



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10925.002500/2004-40
Recurso nº	146.459 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercício 1999 a 2003
Acórdão nº	102-48.119
Sessão de	24 de janeiro de 2007
Recorrente	RENE EMERSON PERSIO
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. SUJEIÇÃO PASSIVA – A responsabilidade pela comprovação da origem dos depósitos bancários no caso da aplicação da presunção prevista no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 é do titular da conta bancária, e em relação a este deve ser formalizado o lançamento no caso da não satisfação do ônus que a lei lhe atribui.

NORMAS PROCESSUAIS – VIGÊNCIA DA LEI – A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes.

IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, lançamento é por homologação. Sendo assim, o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, remanescentes de comprovação, mesmo após o contribuinte ou seu representante, ter sido regularmente intimado.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE PRATICADO NO TRANSCURSO DA AUDITORIA. Comprovado que, no transcurso da auditoria fiscal, o contribuinte praticou atos eivados de ilicitudes, tendentes a acobertar ou ocultar as irregularidades, na tentativa de impedir o conhecimento destas por parte da fiscalização, restando configurado o evidente intuito de fraude, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964, correta a aplicação da multa de ofício de 150%, ainda que os rendimentos tributados estejam calcados em presunções legais.

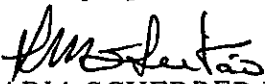
LANÇAMENTO DE OFICÍO – INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA À TAXA SELIC - ARTIGO 61 DA LEI 9.430/1996. Comprovada a omissão de rendimentos, mesmo com base em presunção legal, correta a lavratura de auto de infração para exigência do tributo, com multa de ofício, incidindo, ainda, juros de mora à taxa Selic.


Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade de ilegitimidade passiva. Por maioria de votos, REJEITAR: I - as preliminares de quebra de sigilo bancário e de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que as acolhe e apresenta declaração de voto; II – a preliminar de erro no critério temporal em relação aos fatos geradores até novembro de cada ano-calendário, suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que fica vencido e apresenta declaração de voto. Por maioria de votos, MANTER a qualificação da multa de ofício e REJEITAR a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores do ano-calendário de 1998. Vencidos os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que desqualificam a multa e julgam decadente o direito de lançar em relação aos fatos geradores do ano-calendário de 1998. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Relator

FORMALIZADO EM:

30 MAI 2007

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: NAURY FRAGOSO TANAKA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) Florianópolis-SC, que julgou procedente em parte o auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Física, relativo aos anos-calendário de 1998 a 2002, no valor total de R\$ 1.155.734,12, inclusos os consectários legais até novembro de 2004 (fl. 03).

Consoante Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 15-26, a fiscalização apurou omissão de rendimentos em face de depósitos bancários de origem não comprovada e por falta de recolhimento do imposto sobre ganhos de capital.

O auto de infração foi lavrado em 26/11/2004, fl. 03, sendo que a ciência do lançamento foi realizada em 01/12/2004 (fl. 04).

Em 07/01/2005 foi apresentada a impugnação de fls. 1241 a 1274. Inicialmente o contribuinte alegou ilegitimidade passiva, suscitando a nulidade do auto de infração. Contestou o uso retroativo da Lei Complementar n.º 105/2001 e do Decreto n.º 3.724/2001 e discordou da assertiva de que os depósitos bancários não teriam origem comprovada. Alegou decadência pelo fato de o lançamento relativo a novembro de 1999 ter ocorrido em novembro de 2004.

Apensado ao presente, encontra-se o processo n.º 10925.002501/2004-94 de representação fiscal para fins penais – IRPF.

A DRJ proferiu em 11/03/2005 o Acórdão de fls. 2530-2545, afastando as preliminares e, no mérito, excluindo o lançamento relativo a ganho de capital tributável, cancelando a parcela do crédito tributário no valor de R\$ 4.590,00. O Relator assim votou (*in verbis*):

“(...) Aqui, tem razão o contribuinte. Para bem evidenciar o dito, há que se ter em conta o dispositivo alegado pelo contribuinte, o inciso III do artigo 39 do RIR/1999.

(...) Como se vê, a alienação do único imóvel que o titular possua por valor que não seja superior a R\$ 440.000,00 não se sujeita à tributação a título de ganho de capital, desde que não tenha havido outra alienação nos últimos cinco anos.

(...) Em face das considerações expostas nos itens 1 a 8 deste voto, manifesto-me no sentido da procedência em parte do lançamento, para fins de cancelar a parcela do crédito tributário no valor de R\$ 4.590,00 (item 4 deste voto).”

Cientificado da decisão em 28/04/2005, fl. 2547, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/05/2005, fls. 2549-2582, representado por advogado (procuração à fl. 1275), no qual são repisadas as alegações da peça impugnatória, principalmente quanto à ilegitimidade passiva do Recorrente e juros e multa de mora.

Às fls. 2583-2584 consta relação de bens para arrolamento com vista ao seguimento do recurso, nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 264 de 2002, que foi acatado, sendo os autos encaminhados a este Conselho em 08/06/2005 (fl. 2588).

Em apertada síntese, é o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

O presente recurso voluntário foi considerado tempestivo pela unidade de origem, fl. 2.588, e reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, portanto, deve ser conhecido por esta Câmara.

Conforme relatado remanesce em litígio a exigência do IRPF com base em depósitos bancários.

Início apreciando as preliminares suscitadas pelo recorrente.

1) Preliminar de ilegitimidade passiva

O recorrente afirma depósitos bancários incluídos em suas contas bancárias estão associados a lucros distribuídos por duas empresas de que é sócio (Comércio e Transportes 4R Ltda. e Recuperadora e Importadora 4R Ltda.) e que as constatações dos autuantes de que as pessoas jurídicas teriam praticado irregularidades, qual seja: não teriam recursos para aqueles pagamentos e deixaram de apresentar a documentação hábil à comprovação das retificações efetuadas em suas escriturações, não afastam o fato de que o ora impugnante é ente distinto, não podendo responder por ilícitos praticados por aquelas.

Logo teria havido erro na identificação do sujeito passivo.

Essa alegação foi devidamente enfrentada e afastada na decisão recorrida, cujos fundamentos, a seguir transcritos, não merecem reparos:

" (...) Em análise do argüido, percebe-se com clareza a improcedência da insurgência do contribuinte. É que muito embora tenham os autuantes tratado de, no procedimento de ofício, fazer diligências junto às pessoas jurídicas das quais o ora impugnante era sócio, verdade é que tal se deu mais com o intuito de tentar exaurir a questão. A rigor, do ponto de vista estrito do que está previsto no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, bastaria à autoridade fiscal intimar o titular das contas bancárias para comprovar a origem dos depósitos bancários, e esperar que o contribuinte trouxesse a prova que viesse a afastar aquilo que a lei permite presumir. Nada mais.

De resto, quanto à questão de se saber qual é o ente que deve figurar no pólo passivo de uma relação jurídica estabelecida com base na presunção do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, basta a leitura do caput do dispositivo, que assim dispõe: "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" (grifou-se). Como se percebe, a Lei atribui de forma clara, ao titular da conta bancária, a condição de sujeito passivo.

Repete-se uma vez mais: a razão de a autoridade fiscal ter diligenciado junto às pessoas jurídicas tem a ver com a tentativa, que a rigor não era obrigação sua, de tentar aferir todas as possibilidades do caso posto. Isto, entretanto, em nada empana o



fato concreto de que a presunção opera contra o titular da conta bancária, e contra ele o lançamento a este título deve ser efetuado. As irregularidades encontradas nas pessoas jurídicas poderão demandar lançamentos específicos em relação a elas, mas tal não se dará em relação aos fatos elencados no presente processo. Aqui estão em jogo depósitos efetuados nas contas bancárias do contribuinte, e só a este ente pode ser atribuída responsabilidade pela falta de comprovação das origens destes ingressos."

Peço vênia para adotar tais fundamentos, afastando a preliminar.

2) Preliminar - Sigilo bancário. Aplicação retroativa da lei nº 10.174 de 2001. Utilização dos dados da CPMF

Ainda na apreciação das preliminares, registro que em ilegalidade na aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001. Isso porque, instituiu norma que tratam de "novos critérios de apuração ou processo de fiscalização", possuindo, assim, aplicação imediata. No caso concreto, a ação fiscal iniciou-se setembro de 2003, sob a égide da nova norma legal, de modo que o fiscal poderia ter investigado todos os anos calendários não atingidos pela decadência do direito de lançar.

Neste sentido, é o Acórdão 104-20483, da Quarta Câmara deste Primeiro Conselho, em julgado de Sessão de 24/02/2005, tendo como Relator o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, cuja ementa tem o seguinte teor:

"APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, de 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, a Lei nº 10.174, de 2001 nada fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável essa legislação, por força do que dispõe o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional."

Afasto, pois, as preliminares de quebra ilegal de sigilo bancário e uso indevido das informações da CPMF.

3) Preliminar. Decadência do lançamento do até o mês de novembro de 1999.

O recorrente repisa a alegação quanto a decadência do crédito tributário constituído até o mês de novembro de 1999, uma vez que o auto de infração foi cientificado em novembro de 2004.

Cumpra afastar a alegada preliminar de decadência, haja vista que o entendimento e jurisprudência majoritários nesta Câmara e no Primeiro Conselho de Contribuinte é no sentido de que o prazo decadencial do IRPF, tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, caso presente, deve ser contado do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro do ano da percepção dos rendimentos, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional; salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação, que a meu ver não restou configurado no caso presente, consoante fundamentado a seguir. Nesse sentido, temos como exemplo os seguintes julgados:

Câmara: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data Sessão: 16/02/2004

Acórdão: CSRF/01-04.860

Texto Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros

Cândido Rodrigues Neuber e Manoel Antonio Gadelha Dias.

Ementa: " IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro. Recurso especial negado."

Câmara: 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes

Data Sessão: 12/09/2005

Acórdão: 102-47.078

Texto Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Relator, em relação ao ano-calendário de 1995. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e José Oleskovicz que não acolhem a decadência.

Ementa: "DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado."

Ressalvado meu entendimento pessoal, anteriormente expressado nesta Câmara, passei a adotar a orientação majoritária, supra referida, que vem sendo reiterada nos últimos anos.

Desse modo, o lançamento quanto ao ano calendário mais antigo - 1998 - poderia ter sido efetuado a partir de janeiro de 1999 até 31/12/2003, salvo se confirmado o evidente intuito de fraude, hipótese na qual deve ser aplicada o art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, a contagem e encerrada em 31/12/2004..

No caso presente, conforme adiante fundamentado, restou caracterizado o dolo, portanto, não há que ser acolhida a preliminar de decadência quanto ao ano 1998.

4) Do mérito. Aplicação da multa qualificada por evidente intuito de fraude.

O recorrente contesta a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

Aduz que, se por um lado é lícito ao fisco presumir a ocorrência de omissão de receitas a partir da não comprovação da origem de depósitos bancários, por outro tal presunção não pode se estender à caracterização da fraude.

Alega que fraude não se presume e que o intuito fraudulento deve ficar cabalmente comprovado.

Ademais, afirma que as irregularidades apontadas não foram praticadas pelo impugnante, mas pelas pessoas jurídicas de que era sócio.

Assim não entendo. Comprovado que, no transcurso da auditoria fiscal, o contribuinte praticou atos eivados de ilicitudes, tendentes a acobertar ou ocultar as irregularidades, na tentativa de impedir o conhecimento destas por parte da fiscalização,

restando configurado o evidente intuito de fraude, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964, correta a aplicação da multa de ofício de 150%, ainda que os rendimentos tributados estejam calcados em presunções legais.

Conforme asseverado no relatório fiscal, às fls. 17-25, cujos principais pontos estão adiantes transcritos no item 5 deste voto, o contribuinte no intuito de comprovar a origem dos elevados recursos movimentados em suas contas correntes, imputou-os à duas empresas cujo quadro societário integrava, à título de distribuição de lucros. Todavia, a simulação foi descoberta pelos agentes fiscais que verificaram que os valores tidos como distribuídos pelas empresas RECUPERADORA E IMPORTADORA 4R LTDA (AUTOPEÇAS 4R LTDA) e TRANSPORTES 4R LTDA, jamais integraram as operações e respectivo patrimônio destas, pois, não possuíam recursos suficientes para suportar tão vultosa distribuição de numerário.

Após o início da ação fiscal, foram contabilizadas receitas adicionais de revenda de mercadorias (Autopeças 4R Ltda) e de fretes (Transportes 4R Ltda) e retificadas as Declarações Simplificadas - SIMPLES das pessoas jurídicas, sem haver, no entanto, qualquer pagamento do imposto suplementar declarado.

A fiscalização efetuou análise, individualizada das operações e dos registros contábeis efetuados no afã de dar origem lícita aos recursos movimentados nas contas correntes do fiscalizado, tendo constatado que os cheques tidos como distribuídos, não tiveram na verdade como destinatário o sócio Renê Emerson Pérsio e tampouco haveria tanto recurso disponível, pois não foram contabilizados ou registrados quaisquer custos relativos as receitas adicionais lançadas na escrituração contábil das aludidas empresas, dentre outras irregularidades.

In casu, configurou-se a hipótese do artigo 71 da Lei 4.502 de 1964, que dispõe:
(*verbis*):

“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 tributária correspondente.”

Ora, não fosse a experiência e perspicácia dos auditores, o contribuinte teria logrado êxito em seu intento de “comprovar” a proveniência e origem e não tributável dos recursos depositados em suas contas correntes bancárias.

Mantenho a exigência da multa qualificada em 150%.

5) Mérito. Omissão de Rendimentos. Depósitos Bancários. Aplicação do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996

O recorrente contesta a acusação fiscal de que os depósitos bancários não teriam tido suas origens comprovadas.

Discorda que a falta de coincidência de datas e valores entre o numerário distribuído e os constantes nos extratos bancários seja causa de desqualificação das justificativas apresentadas.

Afirma que as duas empresas de que era sócio tinham sim suporte para a distribuição de lucros alegada, como o evidenciariam as declarações retificadoras regularmente entregues à Receita Federal.

Pois bem; quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que parte dos argumentos do recorrente estão compatíveis com os lançamentos de depósitos bancários sem origem comprovada antes de 01/01/1997; haja vista que o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que 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;

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 não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquire o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), 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.

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)."

Não há que se falar em ilegalidade dessa norma por incompatibilidade com o artigo 43 do CTN ou artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, isso porque "não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade ou legalidade de uma lei em vigor", consoante Sumula nº. 1 deste Conselho. Uma que o diploma legal tenha sido formalmente sancionado, promulgado e publicado, encontrando-se em vigor, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal". O lançamento tributário, conforme estabelece o art. 142 do CTN, é atividade vinculada e obrigatória, na qual a discricionariedade da autoridade administrativa é afastada em prol do princípio da legalidade e da subordinação hierárquica a que estão submetidos os órgãos e agentes da Administração Pública.

Outrossim, a busca da verdade material não prescinde da análise de documentos que dêem suporte aos ingressos de numerários em conta bancária e que auxiliem o julgador a firmar a sua convicção. Todavia, além da prova fiscal de que os depósitos foram realizados (extratos bancários), nenhum outro documento foi trazido aos autos.

Conforme bem ressaltou a decisão recorrida, é preciso ressaltar que o dispositivo legal, ao disciplinar a aplicação da presunção prevista em seu *caput*, expressamente determina, em seu parágrafo 3.º, a análise individualizada de cada crédito na conta bancária. *"Assim, tem-se que, para afastar o ônus trazido pela hipótese presuntiva, precisa o sujeito passivo justificar os depósitos bancários, um a um. Alegações genéricas, vinculadas à natureza das atividades do contribuinte ou a tentativas de justificar depósitos agrupados por via de documentos também agrupados, não podem ser acatadas como hábeis ao afastamento da presunção. Em regra, ou o contribuinte demonstra a origem de cada um dos depósitos por documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valor, de forma individualizada, ou então deve arcar com o peso da presunção legal. Tal ônus, ressalte-se, é atribuição da lei, e não da vontade da autoridade fiscal."*

A

Portanto, o fato de as pessoas jurídicas de que o contribuinte era sócio terem ou não suporte econômico-financeiro para a distribuição de lucros alegada é absolutamente irrelevante. Não basta que as pessoas, físicas ou jurídicas, tenham disponibilidades; o que importa, e isto sim, é a prova de que os depósitos foram por elas feitos.

Reiteiro que, o fato de aquelas pessoas jurídicas terem reconhecido receitas anteriormente não declaradas e de delas terem sido exigidas os tributos devidos, nada tem a ver com a tributação efetuada na pessoa física a título de IRPF.

É certo que desde a auditoria fiscal, em que foram realizadas diligências nas empresas, não restou comprovada a alegação do contribuinte de que os recursos realmente vieram delas. Repito: não há prova de que os depósitos tiveram origem nas pessoas jurídicas.

Outro ponto relevante destacado no voto condutor do acórdão recorrido é que *“nada há de bis in idem na exigência concomitante dos tributos devidos pelas pessoas jurídicas em face das declarações retificadoras apresentadas e do tributo devido pela pessoa física do contribuinte em face da omissão de rendimentos caracterizada por via do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96. Lá estão sendo tributadas as pessoas jurídicas por suas receitas; aqui está sendo tributada a pessoa física por seus rendimentos próprios aferidos por presunção legal.”*

Além disso, estou plenamente convencido que a fiscalização logrou comprovar que as empresas AUTOPEÇAS 4R LTDA e não obtiveram os lucros que o contribuinte afirma ter recebido, conforme registrado no Termo de Verificação e Encerramento da Auditoria, à fl. 15 e seguintes (*verbis*):

“O contribuinte com o desiderato de comprovar a origem dos recursos espírios movimentados em suas contas correntes, imputou-os à duas empresas cujo quadro societário integrava, à título de distribuição de lucros.

No entanto, conforme adiante será demonstrado, a simulação engendrada pelo fiscalizado, não tem o condão de justificar a origem dos recursos.

Com efeito, além de não ser coincidentes em data e valor, com os depósitos efetuados em suas contas correntes, os valores tidos como distribuídos pelas empresas RECUPERADORA E IMPORTADORA 4R LTDA (AUTOPEÇAS 4R LTDA) e TRANSPORTES 4R LTDA, jamais integraram as operações e respectivo patrimônio destas.

Não possuindo as empresas em questão recursos suficientes para suportar tão vultosa distribuição de numerário, formulou-se engenhosa maneira de suprir as empresas de recursos.

Deste modo, foram contabilizadas receitas adicionais de revenda de mercadorias (Autopeças 4R Ltda) e de fretes (Transportes 4R Ltda) e retificadas as Declarações Simplificadas - SIMPLES das pessoas jurídicas, sem haver, no entanto, qualquer pagamento do imposto suplementar declarado.

Para melhor análise, serão analisadas individualizadamente as operações e os registros contábeis efetuados, no afã de dar origem lícita aos recursos movimentados nas contas correntes do fiscalizado.

1. RECUPERADORA E IMPORTADORA 4R LTDA (AUTOPEÇAS 4RLTDA).

A

O contribuinte Rene Emerson Pêrsio, integra o quadro societário da empresa desde sua constituição, com uma participação de 50%, no Capital Social.

A empresa alterou sua denominação para AUTOPEÇAS 4R LTDA em 28/06/1999, conforme alteração contratual.

Após ter sido regularmente intimado para justificar a origem dos depósitos, realizados em suas contas correntes nos períodos de 1998 a 2002, conforme intimação 027/03 de 24/09/2003, e sucessivos pedidos de prorrogação em 14/10/2003 e 13/11/2003, o contribuinte apresentou em 16/12/2003 justificativa relativa ao ano 1998 e 1999; em 19/01/2004 relativa aos anos 2000 a 2001 e, finalmente em 25/02/2004, justificativa relativa ao ano calendário 2002.

Pelas mencionadas justificativas, o contribuinte alega que a origem da movimentação bancária estaria plenamente justificada pela distribuição de lucros na empresa AUTOPEÇAS 4R LTDA (RECUPERADORA E IMPORTADORA 4R LTDA), e também na empresa TRANSPORTES 4R LTDA.

Apresentou nas datas de cada justificativa, a escrituração contábil (Diário e Razão) da empresa AUTOPEÇAS 4R LTDA, relativa aos anos calendários tidos como justificados.

Em 16/04/2004, a fiscalização intimou a empresa AUTOPEÇAS 4 R TDA, a apresentar a escrituração fiscal (Livro Registro de Saídas, Entradas e Inventário) relativa aos anos 1998 a 2002, bem como todos os documentos fiscais que lastrearam a escrituração contábil e fiscal dos mencionados anos.

Ao mesmo tempo, foi registrada em 02/03/2004 nos sistemas da SRF, a entrega de Declarações Anuais Simplificadas retificadoras, relativas aos anos calendários 1999, 2000, 2001 e 2002, em relação ao ano calendário 1998, não foi apresentada declaração retificadora.

A empresa apresentou o seguinte quadro de receitas, conforme escrituração contábil retificada:

ANO	Receita Bruta Anterior	Receita Bruta Retificada
1998	984,40	17.830,18
1999	150.034,91	333.805,58
2000	405.247,05	821.568,15
2001	374.851,64	1.070.073,62
2002	489.308,75	1.095.886,63

Da análise dos elementos apresentados:

l.a) Da escrituração contábil: A empresa AUTOPEÇAS 4R LTDA, inseriu em sua escrituração contábil, lançamentos sem qualquer lastro documental relativos a receita da revenda de mercadorias, tendo como contrapartida a conta bancos (Bradesco ou Banco do Brasil). Desta forma, todas as receitas de revenda de mercadorias, tempestivamente declaradas e cuja documentação a empresa possui, foram contabilizadas contra a conta caixa. Já as receitas adicionais (sem qualquer documento) foram contabilizadas conforme descrito em contrapartida de contas bancárias da empresa.

Ao mesmo tempo, foram contabilizados adiantamentos de lucros (conforme conta 247-1.1.02.03.001), tendo como contrapartida cheques emitidos das contas bancárias da empresa e, em uma ínfima parcela os saques foram creditados à conta caixa.

No entanto, tais cheques conforme pesquisa por amostragem efetuada através de diligência bancária (RMFs 09.2.03.00-2004-00037-8, 09.2.03.00-2004- 00039-4 e

09.2.03.00-2004-00040-8), não tiveram como destino ou beneficiário o sócio RENE EMERSON PÉRSIO, mas sim outras destinações, cfe. planilhas em anexo (fls.1234/1238).

l.b) Da escrituração fiscal: Embora a empresa tenha alterado significativamente as receitas de revenda de mercadorias, não houve qualquer alteração nos livros registro de entradas, saídas e inventário. Isto é, apesar de ter registrado aumento da receita revenda de mercadorias, não houve qualquer alteração na escrituração fiscal, relativa aumento de compras, custos e receitas. Fica evidente que as receitas adicionais contabilizadas, não passam de ficção, no sentido de legitimar a movimentação financeira do sócio RENE EMERSON PÉRSIO.

Em resumo, verifica-se que os cheques tidos como distribuídos, não tiveram na verdade como destinatário o sócio RENE EMERSON PÉRSIO e tampouco haveria tanto recurso disponível, pois não foram contabilizados ou registrados quaisquer custos relativos as receitas adicionais lançadas na escrituração contábil da empresa AUTOPEÇAS 4R LTDA.

l.c) Da ausência de documentação hábil e idónea: Conforme já foi mencionado nos tópicos anteriores, a empresa NÃO apresentou qualquer documento relativo as receitas adicionais contabilizadas após o início da ação fiscal, junto ao contribuinte RENE EMERSON PÉRSIO. (...)

Diante do exposto, mostra-se totalmente fictícia, fraudulenta e imprestável a escrituração apresentada, já que não lastreada em documentação hábil e efetuada com inobservância da legislação comercial e fiscal, com único propósito de justificar a movimentação financeira espúria, registrada nas contas bancárias do contribuinte RENE EMERSON PÉRSIO.

2) TRANSPORTES 4R LTDA

O contribuinte RENE EMERSON PÉRSIO, integrou o quadro social dessa empresa desde sua constituição até 30/06/2000, com participação de 50% do Capital Social.

Após ter sido regularmente intimado para justificar a origem dos depósitos, realizados em suas contas correntes nos períodos de 1998 a 2002, conforme intimação 027/03 de 24/09/2003, e sucessivos pedidos de prorrogação em 14/10/2003 e 13/11/2003, o contribuinte apresentou em 16/12/2003 justificativa relativa ao ano 1998 e 1999 e, em 19/01/2004 relativa ao ano 2000.

Pelas mencionadas justificativas, o contribuinte alega que a origem da movimentação bancária estaria plenamente justificada pela distribuição de lucro da empresa TRANSPORTES 4R LTDA, e também na empresa AUTOPEÇAS 4R LTDA (RECUPERADORA E IMPORTADORA 4R LTDA).

Apresentou nas datas de cada justificativa, a escrituração contábil (Diário e Razão) da empresa TRANSPORTES 4R LTDA, relativa aos anos calendários tidos como justificados.

Em 16/04/2004, a fiscalização intimou a empresa TRANSPORTES 4R LTDA, a apresentar a escrituração fiscal (Livro Registro de Saídas e ISS) relativa aos anos 1998 a 2000, bem como todos os documentos fiscais que lastrearam a escrituração contábil e fiscal dos mencionados anos.

Ao mesmo tempo, foi registrada em 02/03/2004 nos sistemas da SRF, a entrega de Declarações Anuais Simplificadas retificadoras, relativas aos anos calendários 1999 e

2000, em relação ao ano calendário 1998, não foi apresentada declaração retificadora.

A empresa apresentou o seguinte quadro de receitas, conforme escrituração contábil retificada:

ANO	Receita Bruta Anterior	Receita Bruta Retificada
1998	214.847,99	749.076,71
1999	411.241,93	1.046.261,16
2000	286.552,48	853.265,74

Da análise dos elementos apresentados:

2.a) Da escrituração contábil: A empresa TRANSPORTES 4R LTDA, inseriu em sua escrituração contábil, lançamentos sem qualquer lastro documental relativos a prestação de serviços (fretes), tendo como contrapartida a conta bancos (Bradesco ou Banco do Brasil).

Desta forma, todas as receitas de fretes, tempestivamente declaradas e cuja documentação a empresa possui, foram contabilizadas contra a conta caixa. Já as receitas adicionais (sem qualquer documento) foram contabilizadas conforme descrito em contrapartida de contas bancárias da empresa.

Ao mesmo tempo, foram contabilizados adiantamentos de lucros (conforme conta 247-1.1.02.03.001), tendo como contrapartida cheques emitidos das contas bancárias da empresa e infima parcela contra a conta caixa.

No entanto, tais cheques conforme pesquisa por amostragem efetuada através de diligência bancária (RMF's n.ºs 09.2.03.00-2004-00037-8, 09.2.03.00-200400039-4 e 09.2.03.00-2004-00040-8), não tiveram como destino ou beneficiário o sócio RENE EMERSON PÉRSIO, mas sim outras destinações, cfe. planilha em anexo (fls.1234/1238).

2.b) Da escrituração fiscal: Embora a empresa tenha alterado significativamente as receitas de prestação de serviços (fretes), não houve qualquer alteração nos livros registro de saídas e ISS. Isto é, apesar de ter registrado sensível aumento da receita de prestação de serviços decorrentes de fretes recebidos, não houve qualquer alteração na escrituração fiscal, relativa a aumento de custos e mesma das receitas auferidas. Seriam as receitas somente válidas para o Fisco Federal? Fica evidente que as receitas adicionais contabilizadas, não passam de ficção, no sentido de legitimar a movimentação financeira do sócio RENE EMERSON PÉRSIO.

2.c) Da ausência de documentação hábil e idônea: Repete-se aqui a argumentação em relação ao item 1.c, em relação a ausência de documentos hábeis e idôneos, comprobatórios dos lançamentos contábeis efetuados. (...)”

Em resumo: o contribuinte não trouxe uma prova material sequer de sua alegação; simples documento que vinculem ao menos por amostragem, os depósitos realizados em sua conta corrente às operações da empresa. Nos extratos bancários de fls. 69 a 114 constam dezenas de depósitos em cheques e outros créditos, cuja origem poderiam ter sido em vendas realizadas pelas aludidas empresas. Porém, instado desde o transcurso da ação fiscal, nada apresentou.

6) Da Multa de Ofício e Juros de Mora à taxa Selic.

O recorrente pleiteia seja afastada a exigência da multa de ofício, que seria confiscatória, e dos Juros de Mora à taxa Selic.

A apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício de 75% a 225%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas que ora reproduzo:

"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

MULTA DE OFÍCIO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997)."

A aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora também está prevista em normas legais em pleno vigor, regularmente citada no auto de infração (artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996), portanto, deve ser mantida. Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes: *"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

7. Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de: I) REJEITAR as preliminares de nulidade do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa; de nulidade do processo fiscal por aplicação retroativa da lei nº 10.174 de 2001; de decadência do auto de infração no ano-calendário de 1998; II) no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões– DF, em 24 de janeiro de 2007.


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA

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

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

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

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

§ 3º. do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96, em sua redação primitiva	Artigo 38 da Lei n.º 4.595/64, em sua redação primitiva
"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, <u>vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.</u> "	<i>"Art. 38. <u>As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u></i> <i>§ 1º. <u>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></i>

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 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.

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 n.º. 10.174 de 2001 e a Lei Complementar n.º 105, de 2001, ao serem aplicadas, devem estabelecer a separação entre os períodos posteriores a 10 de janeiro de 2001, data que entraram em vigor, e os períodos anteriores a 10 de janeiro de 2001, época em que o artigo 38 da Lei n.º. 4.595, de 1964 e o § 3º. do artigo 11 da Lei n.º. 9.311, de 1996, conferia aos jurisdicionados a garantia material de inviolabilidade de seus dados bancários, salvo, no último caso, para fins de cobrança da CPMF.

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

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

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

Pelo exposto, 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, em 24 de janeiro de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

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

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

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

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

(...);

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

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

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

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

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

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

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



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 regramatriz de incidência dos tributos, imprescindível perscrutar quais princípios estão condicionando a exação tributária.

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

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

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

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

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

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

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.

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 n.º 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 n.º 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei n.º 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 24 de janeiro de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA