



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Recurso nº. : 106-142497
Matéria : IRPF
Recorrente : SÍDIO KRAMER FELTEN FILHO
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 14 de março de 2006
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

RECURSO ESPECIAL – PRESSUPOSTOS - Restando plenamente atendidas as previsões do Art. 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes deve-se conhecer e dar seguimento ao Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

Recurso especial conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÍDIO KRAMER FELTEN FILHO,

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, CONHECER do recurso, vencida a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão (Relatora) e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques que deu provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.

 4

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



ROMEU BUENO DE CAMARGO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Recurso nº. : 106-142497
Recorrente : SÍDIO KRAMER FELTEN FILHO
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

SÍDIO KRAMER FELTEN FILHO, cientificado em 10.06.2005 do Acórdão nº 106-14.523, da Egrégia Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com base no art. 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, apresentou o Recurso Especial de fls. 169/182, instruído com a documentação de fls. 183/185, com protocolo em 23.06.2004 (fls. 169).

Na peça recursal, afirma o i. Recorrente que lhe foi imputado recolhimento de imposto de renda sobre a movimentação financeira havida na conta-corrente no ano de 1998, e por alegada não comprovação da origem dos depósitos. E que, nos termos Regimentais o recurso é cabível quando a decisão interpretar a lei tributária de forma divergente de outra Câmara ou da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De início, **transcreve**, na peça recursal, ementa do Acórdão 104-19.304, nos seguintes termos:

“IRPF – LANÇAMENTO COM ORIGEM NA LEI NR. 10.174 DE 2001 – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA – A vedação prevista no art. 11, **parágrafo** 3º, da lei nr. 9.311 de 1996, referia-se expressamente à constituição do crédito tributário. A revogação desse dispositivo pela lei nr. 10.164 de 2001, deve ser entendida como nova possibilidade de lançamento. Em se tratando de nova forma de determinação de imposto de renda, não de ser observados da irretroatividade e anterioridade da lei tributária. Recurso provido” (destacamos)

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Em segundo momento, transcreve excerto do Voto proferido no referido Acórdão (fls. 171/175).

No momento seguinte, afirma que “Ainda, no mesmo sentido, a decisão proferida no AC 4ª C. DO 1º cc, mv. nr. 104-19.637, rel. Cons. Roberto William Gonçalves, j. 05.11.03, DOU 1 17.03.04, p. 38, verbis:

“IR. PESSOA FÍSICA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SUSPEITA DE FRAUDE. PENALIDADE. INAPLICABILIDADE. CPMF. LEI NR. 10.174/01. UTILIZAÇÃO PARA LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. RETROATIVIDADE. INADMISSIBILIDADE.”

Na sequência, reporta-se a entendimento firmado a respeito, na esfera judicial, no sentido de que os valores que passam pela conta bancária de contribuinte – e que resultam no pagamento da CPMF – não podem servir de base de cálculo para o imposto de renda. Cita, para tanto, o Processo nº 2002.61.05.000588-0 e transcreve a respectiva sentença, em sua íntegra (fls. 176/179).

Tece o Recorrente, ainda, argumentos outros mas não em relação à divergência de julgados.

Ao final, requer o provimento do recurso.

No Despacho Nº 106-126/2005, o i. Presidente da Câmara recorrida, inicialmente, transcreve as ementas do julgado recorrido e, após, os arts. 32, inciso II e o § 4º, e 33 e seus §§ 2º, 3º e 4º.

Conclui cumpridos os pressupostos de admissibilidade quanto à tempestividade da peça recursal e quanto ao endereçamento da petição.

Na análise de admissibilidade em relação à ementa do Acórdão 104-19.304, afirma que a mesma não se presta para compor a divergência em face de sua

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

reforma mediante o Acórdão CSRF/04-00.021, de 14.03.2005, frente ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Baseia-se, para tanto, nos dispositivos regimentais transcritos no referido Despacho.

Reporta-se ainda o i. Presidente do Colegiado ora recorrido ao Acórdão 104-19.637, também citado pelo Recorrente. Nessa oportunidade, a Presidência transcreve as ementas daquele Acórdão, que são do seguinte teor, **in verbis**:

“PENALIDADES - MULTA QUALIFICADA - Insustentável a qualificação de penalidade por presunção de fraude, quando amparada a exigência de ofício em presunção legal de omissão de rendimentos.

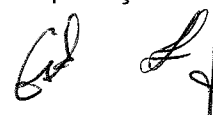
IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LEI Nº 9.430, de 1996, ART. 42 - LEI Nº. 10.174, de 2001 - LEI COMPLEMENTAR Nº 105, de 2001 - Incabível a retroatividade das autorizações de que tratam a Lei nº 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº 105, de 2001 ao imposto de renda, quer por ferir a necessária segurança jurídica, quer por se tratar de direito material, quer, dada a especificidade do tributo, por ofensa ao artigo 144, § 2º, do CTN, tornando viciado, na origem, lançamento assim efetuado.”

Afirma aquela Presidência que “Da análise de ambos os Acórdãos, recorrido e este apresentado como paradigma, observa-se que a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes entende ser incabível a retroatividade da Lei nº 10.174/01, enquanto que, a decisão da Sexta Câmara autoriza a retroatividade da Lei nº 10.174/01”.

Sob tais argumentos, afirma configurada a divergência, dando seguimento ao apelo.

Devidamente cientificada, em tempo hábil, a Fazenda Nacional apresenta contra-razões ao recurso especial.

Em síntese, o i. Representante da Fazenda Nacional afirma o acerto do Acórdão vergastado. Reporta-se ao aspecto temporal da aplicação da



Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Lei nº 10.174, de 2001 e à interpretação do § 2º, do art. 144 do CTN, afirmando equivocada interpretação dada no Acórdão paradigma. Cita diversificadas doutrinas, todas no sentido de que referido dispositivo do CTN trata tão-somente de aplicação da lei da época do fato gerador para o fundamento material do lançamento e não aos aspectos formais. Reporta-se, ainda, a decisões de Tribunais Regionais e do STJ, no sentido de aplicação imediata da Lei nº 10.174, de 2001, a fatos pretéritos, requerendo, ao final, seja negado provimento ao recurso especial.

É o Relatório.



Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

VOTO VENCIDO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

Peço venia ao i. Presidente da Câmara recorrida para suscitar preliminar de não conhecimento do especial interposto pelo sujeito passivo.

Constato o não preenchimento dos pressupostos regimentais para o devido seguimento a esta instância Superior.

Rejeitado de plano o Acórdão 104-19.304, em face da reforma, por este Colegiado, do entendimento então expendido, passo à análise dos fundamentos deste voto em relação ao segundo Acórdão indicado como paradigma.

Citou o i. Recorrente o Acórdão 104-19.637 e **transcreve** ementa que não corresponde ao citado Acórdão.

A ementa correta é aquela citada no Despacho da Presidência.

Além de ementa equivocada, verifica-se que o i. Recorrente não atendeu a outros dois pressupostos indispensáveis à admissibilidade: (1) comprovação mediante a apresentação de cópia de inteiro teor do Acórdão ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas; (2) demonstração, fundamentadamente, da divergência argüida, nos exatos termos do § 2º, do art. 33, do RICC.

A ausência de juntada de cópia de publicação pode ser suprida quando a ementa é obtida junto ao **site** dos Conselhos de Contribuintes e inserida na peça recursal.



Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Entretanto, não é este o caso dos autos.

A segunda ementa, além de apenas transcrita, acha-se totalmente equivocada. Não se refere ao Acórdão citado, levando, inclusive, ao Presidente da Câmara recorrida suprir a falta, transcrevendo a ementa correta.

Não bastassem os fatos acima, suficientes à não admissibilidade da peça recursal, verifica-se também que o i. Recorrente, em nenhum momento, levou a cotejo a argüida divergência. Não há qualquer confronto entre os julgados.

Não realizando o recorrente o devido cotejo onde se pudesse dar pretendida divergência, entre o texto do acórdão atacado e o texto do acórdão trazido a confronto, há de se aplicar, por inteiro, **in casu**, a decisão da Quarta Turma do Superior Tribunal de Justiça, proferida no julgamento do Recurso Especial n.º 1.963, em 02/10/90, cujo acórdão está assim ementado:

“DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. DECISÕES DO MESMO TRIBUNAL. EMENTAS. DEMONSTRAÇÃO.

I – São inservíveis para a apresentação de dissenso jurisprudencial decisões do Tribunal **a quo**. Súmula n.º 369 do Supremo Tribunal Federal.

II – Desserve à demonstração de divergência de interpretação da lei federal a simples transcrição de ementas de acórdãos dados como paradigmas. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

III – **A mera juntada de cópias do acórdão indicado como padrão não corresponde à comprovação de dissídio pretoriano.** (destacamos)

IV – Recurso especial não conhecido. Unânime”.

Do voto do eminente Relator, Ministro Fontes de Alencar, extrai-se a seguinte lição:

“A juntada de cópias das duplicações que contêm os acórdãos apontados como dissidentes não exime o recorrente do encargo de demonstrar analiticamente a divergência, mediante o confronto das

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

partes idênticas ou semelhantes do acórdão recorrido e dos apontados como paradigma (RTJ 93/1.133; cf. RTJ 81/902, 92/346).” (destacamos)

A condição “**sine qua non**”, portanto, é que não só o interessado **exponha** os fundamentos do seu pedido mas que, na essência, **demonstre fundamentadamente** que o acórdão recorrido e o(s) **trazido(s) à colação** são manifestamente divergentes, o que não ocorreu na espécie dos autos. “

Em face de todo o exposto, em preliminar, **NÃO CONHEÇO** recurso especial interposto em face da ausência dos pressupostos para sua admissibilidade e seguimento a esta instância.

Vencida na preliminar de conhecimento, passo à análise de mérito.

A matéria a ser enfrentada alcança a retroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, convalidando crédito tributário com base nas informações prestadas por instituição financeira, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105 e na Lei nº 10.174, ambas de 2001.

Não merece reforma o Acórdão ora guerreado. Para tanto, imprescindível a análise dos atos legais em julgamento. Assim dispõe 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.”

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

A redação original do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, era do seguinte teor:

"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."

Primordial, ao caso, a análise da natureza de tais normas, se de aspecto material ou formal do lançamento.

Busco supedâneo no Código Tributário Nacional que, em seu artigo 144, disciplina sobre a vigência da legislação no tempo, distinguindo dois aspectos. Transcrevo-o a seguir:

"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." (destacamos)

Firmo, portanto, a convicção de que a alteração legislativa em comento atinge exclusivamente os aspectos inerentes ao direito processual tributário, ou seja, aspectos formais do lançamento, ampliando-se os poderes investigatórios no curso da ação fiscal, permitindo-se a utilização de dados anteriormente vedados e não ao direito tributário substantivo, pois voltada às formalidades necessárias ao procedimento e aos meios de investigação do Fisco, uma vez que o acesso a tais dados não permite o lançamento mas o aprofundamento das investigações sobre as atividades desenvolvidas pelos cidadãos brasileiros.



Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

A extensão a períodos anteriores à vigência da lei em comento é legítima e consequência natural de seu caráter processual. Iniciado o procedimento fiscal, mediante intimação e investigação, não há qualquer óbice à investigação de períodos anteriores à publicação da referida Lei. A vedação contida na Lei anterior foi devidamente observada durante sua vigência.

A matéria já foi, inclusive, ventilada no Judiciário, no MS nº 2001.61.00.028247-3, no Juízo da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo. Destaco o referido excerto:

"Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, em ofensa ao art. 144 do CTN, na medida em que a lei a ser aplicada continuará sendo aquela lei material vigente à época do fato gerador, no caso, a lei vigente para o IRPJ em 1988, o que não se confunde com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário remanescente, esta sim promulgada em 2001, visto que ainda não decorreu o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda constituir o crédito previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, o que dá ensejo ao lançamento de ofício, garantido pelo art. 149, VIII, parágrafo único do CTN."

O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Segunda Turma, à unanimidade de votos, posicionou-se nos termos da ementa a seguir transcrita:

"TRIBUTÁRIO – SIGILO BANCÁRIO – INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO COM BASE EM REGISTROS DA CPMF – LEGISLAÇÃO POSTERIOR APLICADA A FATOS PRETÉRITOS.

1. Doutrina e jurisprudência, sob a égide da CF 88, proclamavam ser o sigilo bancário corolário do princípio constitucional da privacidade (inciso XXXVI do art. 5º), com a possibilidade de quebra por autorização judicial, como previsto em lei (art. 38 da Lei 4.595/96).
2. Mudança de orientação, com o advento da LC 105/2001, que determinou a possibilidade de quebra do sigilo pela autoridade fiscal, independentemente de autorização do juiz, coadjuvada pela Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, alterada pela Lei 10.174/2001, para possibilitar aplicação retroativa.
3. Afasta-se a tese do direito adquirido para, encarando a vedação antecedente como mera garantia e não princípio, aplicar-se a regra do art. 144, § 1º, do CTN que pugna pela retroatividade da norma procedimental.

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

4. Recurso especial provido.”

Resp 532004/SC; RECURSO ESPECIAL2003/0054435-9

Relatora Ministra ELIANA CALMON - SEGUNDA TURMA - 06/09/2005

Matéria também já ventilada em Sessões anteriores desta Turma, no sentido de ser legítima a retroatividade da legislação em apreço, podendo-se citar o Acórdão CSRF/00.021, de 15 de março de 2005.

Portanto, razão não assiste ao Recorrente. No mérito, NEGÓ provimento ao apelo.

Sala das Sessões - DF, em 14 de março de 2006.


LEILA MARIA SCHERRER LEIRÃO



Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Redator designado

Em que pese o brilhante voto proferido pela Ilustre Conselheira Dra. Leila Maria Scherrer Leitão, o qual divirjo apenas quanto ao seguimento do recurso, pois entendo que seja caso de seguimento.

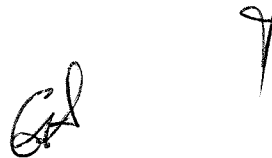
Dessa forma, apresento as razões que levaram-me a dar seguimento ao recurso.

Resta claro, como bem destacou o I. Conselheiro Presidente da Câmara recorrida, que restou caracterizado o atendimento ao disposto no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, em especial ao § 2º do art. 33 que estabelece, para os caso de Recurso Especial de Divergência, que deve estar demonstrado, fundamentadamente, a divergência arguida, indicando a decisão divergente com comprovação de cópia de até duas ementas.

Verifica-se que o recorrente apresentou como paradigma o Acórdão 104-19.637 da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que entende ser inadmissível a retroatividade da Lei. nº 10.174/01.

Por seu lado, a decisão da Sexta Câmara entende de forma diversa no sentido de é possível a aplicação retroativa da mencionada lei.

Portanto, resta plenamente configurada a divergência que autoriza o seguimento do presente recurso nos exatos termos do § 2º do art. 33 do Regimento Interno.

Handwritten signature and a vertical mark.

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Superada a questão do seguimento, passo a análise do mérito do presente litígio.

Conforme relatado, trata-se de lançamento decorrente da apuração de suposta omissão de rendimentos decorrentes da utilização dos dados da CPMF, nos termos autorizados pela Lei nº 10.174/01 para período anterior ao de sua publicação.

A presente questão tem sido objeto de análise e discussão não só deste Tribunal Administrativo com também do Poder Judiciário, que não têm apresentado entendimento pacífico do assunto.

Não obstante a farta divergência sobre a matéria, tenho posicionado-me contrariamente a aplicação das regras contidas na Lei nº 10.174/01 para sustentar lançamentos referentes aos períodos anteriores ao da publicação da citada lei, por entender tratar-se de norma de natureza material e que, portanto, não pode ter aplicação retroativa.

Nesse sentido invoco o brilhante voto do ilustre Ex-Conselheiro Dr. Edison Carlos Fernandes, que abordou a questão de maneira precisa, e que peço permissão transcreve-lo abaixo.

Conselheiro EDISON CARLOS FERNANDES, Relator

Uma vez que tempestivo e presentes os demais requisitos de admissibilidade, inclusive com o arrolamento de bens (fl. 477), tomo conhecimento do Recurso Voluntário, e submeto-o a julgamento antes do Recurso de Ofício conexo, tendo em vista a matéria tratada, qual seja, a possibilidade de utilização dos dados da CPMF, tal como autorizado pela Lei nº 10.174, de 2001, para lançamento referente a períodos anteriores a sua publicação; questão que passo a enfrentar.

A instituição da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF, pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996, e posteriormente pela Lei nº 9.311, de 1996, já foi bastante controvertida.

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Além disso, criada para ser provisória, essa contribuição foi prorrogada uma vez pela Emenda Constitucional nº 21, de 1999, e outra vez pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002. No meio desse tempo, foi publicada a Lei nº 10.174, de 2001, que trouxe alteração considerável na regulamentação da CPMF, fazendo surgir nova discussão jurídica acerca dessa contribuição.

Para que fique bem entendida a controvérsia, convém apresentar o texto legal original, especificamente o artigo 11, § 3º 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."

Conforme comentado acima, esse dispositivo foi alterado pela Lei nº 10.174, de 2001, passando a ter a seguinte redação:

"Art. 11. (...)

(...)

§ 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 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 par da questão constitucional acerca da proteção ao sigilo bancário como cláusula pétrea, bem apresentada pelo ilustre Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no julgamento do Processo nº 133.512, a qual entendo não ser de competência do Tribunal Administrativo a sua solução, a controvérsia instaurada a partir de então diz respeito à possibilidade ou não de aplicação dessa nova regra, isto é, da utilização dos dados da CPMF desde a sua criação, em 1996, como sinalizador para a caracterização da omissão de receita prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Este último dispositivo permite às autoridades fiscais lançarem o imposto sobre a renda com base em saldos de depósitos



Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

bancários sem comprovação de origem (presunção de omissão de receita). Fica assim concluído o quadro: a autoridade fiscal, com base nas informações da CPMF, intima o contribuinte a justificar o seu saldo bancário; no caso de essa mesma autoridade não concordar com a justificativa apresentada, estará ela legitimada a preparar o correspondente auto de infração.

Essa discussão é muito bem resumida no voto da ilustre Conselheira Vera Cecília Mattos Vieira de Moraes, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda, proferido no Acórdão 104-19.304, a saber:

“O direito tributário contém normas materiais ou substantivas e normas procedimentais ou adjetivas.

Na verdade, o direito tributário material diz respeito à relação jurídica tributária, onde se delineiam os contornos da obrigação tributária e seus elementos: a lei e o fato gerador.

As normas procedimentais se referem ao lançamento. O direito tributário formal trata da organização administrativa tributária, do lançamento como procedimento administrativo, sua natureza jurídica, função e modalidades.

(...)

Na verdade discute-se se o dispositivo aqui transcrito é norma de direito material, ou norma adjetiva de direito processual tributário. Este é o cerne da questão.”

Concordo com a conclusão da mencionada Conselheira, no sentido de que o cerne da questão é a identificação da natureza da norma inscrita no artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996. Tal é a importância dessa definição, que entendemos conveniente dedicar um tópico exclusivo ao enfrentamento da sua natureza, se seria uma norma material ou procedimental.

Seguindo no raciocínio da referida Conselheira, apresentamos o seu entendimento quanto ao assunto:

“Parece fora de dúvida que a Lei nº 10.174/2001 não é norma processual, porquanto não estabelece novo rito processual, nem fixa ou amplia poderes de investigação. Com efeito, nem a redação original da Lei nº 9.311/96 previa norma de procedimento. De se lembrar, que enquanto vigia tal dispositivo legal, era vedado o lançamento do imposto de renda e demais tributos sobre a

Processo n.º : 11070.001443/2003-61
Acórdão n.º : CSRF/04-00.192

base de incidência revelada através dos recolhimentos da CPMF, conforme mencionado.

Sob a vigência deste dispositivo não se afastou a possibilidade de ser constituído o crédito tributário relativo ao imposto de renda, através da intimação de instituições financeiras na forma do art. 197 do CTN. Porém os dados obtidos mediante a fiscalização da CPMF, na vigência da redação original da Lei n.º 9311/96, não se prestavam à tributação do imposto em questão, embora os valores dos depósitos bancários pudessem ser objeto de fiscalização e possível lançamento na forma do artigo 42 da Lei n.º 9430/96.

Por tais motivos há de se entender que a Lei n.º 10.174/2001 realmente inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência."

De maneira diversa, entende a digníssima Procuradora da Fazenda Nacional, doutora Nélida M. de Brito Araújo, em cujos memoriais manifestou sua posição nos seguintes termos:

"Os dado da CPMF, extraídos de informações prestadas na forma da Lei n.º 10.174/2001, somente servem de instrumento para seleção de contribuinte. Quer dizer: mesmo tendo sido instituída em 2001, a Lei n.º 10174/2001 inovou o processo de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativa, exatamente como prevê o § 1º do art. 144 do CTN, e vige, desse modo, no que concerne aos aspectos formais e procedimentais do lançamento, em qualquer tempo passado em que o lançamento puder ser efetuado."

Apresentadas as duas posições de maneira resumida, quanto à natureza da norma inscrita na nova redação do artigo 11, § 3º da Lei n.º 9.311, de 1996, dada pela Lei n.º 10.174, de 2001, entendo que realmente se trata de uma regra procedimental. Isso porque considero impróprio vislumbrar aí uma norma de direito material, ou seja, como uma hipótese de incidência nova, pois, em sendo assim, teriam de ser aplicados todos os balizamentos da instituição ou majoração do tributo, dentre eles não só a irretroatividade, prevista no artigo 150, III a da Constituição Federal, mas também a anterioridade, do artigo 150, III, b do mesmo Texto Constitucional. Tenho para mim que a Lei n.º 10.174, de 2001, simplesmente previu mais um instrumento de fiscalização às autoridades administrativas. Pois bem, identificada sua natureza, há de descobrirmos como essa norma deve ser aplicada.

4



Processo nº. : 11070.001443/2003-61

Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Uma vez que considero ser o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001, uma norma procedimental, corolário necessário é entender que a ele se aplica o disposto no artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional – CTN. E referido dispositivo assim estabelece:

“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 modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiro.”

Ao comentar essa norma, a professora Misabel Derzi, atualizando a obra do saudoso Aliomar Baleiro¹, assim esclarece:

“O § 1º do art. 144 regula matéria diferente do seu caput. Ele disciplina a lei aplicável ao procedimento de lançar, aos aspectos formais e às garantias e privilégios do crédito tributário, consagrando outra regra, qual seja, a da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento.”

Convém destacar ainda a respeitável lição do professor Bernardo Ribeiro de Moraes, que ao enfrentar o dispositivo acima transcrito assim apresentou seu entendimento:

“A norma em questão respeita a lei tributária no tempo da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, permitindo a aplicação da legislação posterior que não afeta os elementos legais tomados para o lançamento tributário.”

Com base nesses ensinamentos, e na minha leitura da nova redação do artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, no artigo 144, § 1º do CTN, não

¹ Direito tributário brasileiro. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001, p. 803.

Processo nº. : 11070.001443/2003-61

Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

compactuo com a idéia de que teria havido desrespeito à irretroatividade legal tributária. Ao tomar a posição de que a norma que autoriza utilização dos dados da CPMF tem natureza procedimental, não há como defender o seu afastamento com base na irretroatividade, pois a legislação vigente à época do fato gerador, para efeito de determinar o tributo devido, estaria sendo respeitada. A novidade reside no instrumento concedido à autoridade fiscal, e não na incidência de imposto.

Por outro lado, entendo que a redação original do dispositivo analisado não tem a mesma sorte da sua redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001. Para melhor me explicar, destaco um trecho do antigo texto: “vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos”. Conforme se lê, não tratava o primitivo artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, de uma regra de cunho procedimental; mas efetivamente conferia um direito ao contribuinte e uma vedação à Administração Tributária, o que, para mim, tem a natureza de norma material.

Nesse sentido, tenho a posição de ser aplicado o que determina o artigo 194 do mesmo CTN, nestes termos:

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.”

No exercício desse mandamento, a redação original do artigo 11, § 3º delimitava os poderes da autoridade administrativa, não permitindo que as informações obtidas com a CPMF fossem utilizadas para o lançamento de outros tributos. O que se estabeleceu, no meu entender, foi uma matéria de cunho substantivo e não adjetivo. Portanto, mesmo nas fiscalizações iniciadas a partir da publicação da Lei nº 10.174, de 2001, esse direito material deve ser respeitado.



Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Para um melhor entendimento, gostaria de me valer de uma conjectura, desconsiderando o rigor do artigo 12 da Lei Complementar nº 95, de 1998. Suponhamos que, ao invés de ter simplesmente alterado o texto legal, a Lei nº 10.174, de 2001, tivesse revogado o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, e criado um § 4º, com a mesma redação do atual § 3º. Nesse caso, teria havido a revogação de um direito material e a instituição de um instrumento formal com relação à CPMF; porém, aquele direito material continuaria a ser impositivo aos procedimentos de fiscalização realizados nos anos anteriores a sua revogação (final de 1996 a início de 2001). Entendo que foi exatamente o que ocorreu (e o que ocorre hoje), sem, contudo, que se houvesse observado as regras de alteração das leis, estabelecidas no citado artigo 12 da Lei Complementar nº 95, de 1998.

Diante do exposto, julgo no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração em epígrafe.

Sala das Sessões - DF, em D.T.

EDISON CARLOS FERNANDES"

Sendo assim, por entender que as regras contidas na Lei nº 10.174/01 não poderiam amparar lançamentos referentes a períodos anteriores ao de sua edição, entendo que o lançamento em análise não poderia ser mantido.

A despeito do entendimento acima colacionado, cumpre-nos ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça tem proferido reiteradas decisões no sentido de que a norma prevista na Lei nº 10.174/2001 tem caráter procedimental e que, por força do § 1º do art. 144, do CTN, não deve obediência à irretroatividade. É o que se depreende da ementa transcrita a seguir.

"RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "A". TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENDIDA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DE TERMO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUERIMENTO DE

Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

INFORMAÇÕES AO CONTRIBUINTE RELATIVAS AO ANO-BASE DE 1998, A PARTIR DE DADOS INFORMADOS PELOS BANCOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOBRE A CPMF. PRETENDIDA COBRANÇA DE CRÉDITOS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/01. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.

À luz do que dispõe o artigo 144, § 1º, do CTN, infere-se que as normas tributárias que estabelecem "novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas", aplicam-se ao lançamento do tributo, mesmo que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Diversamente, as normas que descrevem os elementos do tributo, de natureza material, somente são aplicáveis aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência (cf. "Código Tributário Nacional Comentado". Vladimir Passos de Freitas (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 566).

Nesse contexto, forçoso reconhecer que **os dispositivos (arts. 6º da LC n. 105/01 e 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96, na redação dada pela lei n. 10.174/01) que autorizam a utilização dos dados da CPMF pelo Fisco para a apuração de eventuais créditos tributários relativos a outros tributos são normas adjetivas ou meramente procedimentais, acerca das quais não prevalece a irretroatividade defendida pelo v. acórdão da Corte a quo.** É de se observar, tão-somente, o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituição do crédito tributário. "Tanto o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, quanto o art. 1º da Lei 10.174/2001, por ostentarem natureza de normas tributárias procedimentais, são submetidas ao regime intertemporal do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, permitindo sua aplicação, utilizando-se de informações obtidas anteriormente à sua vigência" (REsp 506.232/PR, Relator Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004). No mesmo sentido: REsp 479.201/SC, Relator Min. Francisco Falcão, DJU 24/05/2004.

Recurso especial provido para denegar a segurança requerida." (grifo nosso)

(Resp 505493/PR; Recurso Especial 2003/0027793-8 – Rel. Min. Franciulli Netto – Segunda Turma – Data julgamento: 17/06/2004 – DJ 08/11/2004 p. 201 – RIP vol. 28 p. 174.)

Desta feita, resta inegável que os dispositivos legais em questão não só gozam da presunção de legitimidade que tem qualquer ato normativo validamente editado pelo Poder Legislativo, como também têm sido recebidos pelo Superior

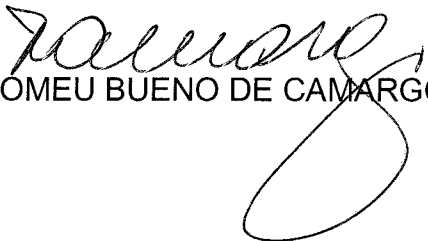
Processo nº. : 11070.001443/2003-61
Acórdão nº. : CSRF/04-00.192

Tribunal de Justiça com a chancela de conformidade com o ordenamento jurídico pátrio.

Sendo assim, resta-me admitir como lícito o procedimento realizado pela autoridade fiscalizadora, posto que em consonância com a legislação vigente e a jurisprudência mais autorizada, reconsidero o entendimento manifestado em outras oportunidades, para submeter-me às decisões proferidas pelo Poder Judiciário acerca da matéria em questão.

Pelo exposto, conheço do recurso por tempestivo e dou-lhe seguimento para no mérito negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de março de 2006.


ROMEUBUENO DE CAMARGO

