



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

Processo nº : 10950.004505/2002-38
Recurso nº : 133.730
Matéria : IRPF - EX.: 1998
Recorrente : ROBERTO CAWAHISA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2003
Acórdão nº : 102-46.185

IRPF - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).

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 Introdução ao Código Civil Brasileiro e no § 1º, do art. 144, do CTN.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, caracterizam também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto às instituições financeiras, em relação aos quais o titular não comprove, com documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos recursos.

IRPF - MULTA DE OFÍCIO REGULAMENTAR E ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - IMPROCEDÊNCIA - FALTA DE AMPARO LEGAL - É inaplicável a multa isolada prevista nos incisos II e III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cumulativamente com a multa genérica prevista no inciso I do referido dispositivo legal, exigível juntamente com a contribuição ou tributo devidos, nas hipóteses de falta de pagamento de antecipação do imposto (carnê-leão) e de não inclusão dos respectivos rendimentos na declaração anual de ajuste. A multa



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

isolada de que tratam os dispositivos legais supracitados é aplicada apenas nas hipóteses ali previstas, ou seja, quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, e quando o contribuinte, sujeito ao pagamento da antecipação do imposto (carne-leão), deixar de fazê-lo, mas incluir o rendimento na declaração anual de ajuste, ainda que não tenha apurado imposto a pagar. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor dupla penalização sobre um mesmo fato jurídico, não admitida pelo ordenamento jurídico nacional.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - IMPROCEDÊNCIA - Os juros de mora têm previsão legal específica de aplicação - Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º. Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor. A apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei compete exclusivamente ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação na via administrativa pelo Conselho de Contribuintes (Regimento Interno, art. 22A).

Rejeitadas as preliminares de decadência e de irretroatividade da lei nº 10.174, de 2001, e, no mérito, dado provimento parcial ao recurso para afastar a multa isolada concomitante com a multa genérica.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROBERTO CAWAHISA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174/2001, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que provinha integralmente e Bernardo Augusto Duque Bacelar (Suplente Convocado), que negava provimento.



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.185


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA e SANDRO MACHADO DOS REIS (SUPLENTE CONVOCADO). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTA BERNARDINIS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.185
Recurso nº. : 133.730
Recorrente : ROBERTO CAWAHISA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls.58/61) para exigir um crédito tributário no montante de R\$ 245.530,44, sendo R\$ 83.157,26 de imposto de renda pessoal física, R\$ 69.444,62 de juros de mora, R\$ 62.367,94 de multa de ofício e R\$ 30.560,62 de multa isolada.

A autuação decorreu de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas (carnê-leão) no total de R\$ 164.250,00 (fl. 59), referente aos depósitos efetuados em sua conta corrente bancária no Banco Bradesco por Cleonice T. de O. Locaputo e Lealis de Jesus Rodrigues (fl. 52), bem assim por depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados nas suas contas correntes nos Bancos Bradesco e do Brasil (fls. 52), no montante de R\$ 176.965,31, relacionados nos anexos 1 e 2 (fls. 43/45 e 46/48).

Além da multa de ofício, foi aplicada também a multa isolada por falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê-leão (fls. 59/60).

O contribuinte impugnou a exigência (fls. 65/77), alegando, em síntese, a irretroatividade da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, a nulidade do lançamento do IRPF realizado com base exclusivamente em depósitos bancários, a decadência do direito de a Fazenda Pública realizar o lançamento, a ilegalidade da concomitância das multas de ofício e isolada e a inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC.

A 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Curitiba/PR, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento (fls. 81/92).



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

Dessa decisão o sujeito passivo recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 96/113), reiterando as alegações da impugnação, a saber:

a) que o lançamento correspondente à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas (carnê-leão) deve ser declarado nulo, por se referir a fatos geradores ocorridos em 05/09/1997, já atingidos pela decadência estabelecida pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, que trata do lançamento pró homologação (fls. 107/108);

b) que o lançamento deve ser declarado nulo, em face do disposto na redação original do art. 3º, da Lei nº 9.311, de 24/10/1996, que vedava a utilização das informações relativas à CPMF para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos. No caso, o Fisco teria aplicado retroativamente a Lei nº 10.174, de 09/01/2001, que alterou a redação do dispositivo legal retrocitado, para autorizar a utilização das informações da CPMF para fins de lançamento de outras contribuições e impostos, para constituir crédito tributário originado de fatos geradores (depósitos bancários) efetuados em 1997, violando, assim, no seu entender, o princípio constitucional irretroatividade insculpido no inciso XXXVI, do art. 5º, da Constituição Federal, segundo o qual a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (fl. 99);

c) é vedado ao Fisco apurar omissão de rendimentos exclusivamente com base em depósitos bancários, conforme Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, Decreto-Lei nº 2.471, de 1988, art. 9º, inc. VII, que determinou o cancelamento dos processos administrativos relativos a débitos com a Fazenda



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

Nacional, cujos débitos tiveram origem exclusivamente em depósitos bancários, e jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes que transcreve (fls.104/107);

d) que foram aplicadas duas multas de ofício sobre o mesmo fato gerador e base de cálculo e com o mesmo enquadramento legal, que, além de injusta e confiscatória, *“não é permitido pelo inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1.988”* (fl. 110);

e) que não foram considerados pelo Fisco os recursos constantes da Declaração de Ajuste Anual Simplificada referente ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, no total anual de R\$ 15.488,00 (fl. 110); e

f) que é inconstitucional a cobrança de juros com base na taxa SELIC, que, a seu ver, devem ser calculados de acordo com o art. 192 da Constituição Federal (12% ao ano), por entender que se as Leis nºs 9.065/95, art. 13, e 9.430/96, art. 61, § 3º, não observaram esse limite, resta inquestionável a incompatibilidade do a Lei Maior (fls. 111/113).

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A preliminar de decadência, com base no art. 150, § 4º, do CTN, abaixo transcrito, relativamente ao lançamento por omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, mediante cheques depositados na conta corrente do Banestado em 05/09/1997, como se demonstrará, não procede.

“Art. 150. O **lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o **dever de antecipar o pagamento** sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

.....

“§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (g.n.).

Conforme se verifica do dispositivo legal acima transcrito, para que ocorra a homologação tácita pelo decurso do prazo de 5 (cinco), contado da data do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se manifestado, **é indispensável que tenha havido a antecipação do pagamento**. No presente caso não houve pagamento, não havendo, portanto, o que homologar, não se aplicando o disposto no § 4º, do art. 150, do CTN.



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

A decadência passa então a se reger pela regra geral estabelecida pelo inc. I. do art. 173, do CTN, ou seja, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é no sentido exposto, conforme ementas a seguir transcritas:

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A modalidade de lançamento se dá quando o Contribuinte **antecipa o pagamento** do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há falar em homologação, regendo-se o instituto da **decadência** pelos ditames que emanam no **art. 173 do CTN.**” (Acórdão 106-10100) (g.n.).

“IRPF - EX. 1994 - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Inexistente o **pagamento antecipado** do tributo e apresentada a declaração de ajuste anual inexata por omissão de rendimentos concretiza-se a situação prevista no artigo 149, V, do CTN, motivo para que o **prazo decadencial** ao direito de constituir o crédito tributário tenha início no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido efetuado, na forma do **artigo 173, I do CTN.**” (Acórdão 102-45990) (g.n.).

Sobre o assunto, consigna-se ainda que a Lei nº 9.250, de 26/12/1995, nos dispositivos abaixo transcritos, estabelece a obrigação do contribuinte incluir na Declaração de Ajuste Anual todos os rendimentos recebidos no ano-calendário para apurar a base de cálculo do imposto e, após considerar as deduções legalmente autorizadas e o imposto pago ou recolhido como antecipação, apurar do saldo do imposto, que pode ser a pagar ou a restituir.

“Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos **rendimentos percebidos no ano-calendário**, e



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 8º **A base de cálculo** do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela:

Art. 12 Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser **deduzidos**:

.....

V – o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.” (g.n.).

Em decorrência dessas disposições legais, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) ocorre em 31 de dezembro. Assim, após essa data, não cabe mais lançamento de ofício para exigir imposto não pago a título de **antecipação** (carnê-leão), pois o imposto devido, se houver, é o **definitivo**



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

apurado na declaração anual de ajuste. O lançamento para exigir IRPF devido na declaração, entretanto, somente deve ser efetuado após a sua entrega ou após encerramento do prazo para a sua apresentação, o que ocorrer primeiro, pois pode haver hipótese de ser devido a antecipação mensal e não se apurar saldo de imposto a pagar na declaração anual ou até mesmo haver restituição.

A obrigatoriedade de incluir todos os rendimentos na declaração anual de ajuste, não impede que **antes** da ocorrência do **fato gerador do IRPF** (31 de dezembro), se efetue o lançamento, para exigir o **tributo** mensalmente devido, acrescido dos **juros de mora** e da **multa de ofício** por falta de pagamento ou recolhimento do imposto, conforme estabelecem os arts. 8º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, e 44, § 1º, inc. I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Após a ocorrência do fato gerador do IRPF, entretanto, qualquer parcela do **imposto de renda** que era devida a título de antecipação, entre as quais a do carnê-leão, passará a **integrar** o imposto calculado e exigido com base na declaração anual de ajuste, **devendo os juros de mora** porventura devidos em virtude da não antecipação, desde a data em que o imposto mensal deveria ter sido recolhido até o dia do término do prazo para entrega da declaração e pagamento do imposto anual sem juros, serem exigidos **juntamente com esse imposto**, por estarem a ele vinculados, pois o tributo é um só (imposto de renda) e a sua natureza não se altera com a forma e a data de sua apuração e arrecadação e porque assim determina o § 1º, do art. 9º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

No caso dos presentes autos, o lançamento somente poderia ser efetuado no ano seguinte à ocorrência do fato gerador do IRPF (31/12/1997), ou seja, no ano de 1998, tendo em vista que os rendimentos omitidos foram recebidos em 05/09/1997, donde o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o dia 1º de janeiro de 1999, termo inicial da



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.185

contagem do prazo decadencial de 5 anos estabelecido pelo inc. I, do art. 173, CTN, que expirará em 31 de dezembro de 2003.

Tendo o lançamento sido efetuado em 11/09/2002 (fl. 58), não está abrangido pela decadência, razão pela qual **rejeito** a preliminar de decadência.

Também não procede a alegação de que o lançamento deve ser declarado nulo porque, em face do disposto na redação **original** do art. 3º, da Lei nº 9.311, de 24/10/1996, que vedava a utilização das informações relativas à CPMF para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, teria havido a aplicação retroativa da Lei nº 10174, de 09/01/2001, que alterou a redação do dispositivo legal retrocitado, para autorizar a utilização das informações da CPMF para fins de lançamento de contribuições e impostos, em virtude de terem sido utilizados dados de períodos anteriores à entrada em vigência dessa lei, ainda não atingidos pela decadência. Como se demonstrará, **não houve aplicação retroativa da lei nova** (Lei nº 10.174, de 2001), **mas apenas sua aplicação imediata sobre os efeitos ainda pendentes dos atos jurídicos praticados ou constituídos sob a vigência da lei anterior** (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, aplicação essa que não viola o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

A tributação com suporte em depósitos bancários é prevista pelo art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.”



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

Sobre o assunto, o Poder Judiciário, mais precisamente o Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4, no agravo de instrumento nº 2002.04.01.003040-0/PR, cuja ementa é abaixo transcrita, decidiu que a Lei nº 10.174/2001 disciplina os **procedimentos de fiscalização** e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos fiscais iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 podem valer-se dessas informações, **inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos** (CTN, art. 144, § 1º), por tratar-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. No mesmo sentido o agravo de instrumento nº 2002.04.01.079612-9/RS:

“Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO

Classe: AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 92809

Processo: 2001.04.01.079612-9 **UF:** RS **Órgão**
Julgador: PRIMEIRA TURMA

Data da Decisão: 28/02/2002 **Documento:**
TRF400083402

DJU DATA:03/04/2002 PÁGINA: 461 DJU
DATA:03/04/2002

TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES
BANCÁRIAS. LCP 105/2001. PROCEDIMENTO DE
FISCALIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA.

1. A Lei 10.174/2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos (CTN, art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade.



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

Processo nº : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº : 102-46.185

2. O art. 6º da Lei complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução, preservado o caráter sigiloso da informação.

3. O acesso a informações junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar 105/2001 e pelo Decreto 3.724/2001.”

Por relevante para o deslinde da questão, transcreve-se a seguir a parte do voto do agravo de instrumento nº 2002.04.01.003040-0/PR, interposto junto ao TRF4, que abordou alegação semelhante de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001:

“O § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/96 (que regula a CPMF), em sua redação original asseverava que:

§ 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.

Esse dispositivo, por óbvio, impediria a implantação da sistemática atualmente utilizada pela Fiscalização Tributária, qual seja o cruzamento das informações bancárias, relativas à CPMF, com as informações prestadas pelos contribuintes junto à Secretaria da Receita Federal.

Assim, o Legislativo editou a Lei 10.174, de 09 de janeiro de 2001, que trouxe nova redação ao dispositivo, in verbis:

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

A primeira questão colocada pelo impetrante diz com a possibilidade de aplicação desse dispositivo ao caso concreto, posto que o período investigado refere-se ao ano-base de 1998, quando ainda vigia a redação original do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311.

A questão envolve elementos de direito intertemporal, qual seja a regra de que a lei regula os fatos ocorridos durante a sua vigência. Ocorre, entretanto, que o recorrente pretende, com base nesse princípio, fazer crer que, se a lei que permitiu o cruzamento das informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário relativo a outros tributos somente foi editada em janeiro de 2001, apenas fatos econômicos – e não as informações – ocorridos a partir dessa data poderiam ser investigados. Esse raciocínio, data vênia, não parece ser o mais correto.

Pelo contrário, a norma citada regula tão somente a atividade de fiscalização, pelo poder público. Isso significa dizer que, antes da alteração legislativa, o Fisco não poderia valer-se das informações relativas à CPMF para a investigação acerca de eventual prática de evasão tributária, quanto aos demais tributos administrados pela SRF. A partir de janeiro de 2001, contudo, o Fisco passou a ter acesso a essas informações, de maneira que os procedimentos de fiscalização efetuados a partir da edição da Lei 10.174/2001 poderão utilizar-se da movimentação financeira do contribuinte, inclusive com relação às operações efetuadas anteriormente à vigência desta, podendo apurar débitos e constituir os respectivos créditos tributários, ressalvadas as hipóteses em que ocorrida a decadência ou prescrição.

Vale repetir, por fim, a disposição contida no art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, referida na decisão atacada:

“§ 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



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

Não procedem, portanto, as razões trazidas pelo recorrente, no que tange a esse tópico."

Sobre essa matéria, transcreve-se ainda partes da minuciosa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que também demonstra que, no caso, não se trata de retroatividade da Lei nº 10.174/2001, mas de aplicação imediata de suas disposições sobre os efeitos pendentes dos atos jurídicos (atos geradores) ocorridos sob a égide da lei anterior, que autoriza o Fisco a utilizar as informações da CPMF nos procedimentos de fiscalização em curso no mês de janeiro de 2001 ou instaurados a partir dessa data, desde que não atingidos pela decadência:

"18. O princípio geral de direito que regula a aplicação das leis no tempo é o princípio *tempus regit actum*. De acordo com esse princípio, os fatos devem ser regidos pela lei vigente no momento da sua ocorrência. Duas conseqüências decorrem desse princípio: em primeiro lugar, a lei nova tem em regra aplicação imediata, pois, a partir do momento em que entra em vigor, passa a disciplinar os fatos ocorridos sob sua vigência; em segundo lugar, a lei nova não pode projetar seus efeitos para situações constituídas no passado (não pode ser retroativa), pois, se a lei só deve ser aplicada aos fatos ocorridos sob sua vigência (*tempus regit actum*), não se pode aplicá-la a fatos que ocorreram antes que ela existisse e se tornasse obrigatória.

19. O direito positivo brasileiro consagra o princípio *tempus regit actum* como regra geral para solucionar os conflitos de leis no tempo. Com efeito, quando a própria lei nova não traz disposições especiais de direito intertemporal para regular essa matéria, é de se aplicar a norma do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, segundo a qual "A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada". Os



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

limites que a parte final do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil impõe para aplicação imediata da lei nova – o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada – têm status constitucional, e devem ser respeitados não apenas pelo aplicador da lei nova, mas também pelo legislador. Nesse sentido, o inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal de 1988, ao dispor que “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

20. É de se observar, contudo, que o critério da aplicação imediata da Lei de Introdução ao Código Civil, pode ser afastado por lei especial que estabeleça, excepcionalmente, a aplicação retroativa da lei nova. Com efeito, o ordenamento jurídico brasileiro convive com hipóteses de retroatividade da lei nova, como da lei penal mais benigna, a da lei tributária mais favorável em matéria de infrações etc. Evidentemente, uma lei que venha a estabelecer a retroatividade de suas disposições não pode deixar de observar os limites constitucionais do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, salvo se o próprio sistema constitucional admitir exceções a esses limites.

21. Aspecto imprescindível, em matéria de direito intertemporal, é diferenciar a aplicação imediata e a aplicação retroativa da lei nova. Vicente Rao, na obra “O Direito e a Vida dos Direitos”, Ed. RT, Vol. I, 4ª Edição, 1997, destina vários itens do Capítulo 14, intitulado “Conflitos das normas jurídicas no tempo”, para afastar a confusão conceitual que se costuma realizar entre aplicação imediata e aplicação retroativa da lei nova. Expõe o autor que, no Direito Comparado, a vedação à aplicação retroativa das novas disposições normativas é um princípio consagrado, e que, para alguns doutrinadores, chega a ser um princípio do direito natural. E explica que a irretroatividade significa a impossibilidade de a lei nova incidir sobre relações jurídicas que se iniciaram e que se consumaram integralmente no passado, e que não projetam no presente nenhum efeito mais, porque já se extinguíram. Nesse caso, sequer existiria conflito de direito intertemporal, pois ter-se-iam relações jurídicas cuja constituição e cujos efeitos todos já teriam sido inteiramente regulados pelas normas passadas, então vigentes. O conflito, segundo o autor, existe quando as relações jurídicas se constituíram sob o império da lei anterior, mas seus efeitos continuam ocorrendo na vigência da lei nova.



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

Qual lei aplicar a esses efeitos, a anterior, já revogada, ou a nova ?

22. É exatamente nesse ponto que reside a distinção entre aplicação imediata e aplicação retroativa da lei nova. A aplicação imediata, que o direito positivo brasileiro consagra como regra geral, significa a possibilidade de a lei nova regular os efeitos das relações jurídicas constituídas sob a égide da lei anterior que venham a ocorrer sob a vigência da lei nova; trata-se de determinadas relações jurídicas que, por não se terem extinguido ou constituído por completo no passado, continuam gerando efeitos sob a vigência da lei nova, os quais passam a ser por esta regulados. Analisando-se o direito positivo brasileiro, é essa a solução que deverá ser adotada para os conflitos de direito intertemporal, mantendo-se a aplicação da lei antiga apenas nas hipóteses de ocorrência de direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada. Para reforçar esses conceitos, transcreveremos um pequeno trecho da obra de Vicente Rao acima mencionada, p. 373.

“Os fatos ou atos pretéritos e seus efeitos realizados sob o império do preceito antigo não podem ser atingidos pelo preceito novo, sem retroatividade, a qual, salvo disposição legal expressa em contrário, é sempre proibida.

Aplica-se o mesmo princípio aos fatos pendentes e respectivos efeitos. Assim, a parte, desses fatos e efeitos, produzida sob o domínio da norma anterior é respeitada pela nova norma jurídica, mas a parte que se verifica sob a vigência desta, a esta fica subordinada.

As novas normas relativas aos modos de constituição ou extinção das situações jurídicas não devem atingir a validade ou invalidade dos fatos passados, que se constituíram ou extinguíram, de conformidade com as normas então em vigor.

Os efeitos desses fatos, sim, desde que se verifiquem sob a vigência da norma superveniente, pró ela são disciplinados, salvo algumas exceções.

Retroatividade e efeitos imediatos da nova norma obrigatória são conceitos, pois, que não se confundem:



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

enquanto aquela age sobre o passado, estes tendem a disciplinar o presente e o futuro.”

23. Estabelecidas essas premissas conceituais, examinemos o caso concreto em questão. Lidamos com relações jurídicas de direito obrigacional que vinculam, de um

lado, a União, credora de obrigações tributárias, e de outro os contribuintes, devedores dessas obrigações. Como obrigação ex lege que é, a obrigação tributária nasce no momento em que ocorrem as circunstâncias fáticas que a lei descreve como hábeis a gerar o seu nascimento. Desse fato singular – nascimento da obrigação tributária – decorrem alguns efeitos, e o mais imediato consiste no fato de o contribuinte ficar obrigado a adimplir voluntariamente a obrigação.

24. É fácil perceber que esse efeito – o dever do contribuinte de adimplir a obrigação – se prolonga no tempo, pois, enquanto a obrigação não for extinta, pelos meios admitidos em direito, o contribuinte continua vinculado a esse dever. De outro lado, vencido o prazo para o adimplemento voluntário da obrigação, e configurado o inadimplemento do devedor, surge um novo efeito decorrente do nascimento da obrigação tributária: a possibilidade de que a administração tributária exija o cumprimento forçado da obrigação, efeito que também se prolonga no tempo, enquanto a obrigação não for extinta. Para tanto, a legislação exige que a administração, mediante atividade vinculada sujeita ao contraditório e à ampla defesa (lançamento), constitua o crédito tributário correspondente àquela obrigação. O limite temporal para o exercício dessa atividade é o prazo de decadência.

25. A primeira questão que se tem de enfrentar para solucionar o problema relativo à aplicação no tempo da alteração operada pela Lei nº 10.174, de 2001, consiste em definir se essa alteração regulou o nascimento da obrigação tributária ou se ela disciplinou os efeitos que decorrem do nascimento da obrigação tributária. No primeiro caso – nascimento da obrigação tributária –, tem-se um fato jurídico que ocorre em um momento determinado no tempo, tornando-se definitivamente consumado nesse momento, de modo que há de ser regido pela lei vigente nessa ocasião. No segundo caso – efeitos que decorrem do nascimento da obrigação



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

tributária -, tem-se relações jurídicas que se prolongam no tempo enquanto não ocorrida a decadência do direito de constituir o crédito tributário (conforme visto no item 24, acima), e, em princípio, podem elas ser alcançadas por uma lei nova, desde que respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.”

.....

“40. Com efeito, a redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001, à parte final do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, é explícita no sentido de que as informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF poderão ser utilizadas para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a outros tributos, que nada mais é do que um procedimento administrativo de fiscalização. E a fiscalização, conforme já afirmado acima, é uma atividade exercida pela administração tributária com vistas a investigar a ocorrência de eventual obrigação tributária nascida e não adimplida voluntariamente. Ela constitui o início do procedimento administrativo de lançamento, que objetiva verificar se a obrigação tributária realmente ocorreu e, em caso afirmativo, torna-la exigível, mediante a constituição do crédito tributário.

41. Não há um momento único e específico para realizar a fiscalização. Trata-se de uma atividade que se prolonga no tempo, assim como se prolonga no tempo o direito de exigir o adimplemento da obrigação tributária não cumprida voluntariamente pelo contribuinte. Enquanto a obrigação tributária não adimplida possa ser exigida pela Administração, esta está autorizada a fiscalizar, dando início ao procedimento administrativo necessário à constituição do crédito tributário. Portanto, os limites temporais ao exercício da atividade de fiscalização coincidem com os limites temporais da atividade de constituição do crédito tributário (prazo de decadência).

42. Ora, se, enquanto não ultimado o prazo de decadência para a constituição do crédito tributário, a Administração está autorizada a fiscalizar a ocorrência da obrigação tributária nascida no passado, é evidente que a lei nova que venha a dispor de forma diferente sobre os poderes de fiscalização pode atingir os efeitos decorrentes de uma



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

obrigação tributária nascida antes do início da sua vigência, já que esses efeitos – o poder de exigir, que abrange o correlato poder de fiscalizar – se prolongam no tempo.

43. Considerando que o ordenamento positivo brasileiro consagra, para solucionar conflitos de direito intertemporal, o critério da aplicação imediata da lei nova, é de se concluir que, em princípio, a alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, há de ser aplicada imediatamente, de modo que a Secretaria da Receita Federal, a partir do início da sua vigência, estaria autorizada a utilizar as informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF para dar início ao procedimento administrativo de lançamento de outros tributos, ainda que relativos a obrigações tributárias nascidas antes do advento dessa nova lei.

44. Essa solução também decorre do art. 144 do Código Tributário Nacional, que contempla dois critérios de direito intertemporal distintos a respeito do lançamento (um no caput e o outro no § 1º) que nada mais são do que a confirmação do princípio geral tempus regit actum.

45. Com efeito, quando o caput do art. 144 do CTN dispõe que “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”, consagra a aplicação do princípio tempus regit actum em relação ao nascimento da obrigação tributária, pois, se esta é um fato jurídico que se aperfeiçoa em um momento certo e definido, rege-se pela lei vigente nesse momento, não sendo atingida por lei superveniente, ainda que o ato administrativo que reconhecer e declarar a existência dessa obrigação – o lançamento – seja praticado posteriormente. Por outro lado, quando o § 1º desse mesmo dispositivo determina que “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 ...”, determina a aplicação do mesmo princípio tempus regit actum, mas agora em relação a um dos efeitos que decorre do nascimento da obrigação tributária, consistente na possibilidade de que o credor exija o cumprimento compulsório da obrigação inadimplida, situação jurídica que se prolonga no



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

tempo, de modo que, estando ainda pendente quando do advento da lei nova, passa a ser por ela disciplinada.

46. Observe-se que, tanto o caput, quanto o § 1º do art. 144 do CTN, consagram o critério da aplicação imediata da lei nova (*tempus regit actum*). O que os distingue é que o fato regulado no caput do dispositivo ocorre, de regra, em um momento certo e determinado, de modo que, sendo definitivamente constituído sob a égide de determinada lei, não é atingido pelas leis subseqüentes; de outro lado, a atividade regulada no § 1º do dispositivo, que envolve um dos efeitos do fato a que se refere o caput, se prolonga no tempo, sendo atingida pelas alterações normativas posteriores, desde que observados os limites constitucionais do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada. Assim, o art. 144 do CTN não estabelece hipóteses de aplicação retroativa da legislação tributária, quer no caput, quer no § 1º, pois não pretende que a lei nova seja aplicada a fatos já definitivamente constituídos sob a égide da lei anterior. O art. 144 do CTN apenas evidencia como deve ser aplicado o princípio *tempus regit actum* em matéria de lançamento, no que se refere aos seus dois aspectos (ato declaratório da existência da obrigação tributária e atividade constitutiva do crédito tributário, esta última envolvendo o poder de fiscalização)."

.....

"49. Há que se destacar, ainda, que a aplicação imediata da alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, de modo a atingir a atividade de lançamento de obrigações tributárias cujos fatos geradores tenham ocorrido mesmo antes da vigência dessa nova Lei, não é inerentemente ofensiva ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada.

50. Com efeito, como a obrigação tributária é *ex lege*, e não deriva da manifestação da vontade, não há que se falar na existência de ato jurídico perfeito a regular os limites do exercício da atividade de fiscalização pela administração tributária. A disciplina dessa atividade é eminentemente normativa, e pode a lei nova ampliar ou restringir os poderes de fiscalização, sem ferir situação jurídica já consolidada em ato jurídico perfeito.



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

Processo nº : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº : 102-46.185

51. Quanto ao direito adquirido, também não se configura a ofensa. Realmente, não é razoável conceber que a garantia do direito adquirido conceda, a quem a invoca, o direito de não ser investigado pelas autoridades competentes em virtude da possível prática de uma to que lhe gera obrigações. A garantia do direito adquirido é estabelecida em prol de quem está no gozo de uma situação jurídica amparada pelo ordenamento jurídico, ou seja, em favor de quem se julga titular de um direito já constituído, e que se encontra em risco de ser atingido em sua situação jurídica consolidada por norma posterior modificativa do ordenamento jurídico. É da essência da garantia do direito adquirido a proteção de uma situação jurídica regular.

52. Ora, o contribuinte que, ante o nascimento de determinada obrigação tributária que o vincula como devedor, deixa de adimplir voluntariamente essa obrigação, não se encontra em uma situação jurídica regular perante o Direito. Desse modo, não pode invocar a garantia do direito adquirido para se eximir de ser fiscalizado de uma forma mais ampla pela administração tributária, no que se refere a essa situação. Também aqui, a lei nova que amplia os poderes de fiscalização não se destina a violar uma situação jurídica já consolidada em favor do contribuinte, pois não se pode admitir que determinada pessoa tenha o direito consolidado de não ser investigado de uma forma mais efetiva pela violação de um eventual dever jurídico. Se assim o fosse, a garantia constitucional do direito adquirido, ao contrário de proteger situações tuteladas pela ordem jurídica, acabaria fragilizando a força vinculante do ordenamento, posto que protegeria possíveis violações ao Direito. Não é essa a finalidade da garantia constitucional.

53. Como bem observado no precedente do TRF da 2ª Região proferido em Habeas Corpus, de cuja ementa transcrevemos um pequeno trecho, a questão não é restrita ao Direito Tributário. No Direito Processual Penal, foram vários os diplomas legais baixados nos últimos anos com o objetivo de ampliar os poderes investigatórios das autoridades públicas. Nesse sentido, pode-se mencionar a Lei do Crime Organizado (Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995), a Lei das Interceptações Telefônicas (Lei nº 9.296, de 24 de julho de 1996), e ainda, mais recentemente, a nova Lei de Tóxicos (Lei nº 10.409, de



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

Processo nº : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº : 102-46.185

11 de janeiro de 2002). Todas elas ampliaram os poderes de investigação na esfera processual penal, sem que se tenha cogitado da impossibilidade da sua aplicação para a investigação de infrações penais ocorridas antes de essas Leis entrarem em vigor, com espeque na existência de direito adquirido de não ser investigado de uma forma mais efetiva pelo Estado. O direito adquirido não tem por finalidade proteger os cidadãos contra o exercício da atividade estatal de investigação e fiscalização, pois tal atividade também se destina a proteger a própria ordem jurídica. O que o direito exige é que essa atividade estatal seja realizada com observância dos meios lícitos e legítimos, e não que ela seja exercida apenas com os meios admitidos no momento da prática do ato ou da ocorrência do fato investigado.

54. Quanto à coisa julgada, não parece que a aplicação da Lei nº 10.174, de 2001, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, possa ocasionar, em si mesma, ofensa a esse instituto. Com efeito, em princípio, a aplicação dessa nova norma redundará na instauração de procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do nascimento de determinada obrigação tributária ainda não adimplida e não questionada administrativamente ou em juízo pelo contribuinte. Assim, apenas na remota hipótese de existir decisão transitada em julgado em favor do contribuinte a respeito da mesma obrigação tributária que se objetiva constituir, que de alguma forma impeça o exercício da atividade do lançamento, é que se poderá cogitar de ofensa à coisa julgada. Mas trata-se de uma questão que deve ser examinada caso a caso, e que não é suficiente, portanto, para impedir a aplicação imediata da alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, como regra geral.”

.....

63.5 Tecnicamente, correto é afirmar que a Lei nº 10.174, de 2001, pode ser aplicada imediatamente, ou seja, pode passar a regular imediatamente os efeitos que decorrem de uma obrigação tributária nascida em momento anterior à data da sua vigência. Trata-se de aplicação imediata, e não retroativa, porque a aplicação desde logo da Lei nº 10.174, de 2001, não atinge situação jurídica já consolidada no tempo, segundo as normas vigentes no passado, mas situações



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

jurídicas que se prolongam no tempo, enquanto não se der o término do prazo decadencial para constituir os créditos tributários pertinentes. Assim, as situações a serem reguladas imediatamente pela Lei nº 10.174, de 2001, são situações pendentes que continuam a ocorrer já sob a vigência da Lei nova. A possibilidade de aplicação imediata da Lei nº 10.174, de 2001, funda-se no critério estabelecido no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, no § 1º do art. 144 do CTN e na ausência de ofensa ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada.”

O Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos abaixo transcritas, também já decidiu 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), para ampliar 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracterizam-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

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. 106-13192).

“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).

Diante do exposto, **rejeito** também essa preliminar de nulidade do lançamento.

Não procede também a arguição do contribuinte de que ao Fisco seria vedado apurar omissão de rendimentos exclusivamente com base em depósitos bancários, em virtude do disposto na Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, do Decreto-Lei nº 2.471, de 1988, art. 9º, inc. VII, que determinou o cancelamento dos processos administrativos relativos a débitos com a Fazenda Nacional, cujos débitos tiveram origem exclusivamente em depósitos bancários, e da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes transcritas no recurso (fls.104/107), por ser referirem a fatos anteriores à legislação que rege atualmente a matéria (Leis nºs 9.311 e 9.430, art. 42, ambas de 1996, c/c a Lei nº 10.174/2001).

Procede, entretanto, a alegação do recorrente de que não tem amparo legal a aplicação concomitante de duas multas de ofício (genérica e isolada).



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

Os dispositivos legais que, no caso, regem a aplicação das multas questionadas são os incs. I, II e III do § 1º, e o inc I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a seguir transcritos:

“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 75% (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 – 150% (cento e cinquenta 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – **juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;**

II – **isoladamente**, quando o tributo ou a contribuição **houver sido pago** após o vencimento do prazo previsto, mas **sem o acréscimo de multa de mora;**

III – **isoladamente**, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, **ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;**

IV – **isoladamente**, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

V – **isoladamente**, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.”

A multa estabelecida no inciso II, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, somente pode ser cobrada **isoladamente** do contribuinte quando o **tributo houver sido pago** após vencimento do prazo previsto, sem o acréscimo da multa de mora. Inequivocamente este não é o caso do presente processo, em que o imposto não foi pago como antecipação e nem na declaração. Por óbvio, essa multa isolada não pode ser aplicada concomitante com a genérica, de que trata o inc. I, do § 1º, do art. 44 da retrocitada lei, pois, inexistindo imposto a pagar, não é possível a aplicação desta, por falta do requisito de admissibilidade da existência de imposto a cobrar.

A multa isolada de que trata o inc. III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, é exigida quando a pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão), deixar de fazê-lo, **ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste**. A ressalva da parte final desse dispositivo indica que essa multa é aplicável quando os rendimentos sobre os quais deveria ter havido antecipação, tenham sido incluídos na declaração de ajuste e o imposto apurado tenha sido **quitado**, ou seja, também quando **inexiste imposto a cobrar de ofício**, pois, se houver, a multa a ser exigida é a genérica do inc. I do retrocitado dispositivo legal.

O ponto nodal da questão que define se a multa a ser aplicada é a genérica ou a isolada é, portanto, a existência ou não de imposto a pagar, que, constituindo-se em requisito de admissibilidade dessas multas, as tornam **excludentes**, impossibilitando a aplicação concomitante, sendo irrelevante para a lei que a inexistência de tributo a cobrar decorra de pagamento, de compensação de imposto retido na fonte ou por não ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, em decorrência do limite de isenção, de declaração em modelo simplificado ou de utilização de deduções legalmente autorizadas.



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

A aplicação da multa **isolada** somente é cabível, portanto, **quando não houver imposto a ser lançado de ofício**, por já ter sido **pago**, sem o acréscimo da multa de mora, por ter sido **quitado**, após inclusão do rendimento na declaração anual de ajuste ou por nela não ter sido apurado imposto a pagar.

Havendo imposto exigível mediante lançamento de ofício, a multa a ser aplicada é a genérica, lançada **juntamente** com o imposto (Lei nº 9.430, art. 44, § 1º, inc. I).

Os requisitos de admissibilidade excludentes das multas genérica e isolada (haver ou não imposto a cobrar de ofício), impedem que essas duas espécies de multas sejam, no caso do IRPF, concomitantemente aplicadas num mesmo exercício, por ser faticamente impossível, na hipótese, a existência simultânea dos referidos requisitos de admissibilidade, ou seja, existir e não existir, ao mesmo tempo, imposto a ser cobrado de ofício.

A concomitância dessas multas é vedada relativamente ao IRPF de cada exercício, sendo admissível, num mesmo processo, a aplicação de uma multa genérica, num exercício, e da isolada, em outro, por isso não significar concomitância, tendo em vista a anualidade do imposto de renda da pessoa física.

Corroboram o exposto as disposições do inciso I e do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecerem que as multas serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, nos casos de:

- a) falta de pagamento ou recolhimento;
- b) pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória;
- c) falta de declaração; e
- d) declaração inexata.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10950.004505/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.185

No caso da letra "a" acima, ou seja, de falta de pagamento ou recolhimento, e nas hipóteses das letras "c" e "d", **se houver insuficiência de pagamento de imposto**, a multa a ser aplicada, **juntamente** com o tributo, é a **genérica** estabelecida no inc. I, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Na hipótese da letra "b", pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, e das letras "c" e "d", quando **não houver insuficiência de pagamento**, ou seja, quando inexistir tributo a pagar, a multa a ser aplicada é a **isolada**, de que tratam os incs. II e III do retrocitado dispositivo legal.

Apesar de as hipóteses de irregularidades relacionadas no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, serem **distintas**, a lei, ao incluí-las num **único inciso** e estabelecer uma única penalidade (multa de 75%), eliminou a possibilidade de aplicação concomitante, relativamente ao IRPF de um mesmo exercício, da multa genérica e da isolada, inclusive no caso de ocorrência simultânea dessas infrações, conforme se constata das disposições contidas no *caput* e no inciso I do referido dispositivo legal, de que, *"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"*, o sujeito passivo fica sujeito à multa *"de 75% (setenta e cinco por cento)."*

O referido dispositivo legal não determina que para cada infração relacionada deva ser aplicada uma multa separada de 75%, incidente sobre a totalidade ou diferença do imposto lançado, de modo que, no IRPF, por exemplo, se forem cometidas, em um mesmo exercício, três das irregularidades elencadas, devam ser aplicadas três multas de 75% sobre a totalidade ou diferença do tributo apurado no auto de infração. Pelo contrário, o que se deduz do texto da lei é que, no caso do IRPF, é estabelecido expressamente a aplicação de apenas uma multa



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

Processo nº : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº : 102-46.185

de 75%, quer se tenha cometido, no mesmo exercício, uma ou mais das irregularidades relacionadas.

O § 1º, do art. 44, da referida lei, ao estabelecer modos de aplicação da penalidade, apenas complementa as disposições do *caput* e de seus incisos, sem criar nova hipótese de incidência da multa, objetivando, assim, no caso das multas isoladas, evitar possíveis questionamentos sobre a sua cobrança, por ter como base de cálculo tributo que não mais é devido.

Consigna-se ainda, por pertinente, que o IRPF apurado de ofício com base na declaração de ajuste, **abrange** também o que era **mensalmente** devido a título de antecipação e não foi recolhido, ainda que reduzido pelas deduções legalmente admitidas, bem assim os respectivos juros decorrentes da falta de recolhimento da antecipação, por serem vinculados ao imposto que está sendo exigido, razão pela qual, no respectivo lançamento, a multa a ser aplicada é a **genérica**, estabelecida pelo inc. I, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista a determinação da lei de que, havendo imposto a pagar, a multa deve ser exigida juntamente com o tributo.

A propósito, registra-se que o § 1º, do art. 9º, do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que as exigências tributárias relativas ao mesmo sujeito passivo, nas condições que especifica, serão objeto de **um só processo**, disposição essa que, por decorrência, impõe que o lançamento de ofício abranja o **imposto** e respectivos acréscimos legais. No caso do IRPF, inclusive pelo exposto anteriormente, deve abranger também os juros decorrentes da falta de pagamento do carnê-leão.

Em resumo, no caso do IRPF, as multas **isoladas** somente são aplicáveis se não houver tributo ou contribuição a ser exigido de ofício. Se houver, a



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

multa a ser aplicada é apenas a **genérica** (Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, inc. I), sendo vedada a aplicação concomitante da multa isolada, em virtude de os requisitos de admissibilidade de ambas (haver ou não tributo a pagar) serem excludentes.

Esse tem sido o entendimento consagrado pelo Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos a seguir transcritos:

“MULTA ISOLADA - EXERCÍCIO DE 1999 - ANO CALENDÁRIO DE 1998 - DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL INEXATA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS (CARNÊ-LEÃO) - DUPLA INCIDÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - É inaplicável a multa prevista no inciso III do § 1º do Art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cumulativamente com a multa prevista em seu inciso I. Nos casos de omissão de rendimentos - carnê-leão, deve ser lançado o imposto devido juntamente com a multa prevista no inciso I do § 1º do Art. 44 da Lei n. 9.430/1996. A imputabilidade desta multa exclui as demais multas isoladas previstas nos incisos II a IV do § 1º do Art. 44 do citado diploma legal. A imputação de duas multas de ofício sobre o mesmo fato gerador da obrigação tributária agride e afronta o arcabouço do nosso ordenamento jurídico-tributário que repudia a dupla penalização.” (Ac 102-45864).

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO - GLOSA DE DESPESAS - MULTA OFÍCIO EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO X MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO - LANÇAMENTO CONCOMITANTE - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida juntamente com o tributo com a aplicação de multa de lançamento de ofício exigida isoladamente do tributo (falta de recolhimento do imposto mensal), já que a segunda somente se torna aplicável de forma isolada, se for o caso, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão).” (Ac 104-19120).

“IRPF - EXS. 1997 - 1999 - MULTA ISOLADA - CARNE-LEÃO - Somente aplicável a penalidade isolada para a ausência de pagamento do carnê-leão quando essa infração



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

Processo nº : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº : 102-46.185

não for punida conjuntamente com a penalidade de ofício sobre a correspondente omissão de rendimentos.” (Ac 102-45979).

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA APLICADA JUNTAMENTE COM A MULTA ISOLADA - Não podem conviver duas multas que incidam sobre uma mesma base de cálculo.” (Ac 106-12351).

Em face do exposto, considero procedente a alegação do recorrente de que a cobrança concomitante das referidas multas não tem amparo legal, razão pela qual, acompanhando a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, voto pelo afastamento da multa isolada de que trata o presente processo.

A arguição de inconstitucionalidade da cobrança de juros com base na taxa SELIC, que, no entendimento do recorrente, deveriam ser calculados de acordo com o art. 192 da Constituição Federal (12% ao ano), em virtude de as Leis nºs 9.065/95, art. 13, e 9.430/96, art. 61, § 3º, não observarem esse limite, não tem amparo legal e deve ser **rejeitada**, tendo em vista que a competência para declarar inconstitucionalidade de lei, conforme mansa e pacífica jurisprudência judicial e administrativa, é exclusiva do Poder Judiciário.

Os juros de mora têm previsão legal específica de aplicação. Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão neles contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor. Assim, de acordo com a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º, abaixo transcrito, os débitos tributários pagos ou recolhidos intempestivamente devem ser acrescidos dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, rejeitando-se a arguição do contribuinte:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38

Acórdão nº. : 102-46.185

de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso.

.....
§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art.

5º, a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.”

“Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....
§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.”

Por último, deve também ser rejeitada a alegação de que não foram considerados pelo Fisco os recursos constantes da Declaração de Ajuste Anual Simplificada referente ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, no total anual de R\$ 15.488,00 (fl. 110), com base nas razões apresentadas no julgamento de primeira instância que rejeitou essa mesma alegação na impugnação, nos termos que se seguem (fls. 90/91):

“Caso existissem depósitos ou créditos mensais nesses valores, seria o caso de se admitir que tais depósitos ou créditos fossem originados daquela pessoa jurídica. Todavia, como as listagens de fls. 43-48 não relacionam depósitos em



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

Processo nº. : 10950.004505/2002-38
Acórdão nº. : 102-46.185

valores idênticos ou aproximados, não pode este Colegiado reconhecer tal vinculação, à míngua de qualquer evidência.

Caberia, portanto, ao impugnante diligenciar no sentido de demonstrar a correlação entre os valores por ele percebidos da aludida pessoa jurídica e os valores creditados em sua conta bancária. Não tendo feito, deixou de produzir a necessária comprovação, mediante documentação hábil e idônea, de que essa foi a origem dos valores depositados.”

Nesse aspecto, não procedem as críticas do recorrente de que não é correta essa maneira de decidir da primeira instância, que julga por presunção e não pelos fatos e documentos constantes do processo (fl. 111), por não ter o contribuinte, na impugnação e no recurso, apontado no processo ou apresentado os documentos que pudessem embasar esse seu pleito. Assim, tendo em vista a falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, da origem dos recursos, rejeito essa alegação.

Em face do exposto e de tudo o mais que do processo consta, VOTO por REJEITAR as preliminares de decadência e irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para afastar a multa isolada, por falta de amparo legal.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2003.


JOSÉ OLESKOVICZ