



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

Processo n° 11060.000083/2006-42
Recurso n° 159.455 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.716
Sessão de 05 de fevereiro de 2009
Recorrente ALGEMIRO ARIOSTÓ DO NASCIMENTO NUNES
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE - INOCORRÊNCIA. Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31, do Decreto n°. 70.235, de 1972.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco nos artigos 10 e 59, do Decreto n°. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício relevante e insanável, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal ou do lançamento dele decorrente.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - EXAME DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC n° 2, DOU 26, 27 e 28/06/2006).

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - POSSIBILIDADE - Havendo procedimento fiscal em curso, os agentes fiscais tributários poderão requisitar das instituições financeiras registros e informações relativos a contas de depósitos e de investimentos do contribuinte sob fiscalização, sempre que essa providência seja considerada indispensável por autoridade administrativa competente.

APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI N° 10.174, de 2001 - Não há vedação à constituição de crédito tributário decorrente de procedimento de fiscalização que teve por base dados da CPMF. Ao suprimir a vedação existente no art. 11, da Lei n° 9.311, de 1996, a Lei n° 10.174, de 2001 nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do

SLLA

Fisco, aplicando-se, no caso, a hipótese prevista no § 1º, do art. 144, do Código Tributário Nacional.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - Desde 1º de janeiro de 1997, caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta bancária, cujo titular, regularmente intimado, não comprove, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - a contribuição para o FUNRURAL integra a receita bruta da atividade rural.

DEDUÇÃO - LIVRO-CAIXA - COMPROVAÇÃO - São dedutíveis como despesa de livro-caixa os gastos necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devendo ser comprovados com documentos hábeis e idôneos.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Preliminares rejeitas

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALGEMIRO ARIOSTO DO NASCIMENTO NUNES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a incidência da multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


GUSTAVO LIAN HADDAD

Presidente em Exercício


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

FORMALIZADO EM: 12 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente convocada).



Relatório

ALGEMIRO ARIOSTO DO NASCIMENTO NUNES interpôs recurso voluntário contra acórdão da 2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS que julgou procedente em parte lançamento formalizado por meio do auto de infração de fls. 04/10. Trata-se de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, referente aos exercícios de 2001 a 2004, anos-calendário 2000 a 2003, no valor de R\$ 447.302,63, acrescido de multa de ofício proporcional, multa isolada e juros de mora, perfazendo um crédito tributário lançado de R\$ 1.017.105,93.

As infrações apontadas na autuação foram as seguintes:

- 1) Omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas físicas (fato gerador: 31/05/2003);
- 2) Omissão de rendimentos da atividade rural (fato gerador: 31/12/2002 e 31/12/2003);
- 3) Dedução indevida de previdência social (fato gerador: 31/12/2002 e 31/12/2003);
- 4) Dedução indevida de despesas médicas (fato gerador: 31/12/2000, 31/12/2001, 31/12/2002 e 31/12/2003);
- 5) Dedução indevida de despesas de livro-caixa – ajuste anual (fato gerador: 31/12/2002 e 31/12/2003);
- 6) Dedução indevida de despesas de livro-caixa – carnê-leão (fato gerador: 31/05/2003);
- 7) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (período de janeiro de 2000 a outubro de 2003);
- 8) Multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (fato gerador: 31/05/2003).

O Contribuinte impugnou o lançamento, argüindo, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal em face das seguintes razões:

a) por inobservância do devido processo legal, quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Afirma que foi expedida intimação quando já estava vencido o MPF;

b) Pela aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001 na utilização de informações da CPMF como base para a constituição do crédito tributário do IRPF, o que era vedado até a edição desta lei.

Aponta, também, violações ao direito ao sigilo bancário e violações a princípios constitucionais, bem como a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 105, de 2001.

Argúi preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 2000, sustentando a tese de que o termo inicial deve ser a data do fato gerador, nos termos do art; 150, § 4º do CTN.

Quanto ao mérito, afirma a inexistência de omissão de rendimentos. Justifica a movimentação financeira, alegando que cultivava soja em áreas rurais e que recebeu pela venda de imóveis e realizou empréstimo junto ao Banco do Brasil. Questiona o critério adotado pela Fiscalização que desconsiderou os depósitos de valores individuais inferiores a R\$ 1.000,00, diferente do limite fixado no § 4º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Afirma que não era titular da totalidade da movimentação financeira verificada; que valores de terceiros circulavam por suas contas bancárias; defende que a comprovação da origem dos depósitos não deve ser feita apenas mediante documentos coincidentes em datas e valores e que os documentos por ele carreados aos autos comprovam suas alegações.

Questiona a validade do lançamento com base em meras presunções e menciona jurisprudência, em especial a Súmula nº 182 do antigo TRF.

Insurge-se contra o arbitramento do valor recebido a título de arrendamento. Diz que recebeu a renda em quantidade de sacos de soja e, portanto, o valor da operação é certo, descabendo o arbitramento. Diz que foi duplamente penalizado nesse ponto, pela aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional.

Repudia a inclusão da contribuição para o FUNRURAL como receita da atividade rural. Defende que tal conclusão afronta o disposto no art. 61 do RIR/99.

Sobre as glosas do livro-caixa, diz que se trata de despesas da pessoa física que foram arcadas pela pessoa jurídica e posteriormente reembolsadas.

A DRJ-SANTA MARIA/RS julgou procedente o lançamento, tendo acolhido a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 2000, afastando, pois, a exigência do imposto relativo a esse período e alterou o valor da multa isolada de R\$ 4.481,34 para 2.987,56, mantendo a exigência, conforme a autuação, em relação a todos os demais itens.

A DRJ-SANTA MARIA/RS rejeitou a preliminar de nulidade da autuação, por considerar inexistente o vício apontado quanto ao MPF; por entender descabida a alegação de impossibilidade de aplicação da Lei nº 10.174, de 2001, pois entende que se trata de norma de índole procedimental; por não considerar ter havido as violações aos princípios e direitos constitucionais mencionados pela defesa e por entender que a análise de tais arguições escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos.

Quanto ao mérito, sustenta a validade da apuração de omissão de rendimentos a partir da presunção legal instituída pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; registra que a jurisprudência menciona se refere a realidade normativa anterior à vigência desta lei; e entende que estão presentes no, caso, as condições que autorizam a presunção. Sobre as alegadas origens dos depósitos, anota que não foram apresentados documentos comprobatórios que relacionem as apontadas origens aos depósitos.

Sobre a alegada violação ao procedimento legalmente previsto, no que se refere aos depósitos de valores individuais inferiores a R\$ 1.000,00, anota que esse procedimento beneficiou o autuado é que é perfeitamente compatível com as normas que disciplinam a matéria.

Concluiu que agiu com acerto a fiscalização ao tributar os valores recebidos a título de arrendamento de 170há., com base no art. 49 do RIR/99; que o valor recebido deve ser apurado considerando a cotação da saca de soja na data do seu recebimento.

Também considerou correta a não exclusão do valor do FUNRURAL para efeito de apuração da base de cálculo tributável; que tal procedimento está previsto na Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001.

Quanto à glosa das despesas de livro caixa, após análise da legislação pertinente, da qual destaca os requisitos para a dedutibilidade, conclui que o Contribuinte não logrou comprovar a despesa com documentos hábeis e idôneos; que, se a despesa em questão foi arcada pela pessoa jurídica, era indispensável que o Contribuinte comprovasse o posterior reembolso.

Sobre a multa pela falta de recolhimento do camê-leão, concluiu a Turma Julgadora de primeira instância que o Contribuinte, de fato, recebeu rendimentos sujeitos à antecipação e que não tendo recolhido o imposto antecipado, está sujeito à multa isolada, a qual, todavia, teve seu percentual reduzido por legislação superveniente, aplicável retroativamente, por ser legislação mais benéfica.

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/04/2007 (fls. 391), o Contribuinte interpôs, em 16/05/2001, o recurso de fls. 392/407 no qual argúi, preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância, por ter deixado de apreciar dois pontos da impugnação, a saber: o pedido de exclusão de bens constantes do Termo de Arrolamento e a ilegitimidade do lançamento em face de normas superiores. No mais, reproduz, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Analiso, inicialmente, a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. A argúo o Contribuinte sob a alegação de que a decisão recorrida deixou de apreciar pedido de exclusão de bem indicado no arrolamento e os argumentos relativos à impossibilidade do lançamento em face de norma superior.

Não assiste razão ao Recorrente. Quanto à exclusão de bens do arrolamento, a matéria, embora mencionada na impugnação, não é objeto desta. O arrolamento de bens era condição de admissibilidade da impugnação, mas não se referia à própria impugnação, e, portanto, não cabia à autoridade julgadora de primeira instância apreciar requerimentos sobre a exclusão ou não de bens arrolados e isso foi claramente exposto no voto condutor da decisão recorrida.

Quanto à omissão em apreciar alegação da defesa, a decisão recorrida é clara ao explicitar a incompetência das autoridades administrativas para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de norma, tendo, ao mesmo tempo, destacado que o lançamento se processou com base em norma legal expressa.

Por outro lado, a autoridade julgadora não tem o dever de apreciar cada um dos argumentos expendidos pela defesa, devendo, isso sim, fundamentar as razões pelas quais decidiu num ou noutro sentido. E isso fez a autoridade julgadora neste caso.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Sobre a preliminar de nulidade do lançamento, passo a examinar cada um dos alegados vícios.

Quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal o vício apontado pelo Recorrente decorre de uma interpretação equivocada, *data vênia*, das normas que regem o procedimento de fiscalização, dando a essas normas uma extensão que elas não têm. Primeiramente, cumpre ressaltar que a Portaria SRF nº 3.007, de 2001 e outras normas a elas correlatas, visam o planejamento e controle administrativo da atividade fiscal não gerando efeitos além desses mesmos controles, de modo que eventuais falhas formais na execução desses procedimentos, não contaminam o lançamento dele decorrente. Mas, no caso concreto, sequer se configura o alegado vício.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999 com o objetivo de disciplinar os procedimentos fiscais relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Esta portaria foi



posteriormente revogada pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, que disciplinou a mesma matéria, com algumas alterações:

O art. 2º da portaria nº 3.007, de 2001 assim dispõe:

Art. 2º - Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Segue-se a este dispositivo uma série de outros que tratam, entre outros assuntos, da competência para emissão do MPF, forma, conteúdo, prazos, hipóteses de dispensa de sua emissão, etc.

Nos artigos 7º, 12 e 13, a Portaria trata do conteúdo das informações constantes do MPF, dos prazos de validades e as condições de sua renovação, *verbis*:

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior;

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.

Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.

Já os artigos 15 e 16 cuidam da extinção do MPF e seus efeitos, a saber:

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio; II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13;

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

O prazo de que trata o art. 13 foi posteriormente aumentado para sessenta dias, pela Portaria SRF nº 1.432, de 23 de setembro de 2003.

Pois bem, como resta claro do exame dos dispositivos acima transcritos, a prorrogação do MPF não se dá com a entrega ao Fiscalizado do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, mas com o registro feito na *internet*, pela autoridade competente, de cada uma das prorrogações. Somente numa etapa posterior, quando do primeiro ato de ofício da autoridade administrativa, esta deve entregar ao Fiscalizado um extrato desse relatório, extraído da *internet*, extrato esse a que o Contribuinte já tinha acesso, bastando utilizar-se do número que lhe foi fornecido quando a ciência do MPF original.

Portanto, a prorrogação não se constitui com a entrega do referido extrato e, assim, ainda que tal entrega não tivesse ocorrido, não haveria vício no procedimento fiscal a ensejar sua nulidade.

Assim, não há nenhum vício na obtenção de documentos e informações por parte da Fiscalização. A um, porque os Auditores Fiscais são servidores competentes para proceder a ação fiscal e podem intimar o Contribuinte a apresentar os documentos fiscais e contábeis necessários à verificação da regularidade na apuração e recolhimento dos impostos; a dois, porque estavam devidamente autorizados a proceder à ação fiscal com base em Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

No que se refere à alegação de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, também não vislumbro irregularidade na utilização das informações sobre a CPMF para fins de constituição do crédito tributário. Vejamos o que diz o art 1º da Lei nº 10.174, de 2001:

Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 11...

§ 3º A secretaria da Receita Federal resguardará, na forma aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para o 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 1966, e alterações posteriores.'

A seguir a redação original do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996:

Art. 11.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

A questão a ser decidida, portanto, é se, como a legislação alterada vedava a utilização das informações para fins de constituição de crédito tributário de outros tributos, o que passou a ser permitido com a alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, é possível, ou não, proceder-se a lançamentos referentes a períodos anteriores à vigência dessa última lei, a partir das informações da CPMF.

Entendo que o cerne da questão está na natureza da norma em apreço, se esta se refere aos aspectos materiais do lançamento ou ao procedimento de investigação. Isso porque o Código Tributário Nacional, no seu artigo 144, disciplina a questão da vigência da legislação no tempo e, ao fazê-lo, distingue expressamente as duas hipóteses, senão vejamos:

Lei nº 5.172, de 1966:

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

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maior garantia ou privilégio, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade a terceiros.

Não tenho dúvidas em afirmar que a alteração introduzida pela Lei nº 10.174 no § 3º da Lei do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996 alcança apenas os procedimentos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação do Fisco que, a partir de então, passou a poder utilizar-se de informações que antes lhe eram vedadas.

Essa questão, inclusive, já foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ em recentes julgados que concluíram nesse mesmo sentido. Como exemplo cito a decisão da 1ª Turma no Resp 685708/ES; RECURSO ESPECIAL 2004/0129508-6, cuja ementa foi publicada no DJ de 20/06/2005, e que teve como relator o Ministro LUIZ FUX, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de



dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

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

9. Recurso Especial desprovido, para manter o acórdão recorrido.

Aplicável na espécie, portanto, o disposto no § 1º, do art. 144 do CTN, acima referido.

Sobre o acesso às informações sobre a movimentação financeira e sua utilização como base para o lançamento, equivocou-se o Recorrente ao concluir que tal acesso somente passou a ser possível com a Lei Complementar nº 105, de 2001. O ordenamento jurídico brasileiro embora sempre reconhecendo o sigilo das informações bancárias, tem uma larga tradição em franquear o acesso a essas informações aos agentes do Fisco. Assim, a Lei nº 4.595, de 1964, já prescrevia no seu art. 38, *in verbis*:

Lei nº 4.595, de 1964:

Art. 38 – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.

O próprio Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar, expressamente determina que as instituições financeiras devem prestar informações sobre negócios de terceiros, o que, obviamente, inclui as operações financeiras, silenciando, inclusive, sobre a exigência de prévio processo administrativo instaurado:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 197 - Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.

Ainda nesse mesmo sentido, foi editada, posteriormente a Lei nº 8.021, de 1990, ampliando, inclusive, o rol das instituições obrigadas a prestar informações ao Fisco:

Lei nº 8.021, de 1990:

Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

Finalmente, a Lei complementar nº 105, de 2001, a qual versa expressamente sobre o dever de sigilo das instituições financeiras em relação às operações financeiras de seus clientes, fez a ressalva quanto ao acesso a essas informações pelos agentes do Fisco, a saber:

Lei Complementar nº 105, de 2001:

Art. 1º - As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Como se vê, o ordenamento jurídico brasileiro de há muito vem estabelecendo, em caráter sempre excepcional e em determinadas condições previamente estabelecidas, o acesso a informações bancárias dos contribuintes pelos agentes do Fisco. Assim, a legislação brasileira tem, insistentemente, se inclinado no sentido da relativização do alcance do sigilo bancário, prevendo expressamente as situações excepcionais em que se admite a abertura daquelas informações.

Atendidas as condições fixadas na lei, o Fisco pode ter acesso às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes e utilizá-las como base para o lançamento tributário.

Por outro lado, não se deve esquecer que os agentes do Fisco, assim como os auditores do Banco Central do Brasil, e as próprias instituições financeiras, estão sujeitos ao dever de manter sigilo das informações a que tenham acesso em função de suas atividades. Desse modo, a rigor, sequer se pode falar em quebra de sigilo, mas em mera transferência deste.

Não há falar, portanto, em violação ilegal ou ilegítima de sigilo bancário, razão pela qual rejeito esta preliminar.

Quanto ao mérito, no que se refere aos depósitos bancários, a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários tem previsão em disposição expressa de lei a qual prevê como consequência para a verificação de depósitos bancários cuja origem, regularmente intimado, o Contribuinte não logre comprovar como documentos hábeis e idôneos, a se de presumir que se trata de rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, autorizando o Fisco a exigir o imposto correspondente.

Trata-se do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual para melhor clareza, transcrevo a seguir, já com as alterações e acréscimos introduzidos pela Lei nº 9.481, de 1997 e 10.637, de 2002, *in verbis*:

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).

§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.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Como se vê, é a própria lei que considera como rendimentos omitidos os depósitos bancários de origem não comprovada, instituindo, assim, uma presunção, no caso, relativa, que é um instrumento ao qual o Direito lança mão para alcançar certos tipos de situações que sem ele lhe escapariam. Como ensina Alfredo Augusto Becker (Becker, A. Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Ed. – São Paulo: Lejus, 2002, p.508):

As presunções ou são resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem, donde classificam-se em presunções simples; ou comuns, ou de homem (praesumptiones hominis) e presunções legais, ou de direito (praesumptiones iuris). Estas, por sua vez, se subdividem em absolutas, condicionais e mistas. As absolutas (iuris et de jure) não admitem prova em contrário; as condicionais ou relativas (iuris tantum), admitem prova em contrário; as mistas, ou intermédias, não admitem contra a verdade por elas estabelecidas senão certos meios de prova, referidos e previsto na própria lei.

E o próprio Alfredo A. Becker, na mesma obra, define a presunção como sendo "o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável" e mais adiante averba: "A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos".

Pois bem, o lançamento que ora se examina foi feito com base em presunção legal do tipo *juris tantum*, onde o fato conhecido é a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e a certeza jurídica decorrente desse fato é o de que tais depósitos foram feitos com rendimentos subtraídos ao crivo da tributação. Tal presunção pode ser ilidida mediante prova em contrário, a cargo do autuado.

E, no caso, como relatado, o autuado não trouxe aos autos nenhum elemento que demonstrasse a origem dos depósitos. Paira incólume, pois, a presunção de omissão de rendimentos.

Não procedem, portanto, as objeções levantada pelo Recorrente quanto ao lançamento realizar-se com base em presunções. Também não é o caso de se questionar a constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, pois essa questão escapa à competência do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O fato de a autoridade lançadora ter excluído depósitos de valores individuais inferiores a RS 1.000,00 é perfeitamente compatível com a norma em apreço. Trata-se de critério subjetivo que favorece o autuado. O que não poderia era deixar de excluir os depósitos de valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, quando estes não totalizassem, no ano, R\$ 80.000,00, mas não é esse o caso.

Por fim, registre-se que a jurisprudência invocada pelo Contribuinte diz respeito a realidade normativa anterior à edição da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não se aplica ao caso sob análise.

Como o Contribuinte não trouxe nenhum elementos comprobatório da origem dos depósitos bancários, paira incólume a presunção de omissão de rendimentos.

Sobre os rendimentos recebidos a título de arrendamento, o Recorrente não traz nenhum elemento que sustente sua pretensão de ver excluída essa tributação. A questão foi analisada pela decisão recorrida que considerou correto o lançamento, com base no art. 49 do RIR/99.

Da mesma forma, não tenho reparos a fazer à decisão recorrida quanto a esse item.

Quanto aos valores referentes ao FUNRURAL não procede a alegação da defesa. Não há previsão legal para a exclusão de tais valores na apuração da receita bruta, conforme expressamente referido na Instrução Normativa nº 83, art. 5º, da Secretaria da Receita Federal, transcrita na decisão recorrida.

Relativamente às glosas de livro-caixa que o Contribuinte diz terem sido pagas por pessoa jurídica e posteriormente reembolsadas a esta, é preciso deixar assentado que o direito à dedução compreende a comprovação da efetividade da despesa com documentos hábeis e idôneos. Portanto, a despesa deve ser comprovada com base em documentos fiscais ou recibos, quando for o caso, descrevendo a natureza do gasto e identificando o beneficiário dos serviços. Assim se documentos foram emitidos em nome de uma terceira pessoa, no caso, uma pessoa jurídica, é ônus do contribuinte comprovar, de forma inequívoca, que a despesa foi efetivamente sua, não bastando a mera alegação.

No caso em apreço, o que se tem é a alegação de que as despesas em nome da pessoa jurídica eram de fato suas, mas o fato não foi comprovado, razão pela qual penso que agiu com acerto a autoridade lançadora ao realizar a glosa e a autoridade julgadora de primeira instância a mantê-la.

Assiste razão ao Recorrente, todavia, quanto à dupla penalização, no que se refere ao imposto sujeito ao carnê-leão. Quanto à multa isolada, a possibilidade de sua exigência simultânea com a multa isolada a título de carnê-leão, tendo ambas a mesma base, tem sido rejeita por este Conselho de Contribuintes. Como exemplo veja-se a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Recurso especial negado. (Acórdão CSRF/01-04.987, de 15/06/2004).

É como penso. Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, a saber:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. (...)

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 de mora, 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.

§ 2º. As multa de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

III - isoladamente, no caso de pessoa jurídica 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;

(...).

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o *caput* do artigo e seus incisos. É aí que a lei especifica o fato típico, ensejador da penalidade, a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido a título de carnê-leão não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do *caput* art. 44, conforme o caso.

Sendo assim, não se pode conferir ao art. 43 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos. É o que ocorre quando se aplica a penalidade duplamente, sobre a mesma base, na exigência da multa isolada, pelo não pagamento da antecipação, e na exigência do imposto quando do ajuste anual.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê-leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, a base de cálculo da multa isolada não deveria compor a base de cálculo da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto.

Em nenhum momento os contribuintes deviam o imposto duas vezes, antecipadamente e quando do ajuste anual. É que, ao pagar o primeiro, necessariamente teria direito a compensar o que pagou quando do ajuste anual. Assim, não há falar em dupla hipótese de incidência das multas, pelo não pagamento da antecipação e pelo não pagamento do imposto devido quando do ajuste anual.

É certo que a Medida Provisória nº 351, de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê-leão. Porém, esse dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência.

Deve ser afastada, pois, a multa isolada, aplicada em concomitância com a multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício isolada, aplicada em concomitância com a multa de ofício proporcional.

Sala das Sessões - DF, em 05 de fevereiro de 2009


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA