas, estando presente nos autos todos os elementos essenciais ao lançamento. A matéria tributável, omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários não comprovados, foi perfeitamente identificada com base nos extratos das contas correntes do contribuinte, prescindindo de conhecimento técnico complementar.

Como se viu, compete à impugnante comprovar a origem dos recursos que ingressaram em sua conta corrente para afastar a tributação imposta, o que não ocorreu. Sendo atribuição do contribuinte a produção destas provas, não podem ser deferidos os seus pedidos para que sejam realizadas perícia e oitiva de testemunha para produção de provas que ela deveria apresentar.

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

De tal sorte, cumpre que se indefira o pedido de perícia e oitiva de testemunha, por desnecessárias à elucidação do que no presente processo consta."

A Lei nº 10.174, de 2001, não estabeleceu nova forma de determinação do imposto. Somente ampliou os poderes de investigação das autoridades fiscais. A exigência tributária em exame já era possível desde a vigência da Lei nº 9.430, de 1996, que passou a caracterizar como rendimentos omitidos, por presunção legal, os depósitos bancários sem origem comprovada. Não houve, portanto, aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, mas apenas sua aplicação imediata sobre os efeitos ainda pendentes dos atos jurídicos praticados ou constituídos sob a vigência da lei anterior (§ 3º, artigo 11, da Lei nº 9.311, de 1996), com base no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro e no § 1º, do art. 144, do CTN, desde que os procedimentos de fiscalização não alcancem fatos geradores atingidos pela decadência.

Os dados disponibilizados pelas instituições financeiras à Receita Federal, na vigência da Lei 9.311/1996, não foram utilizados para fins de lançamento tributário. Tal fato só ocorreu a partir da vigência da Lei nº 10.174, 09/01/2001, ou seja, mesmo já existindo a possibilidade de efetuar o lançamento sobre depósito bancário sem origem comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430, de 27/12/1996, e dispondo a Administração Tributária de elementos para comparar a movimentação bancária do contribuinte com seus rendimentos declarados, nenhum procedimento fiscal foi iniciado, o que evidencia o mais absoluto respeito à norma anterior.

A despeito desta questão ainda não estar definida no âmbito do Poder Judiciário, havendo decisões que atendem a teses divergentes, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, em recente decisão, datada de 02/12/2003, exarada no Recurso Especial nº 506.232-PR, cuja ementa é a adiante transcrita, também já decidiu que a Lei nº 10.174, de 2001, ao facultar a utilização das informações da CPMF em procedimentos administrativos para fins de verificação da existência de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, apenas ampliou os poderes das autoridades fiscais, sem afetar situações constituídas e consolidadas sob a égide da lei anterior, podendo, portanto, ser aplicada imediatamente aos efeitos ainda pendentes das obrigações tributárias surgidas sob a vigência da lei anterior, que se prolongam no

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

tempo para além da data de entrada em vigor da lei nova, que passa então a regulá-los, desde que não abrangidos pela decadência:

"TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN."

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envergar natureza procedural, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior

dn

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido."

O Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos abaixo transcritas, também julgou no sentido exposto, de que não se trata de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, mas de aplicação imediata de suas disposições aos efeitos pendentes dos atos jurídicos constituídos sob a vigência da lei anterior (Lei nº 9.311, de 1996), porque apenas amplia os poderes de investigação das autoridades administrativas, na forma autorizada pelo § 1º, do art. 144, do CTN, aplicação essa que não viola o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada:

"IRPF - UTILIZAÇÃO DOS DADOS DA CPMF COMO INDÍCIO DE SONEGAÇÃO FISCAL - RETROATIVIDADE - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174/01, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utilizá-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe. (Ac 106-13143).

IRPF - UTILIZAÇÃO DOS DADOS DA CPMF EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL - INOCORRÊNCIA DE RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174/2001 - APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI NOVA AOS EFEITOS PENDENTES DE ATO JURÍDICO CONSTITUÍDO SOB A ÉGIDE DA LEI ANTERIOR - LEI Nº 9.311/96 - 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, aplicando-se-lhe, no entanto, a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou amplie os poderes de investigação das autoridades administrativas (CTN, art. 144). A Lei nº 10.174, de 2001, ao facultar a utilização das informações da CPMF em procedimentos administrativos para fins de verificação da existência de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, apenas ampliou os poderes das autoridades fiscais, sem afetar situações constituídas e consolidadas sob a égide da lei anterior, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, razão pela qual pode ser aplicada imediatamente aos efeitos ainda pendentes das obrigações tributárias surgidas sob a vigência da lei anterior, que se prolongam no tempo para além da data de entrada em vigor da lei nova, que passa então a regulá-los, desde que não abrangidos pela decadência, com amparo no art. 6º da Lei de

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

Introdução ao Código Civil Brasileiro e no § 1º, do art. 144, do CTN. (Ac 102-46185)."

Da mesma forma, são os efeitos da LC nº 105, de 2001, aos fatos ocorridos em momento anterior à sua publicação, nos termos do § 1º do artigo 144 do CTN. O acesso aos dados financeiros constitui uma das formas de obtenção de elementos para configurar os fatos econômicos possíveis de subsunção à hipótese de incidência do tributo. Assim, dita norma insere-se no campo do Direito Adjetivo ou Direito Processual Tributário, característica que lhe permite ação sobre os fatos pendentes.

No presente caso, entretanto, a Fiscalização não procedeu à requisição dos extratos bancários às instituições financeiras com suporte na Lei complementar 105, de 2001, pois estes foram entregues ao fisco por determinação do Poder Judiciário (fls. 41/44), o que afasta qualquer questionamento a respeito da aplicação da norma complementar.

A robustecer o procedimento fiscal, convém observar que existem diversos tipos de informações pessoais que a lei obriga ou permite que sejam comunicadas aos poderes públicos em diversos momentos da vida do cidadão. Por exemplo, o patrimônio individual deve ser informado na declaração de ajuste anual, os rendimentos devem ser informados pelas fontes pagadoras. Em nenhum destes casos está sendo violado princípios constitucionais garantidores de direitos fundamentais.

Por outro lado, cabe ressaltar que o nosso ordenamento constitucional, na medida em que prevê a proteção a privacidade, igualmente chancela, no seu art. 145, parágrafo 1º, o direito da administração pública de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. É desnecessário afirmar que sobre a administração tributária também pesa o dever do sigilo.

Neste contexto, o jurista Hugo Brito de Machado se pronunciou: "*não tivesse a Administração Pública a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, não poderia tributar, a não ser na medida em que os contribuintes, espontaneamente, declarassem ao fisco os fatos tributáveis.*

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

O tributo deixaria de ser uma prestação pecuniária e compulsória, para ser uma prestação voluntária, simples colaboração do contribuinte, prestada ao Tesouro Público" (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 18 – Editora Resenha Tributária – São Paulo/1993).

Não se verifica ausência de motivação a ensejar o cancelamento do lançamento, pois a seleção do contribuinte foi efetuada nos termos da legislação que rege a matéria, transcrita na decisão a quo: Portaria nº 500, de 2 de maio de 1995, artigo 129 da Portaria SRF nº 259, de 2001 (alterada no curso da fiscalização pelas Portarias SRF nº 30, de 25/02/2005 e nº 275 de 15/08/2005), Portaria SRF nº 1.265, de 22/11/1999 e alterações posteriores (Portaria 3.007/2001 e 4.328/2005).

A partir de 01/01/97, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

"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;

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

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)."

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o titular da conta bancária não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, como ocorre no presente caso, em que não foram trazidos aos autos elementos de prova da origem dos recursos, apesar das diversas oportunidades ofertadas, seja durante o procedimento de fiscalização, seja no curso do processo administrativo fiscal. O contribuinte insiste na realização de perícia contábil, com o que não concordo, pois não se confirmou que a movimentação bancária pertenceria a empresas da qual integra o quadro societário.

A partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser "modalidade de arbitramento" — que exigia da fiscalização a demonstração do nexo causal dos depósitos com gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza – artigo 6º da Lei nº 8.021/1990), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes — para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

A propósito de presunções legais cabe aqui reproduzir o que diz José Luiz Bulhões Pedreira, (JUSTEC-RJ-1979 - pag. 806), que muito bem representa a doutrina predominante sobre a matéria:

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

- Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

Este entendimento é reiterado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como fica evidenciado no Acórdão CSRF nº 01-0.071, de 23/05/1980, da lavra do Conselheiro Urgel Pereira Lopes, do qual se destaca o seguinte trecho:

"O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte." (Grifou-se)

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal. (Ac 106-13329).

TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. (Ac 106-13188 e 106-13086)."

Em relação ao cerceamento do direito de defesa evidenciado com a destruição de documentos apresentados à fiscalização, não há elementos de prova nos autos suficientes para confirmar a acusação. Convém esclarecer que os livros mencionados pelo autuado em sua impugnação (fl. 372) não se referem ao período

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

fiscalizado no presente lançamento, conforme bem ressaltou a decisão recorrida à fl. 591.

Rejeita-se também o pedido de cancelamento do arrolamento de bens e direitos, pois tal exigência encontra-se albergada em norma legal, devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República. No que tange à ilegalidade e constitucionalidade alegadas no recurso em exame, acrescento aos fundamentos citados no voto condutor do acórdão recorrido a transcrição das Súmulas nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária."

Alternativamente, o recorrente requer a retificar da base de cálculo nos termos do art. 8º, § 6º do Decreto-lei nº 1.648/78. O arbitramento da base de cálculo não se aplica ao presente caso, porquanto não restou comprovado que a movimentação financeira pertence à pessoa jurídica ou decorre de atividade empresarial.

No que tange a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, o Órgão julgador de primeiro grau ao apreciar as questões suscitadas pelo contribuinte (fls. 601/603) deu correta solução à demanda, especialmente no tocante à falta de registro e ao reconhecimento das firmas dos signatários do Contrato de Mútuo Financeiro Individual (fls. 106/108), no valor de R\$240.000,00, com o qual pretende justificar parte do incremento patrimonial, sem entretanto comprovar a efetiva transação, apesar de intimado durante o procedimento de fiscalização para este fim (fl. 46). Complemento os fundamentos declinados no voto condutor do Acórdão recorrido, transcrevendo o artigo 368 do Código de Processo Civil:

"Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

No mesmo sentido dispõe o Código Civil:

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal."

Por fim, a autoridade julgadora de Primeira Instância considerou acertada a exigência da multa de ofício no percentual de 150%, ao que justifica pelo "reiteramento da conduta ilícita ao longo de tempo descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciado o intuito doloso tendente à fraude".

Discordo deste posicionamento tendo em vista o que estabelece o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *verbis*:

"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;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis." (grifei)

Pela letra da lei, sempre que o lançamento do crédito tributário for realizado pelos Agentes do Fisco, há que ser exigida a multa de ofício no percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata, ou de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, dos quais se transcreve aquele que fundamenta o lançamento, *verbis*:

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. "

A dificuldade de aplicação do dispositivo inicia com o que deve ser interpretado por "evidente intuito de fraude". Conforme o vernáculo do dicionário Novo Aurélio, evidente significa algo "que não oferece dúvida; que se comprehende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente"; intuito, significa "objeto que se tem em vista; intento, plano; fim, escopo"; e fraude, "abuso de confiança; ação praticada com má-fé, falsificação, adulteração".

Deste ponto, verifica-se que a aplicação da penalidade qualificada exige da autoridade lançadora a demonstração das figuras típicas da sonegação, da fraude, e do conluio de maneira clara, manifesta, patente. O intuito há que ficar caracterizado pela existência de um plano, um intento visando um objetivo de falsificar, adulterar, enfim, urdir meios para que a sonegação possa ser concretizada fora do horizonte do fisco.

Quando se trata de depósitos bancários, disposições legais (artigos 1º, 2º e 11, § 2º da Lei nº 9.311, de 1996, artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002), determinam que os volumes movimentados sejam continuamente informados à Secretaria da Receita Federal, identificando seus respectivos titulares. Não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador nessas circunstâncias. Se estivéssemos no campo do direito penal estaria configurada

dh

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

situação de crime impossível, pois em fazendo movimentação financeira o contribuinte não tem como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

No presente caso, os fatos narrados pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento de Ação Fiscal, às fls. 12/18, em momento algum, aponta para a conclusão de que o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude. Os fundamentos declinados à fl. 17 para a qualificação da multa são a movimentação financeira não comprovada ao longo dos anos, totalmente incompatível com os rendimentos declarados e a variação patrimonial demonstrada.

Entretanto, a qualificação da multa não se vincula às importâncias envolvidas no lançamento. Não cabe à autoridade administrativa, em razão do valor apurado no auto de infração, aplicar ou deixar de aplicar a multa qualificada. Deve basear-se, sim, na conduta adotada pelo infrator em relação à infração. Se revelado o dolo, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou sejam pequenos os valores discutidos. Por outro lado, ninguém está obrigado a declarar ou individualizar em sua DIRPF os depósitos que ingressaram em sua conta bancária. Se assim o fosse, poder-se-ia cogitar de omissão dolosa do contribuinte ao longo dos anos (pelo menos três anos). Em relação à omissão caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, a aplicação da multa qualificada sequer foi fundamentada.

O fato é que os valores creditados em conta bancária sem comprovação de origem somente caracterizam omissão de rendimentos por força de uma presunção legal (método indireto de apuração da renda). Em determinadas situações, até pode ser alegado, e verdadeiro, que os créditos verificados na conta bancária não correspondem a rendimentos sujeitos à tributação, mas diante da falta de comprovação nesse sentido o legislador os considera como se rendimentos tributáveis fossem.

Assim, se essa omissão de rendimentos é fruto de uma presunção legal, a prova consistente da conduta dolosa do autuado se faz ainda mais necessária. O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos; compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Se, por um lado, cabe ao contribuinte provar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então aplicar a multa qualificada.

Neste diapasão o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula nº 14:

"Súmula 1ºCC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

Em face ao exposto, voto por rejeitar o pedido de realização de perícia e as preliminares de decadência, irretroatividade da Lei 10.175/2001 e cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75% (setenta e cinco por cento).

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



JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Peço vênia ao eminentíssimo 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*:



Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

"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;

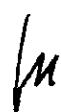
II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

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.

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, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte."* (grifou-se).



Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

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 apoia 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 ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoas 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.

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.

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

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."

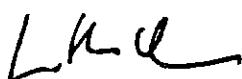
Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda 1999 (Decreto nº 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei nº 9.430/1996.

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

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Da irretroatividade da lei.

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 possa 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 nº 9.311, de 1996, valem para as disposições do artigo 38 da Lei nº 4.495, de 1964. A quem se destinam as expressões: "as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário", contidas no § 1º do artigo 38 e a previsão do § 7º 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 nos 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 nº 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 nº 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 nº 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 § 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, antes de sua alteração pela Lei nº 10.174, de 2001, e peço vênia para comparar com para o artigo 38 da Lei nº. 4.495, de 1964, sendo que estou grifando as expressões em relação as quais quero fazer considerações:

§ 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311/96, em sua redação primitiva	Artigo 38 da Lei nº 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, <u>vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.</u> "	<p><u>"Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u></p> <p><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></p>

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 tal lei 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

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

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 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.

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

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-existentes, 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 nº. 10.174 de 2001 e a Lei Complementar nº 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 nº. 4.595, de 1964 e o § 3º. do artigo 11 da Lei nº. 9.3111, 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 vénia dos que pensam em contrário, conforme observado por TÉRCIO 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:

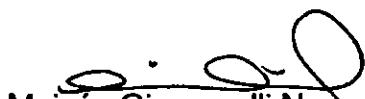
"...a regra superveniente regula situações presentes e futuras. O que ocorreu no tempo transacto está a salvo de sua incidência. Em suma, porque visa reger aquilo que ora existe ou que ainda vai existir, não atinge o que já sucedeu. Respeita fatos e situações que se criaram no passado e cujos efeitos 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).

Processo nº : 10925.001781/2005-02
Acórdão nº : 102-48.296

Pelo exposto, voto na linha dos que, assim como eu, entendem que “apenas a partir da vigência da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso às informações bancárias do contribuinte na forma instituída pela Lei nº 10.174/2001, ou seja, sem a requisição judicial. A aplicação desse conjunto de normas 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 nº 105/01, sem o crivo do judiciário.”

É o voto.

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



Moisés Giacomelli Nunes da Silva