



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Recurso nº : 140.910
Matéria : IRPF - EXs.: 1998 a 2002
Recorrente : BRAZ MAFEZONI
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 13 de setembro de 2005
Acórdão nº : 102-47.102

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

DECADÊNCIA – Não caracterizada a ocorrência de dolo fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda da pessoa física em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual, extingue-se com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

IRRETROATIVIDADE DE LEI - 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, no entanto, aos efeitos pendentes de ato jurídico constituído sob a égide da lei anterior, a lei nova 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.

SIGILO BANCÁRIO – Havendo processo fiscal instaurado e sendo considerado indispensável pela autoridade administrativa competente o exame das operações financeiras realizadas pelo contribuinte, não constitui quebra de sigilo bancário a requisição administrativa de informações sobre as referidas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO – Com o advento da Lei 9.430, de 1996, caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, com documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos recursos.

Recurso negado.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRAZ MAFEZONI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos DESQUALIFICAR a multa e ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1997. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e José Oleskovicz (Relator). Designado o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo para redigir o voto vencedor. Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de: I - irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam e Romeu Bueno de Camargo que a acolhem; II - quebra de sigilo bancário. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

ROMEUBUENO DE CAMARGO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

14 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

Recurso nº : 140.910
Recorrente : BRAZ MAFEZON

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 19/12/2003 (fl. 1211-Vol. 07), com ciência em 24/12/2003 (fl. 1230-Vol. 07), auto de infração para exigir o crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos exercícios de 1998 a 2002, anos-calendário de 1997 a 2001 (fl. 1211-Vol. 07), por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem dos recursos não foi comprovada com documentação hábil e idônea (Lei nº 9.430/96, art. 42):

Auto de Infração - Crédito Tributário em R\$ (fl. 1211-Vol. 07)	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	607.429,90
Juros de mora calculados até 28/11/2003	432.349,96
Multa proporcional passível de redução	911.144,84
Total do crédito tributário	1.950.924,70

Omissão de rendimentos – Depósitos bancários – R\$	
Ano-calendário (fls. 1202/1204-Vol. 07)	Valor tributável
1997	283.854,16
1998	782.499,25
1999	761.625,09
2000	156.011,25
2001	250.651,18
Total	2.234.640,93

No Termo de Verificação Fiscal e Encerramento (fls. 1168/1210-Vols. 06 e 07) as autoridades fiscais registraram, entre outros, os fatos abaixo transcritos:

“Com base nas informações prestadas pelas instituições financeiras, em observância ao art. 11, § 2º, d Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, foi apurada pela Secretaria da Receita Federal, com fundamento na interpretação sistemática do art. 11, § 3º, da mesma lei, alterado pela Lei 10.174, de 09 de janeiro de 2001, e do art. 144, § 1º, da Lei 5.172 (CTN), de 15 de outubro de 1966, vultosa movimentação financeira em nome do fiscalizado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

Para o mesmo período, as declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), indicam os seguintes valores totais para os rendimentos, incluindo os tributáveis, os isentos e os não-tributáveis (fls. 012/033).

Exercício/Ano	Nº da DIRPF	Rendimentos Declarados (R\$)	Movimentação Financeira (R\$)
1998/1997	07/14834427	58.418,58	319.371,78
1999/1998	07/11398587	118.703,44	691.400,96
2000/1999	07/24729693	77.747,02	551.410,65
2001/2000	07/24568487	160.121,56	31.786,30
2002/2001	07/20605373	201.143,83	171.124,55

Tal discrepância demonstra a incompatibilidade entre os rendimentos declarados pelo fiscalizado e sua correspondente movimentação financeira.” (fl. 1173-Vol. 06).

“O contribuinte foi regularmente intimado a comprovar a origem dos depósitos efetuados em suas contas bancárias através do Termo de Intimação Fiscal nº 173, de 13/08/2002 e Termo de Intimação Fiscal de 07/10/2003.

Desde a ciência do primeiro Termo de Intimação enviado, (20/08/2002), já se passaram mais de 400 dias sem o interessado apresentasse as informações solicitadas.” (fl. 1188-Vol. 06).

“Os valores correspondentes aos cheques devolvidos foram deduzidos do montante dos depósitos efetuados e estão evidenciados na Tabela de Depósitos sem Comprovação de Origem, relativa aos depósitos cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte.

Os depósitos bloqueados efetuados no último dia do mês, que somente foram liberados nas contas correntes do mês seguinte, foram considerados na data de liberação, para não prejudicar o contribuinte, tendo em vista a previsão legal de tributação da omissão de receitas mensalmente. (fl. 1199-Vol. 06).

“Em virtude dos fatos descritos nos itens anteriores, e considerando a intenção fraudulenta do contribuinte em reduzir o imposto devido, omitindo, de maneira contumaz, rendimentos que deveriam constar em suas declarações de ajuste anual de imposto de renda, exacerbou-se a multa de ofício de 75% para 150%, relativamente à tributação de depósitos bancários sem comprovação de origem. (fl. 1205-Vol. 07).

“As omissões de informações que deveriam constar nas Declarações de Ajuste Anual de Imposto de Renda dificultaram, sobremaneira, o conhecimento da ocorrência dos fatos jurídicos das obrigações tributárias principais, caracterizando sonegação fiscal, conforme explicitado no art. 71 da Lei nº 4.502/64, acima transcrito. Desta forma, considerando, em tese, a presença de crime contra a ordem tributária e ainda a figura da sonegação, está demonstrado o intuito fraudulento do contribuinte em se eximir



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

do recolhimento tributário cabível, o que enseja a exasperação da multa.
(fl. 1208-Vol. 07).

O sujeito passivo impugnou a exigência (fls. 1231/1257-Vol. 07), alegando, em síntese, a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento relativo ao ano-calendário de 1997, violação do princípio constitucional da capacidade contributiva, quebra do sigilo bancário, irretroatividade da Lei nº 10.174/2001 e inversão ilegal do ônus da prova, por entender que qualquer presunção absoluta seria inconstitucional.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ mediante o Acórdão DRJ/RJOII nº 4.736, de 27/02/2004 (fls. 1323/1347-Vol. 07), por maioria de votos considerou procedente o lançamento, vencida a julgadora e Presidente da Turma Cristina Rodrigues Leitão Prodanoff, que votou pela decadência relativamente ao ano calendário de 1997, por entender que o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento cessa após o decurso do prazo de cinco anos da data da entrega da declaração de ajuste anual, bem assim que não resta comprovado nos autos o dolo, nos termos da regra de exceção contida no § 4º, do art. 150, do CTN, porque inexistem provas materiais a caracterizá-lo, tendo em vista que o lançamento foi efetuado com base em presunção legal.

Inconformado com a decisão da DRJ, o contribuinte interpõe recurso ao Conselho de Contribuintes (fls. 1349/1387-Vol. 07), no qual, após reiterar as alegações da nulidade do lançamento apresentada na impugnação, adiante resumi-das, pede que o auto de infração seja considerado insubsistente:

a) decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, tendo em vista o disposto no § 4º, do art. 150, do CTN, e por entender que não procede a argumentação da DRJ (fl. 1332-Vol. 07) de que, ao caso, se aplicaria o disposto no art. 173, inc. I, do CTN, por se tratar de lançamento de ofício e porque teria havido dolo, fraude ou simulação (fls. 1354/1358-Vol. 07);



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

b) o valor do lançamento é exorbitante e afronta o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva (fls. 1358/139-Vol. 07), tendo nítido caráter de confisco (fl. 1371-Vol. 07);

c) quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, o que invalidaria as provas obtidas (fls. 1359/1365-Vol. 07);

d) o lançamento foi efetuado exclusivamente com base em depósitos bancários. O Fisco lavrou o auto de infração fundado em meros indícios e presunções, sem procurar a verdade real, ferindo, assim, o conceito de renda contido no art. 43 do CTN (fls. 1365/1376-Vol. 07). Reconhece, entretanto, que a presunção, quando prevista na legislação, dispensa o agente público de outras providências probatórias, sendo-lhe suficiente indicar a sua presença para presumir o fato investigado (fl. 1368-Vol. 07);

e) que as multas e demais encargos legais não podem subsistir, em virtude do auto de infração ter sido embasado exclusivamente em depósitos bancários, obtidos sem autorização judicial, bem assim porque os depósitos, por si só, não constituem renda (fl. 1371-Vol. 07);

f) a utilização da CPMF para fins fiscais não teria amparo legal, tendo em vista o princípio da irretroatividade das leis, aplicável à Lei nº 10.174/2001 (fls. 1376/1382);

g) inversão do ônus da prova, por entender que, no processo administrativo, qualquer presunção absoluta é inconstitucional (fls. 1382/1387).

É o Relatório.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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

Preliminarmente deve ser rejeitada a alegação de decadência do lançamento relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, por ter o auto de infração sido lavrado em 19/12/2003, com ciência do autuado em 24/12/2003 (fl. 1230-Vol. 07), tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, como adiante se demonstrará, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.

A decadência é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do seu inc. II, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inc. I).

Assim, no caso de eventos ocorridos no ano-calendário de 1997, cujo fato gerador do IRPF ocorre em 31/12/1997, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1999. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após esta última data, ou seja, em 31/12/2003. Tendo o contribuinte tomado ciência do lançamento em 24/12/2003, não está atingido pela decadência.

Para melhor visualizar as disposições literais do art. 150 do CTN e seus §§ 1º e 4º e evidenciar que tratam exclusivamente de constituição do crédito tributário com o lançamento da modalidade por homologação, transcreve-se a seguir esses dispositivos legais:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

*"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"*

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

*§ 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**, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (g.n.).*

A extinção do crédito tributário somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

Corroboram essas disposições literais o fato de que o lançamento por homologação integra a Seção II – Modalidades de Lançamento; do Capítulo II do CTN – Constituição do Crédito Tributário, que versa, como se deflui de seu título, sobre lançamento, ou seja, sobre constituição do crédito tributário, não de decadência, que é uma forma de extinção do crédito tributário.

A decadência, como forma de extinção do crédito tributário, está adequadamente tratada pelo CTN no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário; Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173).

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente dada ao CTN, ao tratar dessas matérias em capítulos e seções específicas, não admite interpretação de que o art. 150, § 4º, versa sobre extinção do crédito tributário mediante o instituto da decadência.

Pelo contrário, demonstra que o prazo de 5 anos e a respectiva data de seu início (data do fato gerador) foram estabelecidos pelo art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, me-



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19

Acórdão nº : 102-47.102

diante homologação expressa da atividade apuratória do imposto informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade do contribuinte, considerar-se-á tacitamente homologada e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem assim extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.

A legalidade da constituição do crédito tributário, mediante lançamento por homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte, sem que tenha havido o pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo, é corroborada pela legislação ordinária (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º), que estipula a cobrança de multa e juros de mora quando os tributos declarados não são pagos ou recolhidos nos prazos previstos. Essa norma é aplicável também no caso de falta de pagamento de créditos constituídos mediante homologação tácita, como se observa, por exemplo, com o IRPF, quando é apresentada a declaração com imposto a pagar sem se efetuar o respectivo pagamento.

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que poderia ser denominado de “**gatilho tributário**”, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e, assim, permitir que a Fazenda Pública possa:

a) exercer o direito de ação para cobrar, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN, o crédito tributário integral assim constituído e seus acréscimos legais, quando não houver pagamento antecipado, ou a parcela remanescente, quando tiver havido pagamento antecipado parcial; e



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, na forma determinada pelo inc. VII, do art. 156, do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do imposto devido, respectivamente.

Se não houvesse esse “**gatilho tributário**” e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído expressamente dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, em situações específicas, após o decurso do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

Assim, a homologação tácita confere segurança absoluta no que diz respeito à constituição do crédito tributário declarado, sem impedir que o Fisco efetue a sua revisão de ofício nas hipóteses de omissão ou inexatidão nas informações prestadas, conforme autoriza o inc. V e o parágrafo único do art. 149, do CTN, desde que o lançamento de ofício seja efetuado no interregno entre o término dos prazos estabelecidos no § 4º, do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador) e no inc. I, do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ambos do CTN, ou seja, enquanto não ocorrer a decadência, conforme expressamente estabelece o parágrafo único do art. 149 do CTN.

Não é demais ressaltar que a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo a extinção, no caso representado pelo pagamento antecipado, pré-requisito da constituição. A extinção do crédito tributário, entretanto, exige como pré-requisito a sua constituição e a quitação, pois não se pode extinguir o crédito que não existe no mundo jurídico.

A extinção definitiva do crédito tributário pode ocorrer, tanto pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lança-



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

mento (CTN, art. 156, inc. I), ainda que por homologação, neste caso, com os devidos acréscimos legais.

Apesar de a natureza jurídica do lançamento por homologação não se alterar em decorrência da existência ou não do pagamento antecipado, pois o que se homologa é a atividade, consigna-se que existem decisões dos Tribunais admitindo que se houver pagamento antecipado, considera-se como "*dies a quo*" da decadência a data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), e que, se inexistir, o prazo prescricional é o estabelecido pelo inc. I, do art. 173, do CTN, ou seja, 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme partes das ementas dos acórdãos abaixo transcritas, corrobora que a ausência de recolhimento do tributo não altera a natureza jurídica do lançamento por homologação:

"(...) A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo." (Ac 108-06992 e 108-06907).

" (...) A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo." (Ac 101-92642).

" (...) A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. (...) (Ac 108-05125).

Se o que se homologa é a atividade, a ausência de pagamento, na tese de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, não poderia alterar o dia do início do prazo decadencial, contado da data do fato gerador (CTN, art. 150), para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), porque a falta de pagamento, como visto, não altera a natureza jurídica do lançamento.

O entendimento de que o que se homologa é o pagamento, apesar do art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, *in Curso*



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, do fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida, da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento.

Assim, o art. 150 do CTN, ao dispor que o que se homologa é a atividade apuratória do contribuinte, não veda, pelo contrário, autoriza a homologação tácita mesmo na falta de pagamento antecipado, total ou parcial, como ocorre, por exemplo, no caso do IRPF.

Esse conflito aparente de normas decorre da interpretação equivocada de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, quando versa exclusivamente sobre constituição do crédito tributário.

Decisões com base no entendimento de que o art. 150 do CTN trataria de decadência implica na possibilidade de exclusão de crédito tributário constituído mediante revisão do lançamento, efetuada de conformidade com o disposto no inc. V e no parágrafo único do art. 149 do CTN, que não excepcionam da revisão o lançamento por homologação tácita.

Assim, havendo hipótese de exclusão de crédito tributário, a interpretação do retrocitado art. 150 do CTN, de acordo com o art. 111, inc. I, do CTN, deve ser literal. Literalmente interpretado, o referido artigo não admite o entendimento de que trata de decadência.

Corrobora essa assertiva o fato de que se assim não fosse, a revisão de ofício do lançamento efetuado por homologação tácita, prevista no inc V, do art. 149, do CTN, seria faticamente impossível, pois a decadência ocorreria simultaneamente com essa homologação, tornando-o um dispositivo inútil ou desnecessário relativamente ao lançamento por homologação tácita. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis, confirmando assim que essa aparente incompatibilidade



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19

Acórdão nº : 102-47.102

tibilidade de normas decorre da equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência.

Para contornar esse obstáculo jurídico, surgiu o entendimento de que, sendo o resultado da revisão do lançamento por homologação tácita materializado mediante lançamento de ofício, o "*dies a quo*" da decadência seria o estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Tal entendimento não prospera e constitui um paradoxo, tendo em vista que a revisão do lançamento não altera a sua natureza jurídica que, no caso, continua sendo por homologação, cuja decadência, se admitida a equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trata de decadência, ocorreria em 5 anos contados do fato gerador. Findo esse prazo, a revisão não poderia ser iniciada. Se a revisão está inviabilizada, não pode haver lançamento de ofício. Se não houver lançamento de ofício, não se pode efetuar a pretendida alteração da data de início do prazo decadencial, do fato gerador (CTN, art. 150) para o primeiro dia do exercício seguinte (CTN, art. 173).

A entrega da declaração, por si só, também não é fato que possa fazer com que essa data seja considerada como de início da contagem do prazo decadencial, ressalvada a hipótese de a lei estabelecer que, concomitantemente com esse ato, se efetua também a notificação do lançamento do respectivo imposto ou de medida preparatória indispensável ao seu lançamento, atos esses que se enquadrariam nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de 5 anos previsto no *caput*, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A legislação anterior estabelecia que a notificação do lançamento era efetuada no ato da entrega da declaração de rendimentos, através do Recibo de



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19

Acórdão nº : 102-47.102

Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, conforme se constata da transcrição abaixo da notificação que integrava o referido recibo:

"NOTIFICAÇÃO

O declarante acima identificado fica notificado, de acordo com os artigos 629 e 758-I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a pagar o saldo do imposto, expresso em OTN, na forma do artigo 10 da Lei nº 7450/85, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2396/87, constante deste documento, no prazo estabelecido, em quota única ou em até 8 quotas. Não sendo paga a quota única até a data de seu vencimento ou vencida uma quota e não paga até o vencimento da seguinte, poderá ser considerada vencida a dívida global, correndo o prazo de 30 dias para a cobrança amigável, nos termos do artigo 695 do citado Regulamento. Não obstante, se antes de encaminhado o débito para a cobrança executiva, o contribuinte efetivar o pagamento das quotas vencidas com os acréscimos legais, o parcelamento fica automaticamente restabelecido."

Nesse caso, juntamente com a entrega da declaração de rendimentos também ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento do imposto, então denominada de auto-notificação, que se enquadrava como medida preparatória indispensável ao lançamento de que trata o parágrafo único do art. 173 do CTN, antecipando o *dies a quo* do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data dessa notificação, que ocorria simultaneamente com a entrega da declaração de rendimentos.

Com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, e alterações posteriores, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual temos somente o Recibo de Entrega, não havendo mais a Notificação de Lançamento. Isso, contudo, passou despercebido, fazendo com que muitos continuassem, sem amparo legal, entendendo que o dia de início do prazo decadencial seria o da entrega da declaração de rendimentos.

Também não encontra amparo legal o entendimento de que o "*dies a quo*" do prazo decadencial estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I), ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetu-



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19

Acórdão nº : 102-47.102

ado, pode ser interpretado como o primeiro dia do mês seguinte, pelo fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, ter estabelecido que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas seria devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

Primeiro, porque a palavra “exercício” refere-se á exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário. Depois, porque a Lei nº 7.713/88, por ser lei ordinária, não pode alterar o disposto no art. 173 do CTN, que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, tem *status* de lei complementar, que trata, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

Assim, ainda que a tributação do imposto de renda da pessoa física fosse exclusivamente mensal, a data de início do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado estabelecido pelo art. 173 do CTN.

O mesmo ocorre com legislação ordinária que trata, por exemplo, da apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos e dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, cuja tributação é mensal e exclusiva. Nesses casos, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto, a contagem do prazo decadencial também se inicia sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), sendo que, ressalvadas as exceções, este coincide com o ano-calendário seguinte ao das operações.

Excepcionam essa regra geral as operações realizadas nos meses de novembro e dezembro, na hipótese em que o prazo para pagamento do imposto seja até o último dia útil do mês seguinte. Nessas hipóteses o Fisco não poderia efetuar o lançamento para exigir o tributo antes do término dos referidos prazos, que se encerrariam no último dia útil dos meses subseqüentes de dezembro e janeiro, fazendo com o exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado não



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19

Acórdão nº : 102-47.102

coincida com o ano-calendário seguinte ao das operações, dilatando em um ano o prazo decadencial relativamente as demais operações do mesmo ano-calendário.

A contagem do prazo decadencial a partir do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos também tem sido rejeitada administrativamente com base na interpretação de que, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, o IRPF retornou à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, bem assim que o imposto pago ou recolhido mensalmente é mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

Por último, consigne-se que na hipótese de omissão de rendimentos em que nenhuma atividade apuratória foi informada ao Fisco, nada há a homologar, inexistindo, portanto, o lançamento por homologação, como se depreende da própria palavra "homologar" que, segundo o dicionário "Novo Aurélio", significa confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de prévia existência e conhecimento daquilo que se vai homologar.

Nessa hipótese, a contagem do prazo decadencial também será de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, arts. 149, inc. II, e 173, inc. I), pois para fins da decadência, é irrelevante se houve ou não omissão total ou parcial de rendimentos.

Concluindo, temos que o prazo decadencial do imposto de renda, em qualquer hipótese, tem como "*dies a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), devendo ser rejeitadas as alegações embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência poderia ser contado a partir do:

a) primeiro dia do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos (fato gerador), em virtude de a legislação ordinária ter instituído a apuração e o pagamento antecipado mensal do IRPF; 



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos ou da percepção dos ganhos de capital no mercado de renda variável, por ser a tributação mensal e exclusiva;

c) dia 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, em virtude de o fato gerador do IRPF ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário; e

d) primeiro dia seguinte à data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, por não se constituir este fato em medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único).

Em face do exposto, rejeito da preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, efetuado em 19/12/2003, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/2003, tendo em vista que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/1999.

Também não procede a alegação de que teria havido aplicação retroativa da Lei nº 10.174 e da Lei Complementar nº 105, de 09/01/2001 e 10/01/2001, respectivamente. Da Lei nº 10174/2001, em virtude da utilização de dados da CPMF para fins fiscais, porque o art. 3º, da Lei nº 9.311, de 24/10/1996, na sua redação original, vedava essa utilização, vedação essa que somente foi revogada pela lei nova. Da Lei Complementar nº 105/2001, em decorrência da requisição de informações bancárias sem autorização judicial que implicaria, segundo o recorrente, além de violação do princípio constitucional da irretroatividade das leis, em quebra do sigilo bancário.

Como se constata na transcrição abaixo dos dispositivos das leis retrocitadas, a utilização dos dados da CPMF encontra amparo no § 3º, do art. 11, da Lei nº 9.311, de 24/10/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174, de 09/01/2001, e a requisição de informações e extratos bancários no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001:



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001

"Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"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." (NR)

Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001

"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.

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." (g.n.).

No caso, como se demonstrará adiante, não houve aplicação retroativa da lei nova, mas apenas sua aplicação imediata sobre os efeitos ainda pendentes dos atos jurídicos praticados ou constituídos sob a vigência da lei anterior, 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.

O Poder Judiciário, conforme se constata das ementas dos agravos de instrumentos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4, abaixo transcritas, tem decidido que a Lei nº 10.174, de 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),



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

por tratar-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade de:

Agravo de Instrumento nº 2002.04.01.079612/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. REQUISICÃO 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.

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."

Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.043753-1/PR

TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS À CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO.

1. O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no Tribunal.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

2. No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar nº 105/2001).

3. As disposições da Lei 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da Lei, pois, nos termos do art. 144, §1º, do CTN, 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.

Agravo de Instrumento nº 200.04.01.056045-6/PR

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

Instaurado procedimento administrativo, está autorizada a quebra do sigilo bancário, porquanto não é absoluto. Exegese da Lei Complementar nº 105, de 2001.

Não há falar, assim, em inconstitucionalidade frente a uma possível discordância existente entre esses normativos e os princípios preconizados no art. 5º, incs. X e XII, da CF/88. É que as informações sobre o patrimônio das pessoas não se inserem nas hipóteses do inc. X da CF/88, uma vez que o patrimônio não se confunde com a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem.

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 197, inc. II, preconiza que os bancos são obrigados a prestar todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios e atividades de terceiros à autoridade administrativa. Ademais, tenho que há mera transferência do sigilo, da instituição financeira para o Fisco.

No mesmo sentido o agravo de instrumento nº 2002.04.01.003040-0/PR, também do TRF4, que, versa sobre arguição semelhante de retroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, conforme transcrição de partes do voto do relator que se seguem:

“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



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

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 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



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

apuração ou processos de 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."

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, em decisão, datada de 02/12/2003, exarada no Recurso Especial nº 506.232-PR, cuja ementa e parte do voto do Ministro Relator são adiante transcritos, também decidiu que a Lei nº 10.174 e a Lei Complementar nº 105, ambas de 2001, ao facultar a utilização de dados da CPMF e autorizar a requisição de informações bancárias em procedimentos administrativos para fins de verificação da existência de crédito tributário, apenas ampliaram os poderes das autoridades fiscais, sem afetar situações constituídas e consolidadas sob a égide da lei anterior, podendo, portanto, serem aplicadas 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 das leis novas, que passam então a regulá-los, desde que não abrangidos pela decadência:

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

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

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

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

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 provido."

Voto – Ministro Relator (partes)

"Trata a presente demanda, originariamente, de Mandado de Segurança preventivo impetrado com escopo de suspender os efeitos do Termo de Início de Fiscalização/Mandado de Procedimento Fiscal – MPF lavrado contra o Impetrante ao fundamento de que, não obstante haver movimentado R\$ 2.761.765,19 (dois milhões, setecentos e sessenta e um mil, setecentos e sessenta e cinco reais e dezenove centavos), no ano-base de 1998, não apresentou declaração de rendimentos à Receita Federal.

Narra o impetrante que no bojo do referido MPF constam informações referentes à movimentação bancária relativas ao ano de 1998, antes, por-



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

tanto, da publicação da Lei nº 10.174/01, que autorizou o cruzamento de dados obtidos com o recolhimento da CPMF para fins de apuração e constituição de crédito referente a outros tributos.

Argumenta, em síntese, que fatos pretéritos, ocorridos antes da vigência da lei autorizadora, estão fora do seu campo de abrangência, e que estender os efeitos deste dispositivo legal implicaria em lesão ao princípio constitucional da irretroatividade das leis.

O pleito liminar foi indeferido, e a Ordem denegada em primeira instância, consignando a mm. Juíza monocrática não se vislumbrar, no proceder da Receita Federal, retroatividade, "aplicação imediata da norma para reger atos futuros, de cunho investigatório, integrantes de procedimento fiscal que antecede eventual lançamento." (sentença, fls. 88).

Irresignado, o Impetrante interpôs Recurso de Apelação, provido, nos termos da ementa acima transcrita.

Assevera a ora Recorrente que a Administração Tributária, que já detinha as informações bancárias, pode, a partir da edição da mencionada Lei Complementar, organizar e estabelecer um procedimento para a ação do Fisco, que poderá utilizar-se das informações obtidas para a constituição de crédito tributário, sem a restrição imposta pelo v. aresto impugnado.

Antes de adentrar ao exame do mérito da pretensão recursal, impende traçar um panorama histórico da legislação que rege a comunicação de dados bancários e sua inserção no Direito Tributário.

O resguardo de informações bancárias, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei nº 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. O art. 38 da Lei 4.595/64 previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial:

Sob a égide da legislação retrocitada, o C. Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento segundo o qual a quebra do sigilo bancário do contribuinte prescindia de autorização judicial prévia.

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 vedada, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos:



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

"Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 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 redação desse dispositivo foi alterada pela Lei 10.174/2001, passando a ostentar o seguinte teor:

"§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardar", 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 possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º, ora invocado como violado, assim 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."

Examinando-se os dispositivos legais pertinentes, faz-se mister proceder à sua interpretação, à luz do que dispõe o Código Tributário Nacional, que veicula normas específicas sobre o conflito de leis no tempo. Dispõe o art. 144, § 1º, verbis:

"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.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

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

Infere-se, desse dispositivo, que 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.

No âmbito do Direito Tributário lei material é a que tem por conteúdo a obrigação tributária principal, com todos os elementos que a compõem, cuidando de definir a hipótese de incidência em todos os seus aspectos. (Antonio Roberto Sampaio Dória, Da Lei Tributária no Tempo, São Paulo, Obelisco, 1968, p. 315).

A lei formal trata a obrigação tributária acessória, cuidando de definir os métodos e procedimentos que os agentes do Fisco devem observar no ato de lançamento. (José Souto Maior Borges, Lançamento Tributário, 2ª edição, São Paulo, Malheiros, 1999, p. 82).

A lei formal, meramente procedimental, tem aplicabilidade imediata, ao contrário do que se dá com a lei material, que institui tributo, majora alíquota ou amplia base de cálculo. Neste caso, a lei que rege o lançamento é aquela em vigor na data do fato gerador.

Assim, a 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. Segundo precisa lição do mestre francês Paul Roubier, o efeito imediato atinge fatos e situações no período de vigência da lei, não importando que estes fatos tenham origem sob a égide da antiga lei, facta pendencia. (Lés Conflits de Lois dans le Temps, Paris, Sirey, 1929, p. 437, apud Mário Rui Feliciani, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 85, p. 91).

A interpretação 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, leva a concluir que podem os arts. 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10174/2001 ser aplicados 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 não esteja alcançada pela decadência.

A este propósito, cumpre transcrever lição do Prof. Antonio Roberto Sampaio Dória acerca do regime intertemporal das normas procedimentais tributárias:



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

“Se o contribuinte alegar direito adquirido com base em lei formal incidindo no passado, ainda há de presumir que seu interesse em não realizar as prestações positivas supervenientes é ilegítimo, resultando preponderantemente do desejo de não possibilitar fiscalização mais acurada de seus atos e negócios tributados. Em síntese, teria ele adquirido direito a não demonstrar cabalmente o cumprimento de suas obrigações fiscais. É claro que o Direito não poderia condescender com tal pretensão que conduz, em última análise, à negação da observância compulsória de suas próprias normas.” (op. Citada).

Infere-se desse contexto que, 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.

Desta forma, resta que o v. aresto impugnado, ao não aplicar a novel legislação, de natureza formal, porquanto ampliativa dos poderes de fiscalização da autoridade fazendária, de aplicabilidade imediata, a teor do que dispõe o art. 144, § 1º do CTN, restou por negar vigência ao art. 6º da Lei Complementar 105/2001, dispositivo invocado pelo Recorrente.”

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apreciando a matéria elaborou Nota onde 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 a utilização das 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 inter-



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

temporal 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 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. 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*



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

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, pro ela são disciplinados, salvo algumas exceções.

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



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

gação. 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 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, torná-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 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.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

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 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*.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

tum 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.

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.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

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 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 espreque 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 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."



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

O Conselho de Contribuintes, conforme ementas dos acórdãos abaixo transcritas, também tem julgado no mesmo sentido:

"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. 106-13192).

"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)

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



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro e no § 1º, do art. 144, do CTN. (Ac 102-46185).

Diante do exposto, rejeito a alegação nulidade do processo por utilização de dados da CPMF para fins fiscais, de quebra do sigilo bancário em virtude de requisição administrativa de informações financeiras sem autorização judicial, bem assim a de aplicação retroativa da Lei nº 10.174 e da Lei Complementar nº 105, ambas de 2001.

Deve também ser rejeitada a alegação de nulidade do lançamento por ter sido feito exclusivamente com base em depósitos bancários, por entender o recorrente que ao Fisco assim seria vedado proceder, conforme jurisprudência transcrita no recurso, tendo em vista que as decisões citadas se referem a fatos geradores ocorridos antes 01/01/1997, regulados pelo § 5º, do art. 6º, da Lei nº 8.021, de 12/04/1990, não aplicável, portanto, ao presente processo, que versa sobre fatos geradores ocorridos nos anos de 1997 a 2001, cuja tributação é disciplinada pela Lei nº 9.430, de 27/12/1996, tendo em vista que o inc. XVIII, do art. 88, desta última, revogou expressamente o referido parágrafo 5º.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, por expressa disposição do art. 87 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a ser regida pelo art. 42, da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito, com os acréscimos introduzidos pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002:

"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 específi-



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

cas, 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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

§ 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." (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

"Art. 87. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997." (g.n.).

Portanto, a partir de 01/01/1997, a supracitada lei instituiu a presunção legal de rendimentos omitidos com base em depósitos bancários pelo contribuinte que, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Apenas a título de esclarecimentos, consigna-se que até 31/12/1996, a tributação de rendimentos omitidos apurados com base em depósitos bancários devia ser efetuada de acordo com a Lei nº 8.021, de 1990, cujo art. 6º, § 6º, estabelecia que o arbitramento da renda presumida com base em depósitos bancários, quando o contribuinte não comprovasse a origem dos recursos utilizados



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

nessas operações, devia ser comparado com o arbitramento concomitante da renda presumida mediante a utilização dos sinais exteriores de riqueza, de modo a levar a efeito a modalidade que mais favorecesse o contribuinte.

Em virtude da exigência de comparação dessas modalidades de arbitramentos é que se firmou a referida jurisprudência dos Tribunais, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, de que nos lançamentos de ofício efetuados com base em depósitos bancários, nos termos dos §§ 5º e 6º, do art. 6º, da Lei nº 8.021/90, que não é o caso dos presentes autos, era imprescindível que fosse comprovada a utilização dos depósitos bancários como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, porque, de acordo com a referida legislação, os depósitos bancários, por si só, não caracterizavam disponibilidade econômica de renda ou proventos, situação essa que foi alterada com o advento da Lei nº 9.430/96.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata das ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

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

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

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.” (Ac 106-13188 e 106-13086).

“IRPF - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Lei nº 9.430, de 1996, ART. 42 - O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 autoriza a presunção de omissão de receitas amparada em depósitos bancários de origem não identificada pelo contribuinte, restrita a presunção autorizada às normas e parâmetros que lhe foram legalmente fixadas.” (Acórdão 104-18555).

“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 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 106-12799).

Em face do exposto, rejeito a arguição de nulidade por ter o lançamento se embasado exclusivamente em depósitos bancários, tendo em vista que, a partir de 01/01/1997, essa tributação não é fundamentada em indícios, mas em presunção legal, que inverte o ônus da prova, de modo que compete ao contribuinte afastá-la, conforme expressamente determina o *caput* do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

Também não procede a alegação de nulidade do auto de infração por entender o sujeito passivo que o lançamento seria exorbitante e teria caráter de confisco e que por isso afrontaria o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, bem assim por considerar que, no processo administrativo, qualquer “presunção absoluta” (fl. 1385-Vol. 07) e a inversão do ônus da prova seria inconstitucional.

A arguição de inconstitucionalidade de lei na via administrativa deve ser rejeitada, por ser atribuição exclusiva do Poder Judiciário a sua apreciação, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, “a” e III, “b” da Constituição Federal.

Corroborando o exposto o fato de que depois de encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade, pois se pressupõe que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

O controle *a priori* da constitucionalidade das leis é exercido pelos Poderes Legislativo e Executivo, e, *a posteriori*, pelo Poder Judiciário. No Poder Legislativo é exercido através da Comissão de Constituição e Justiça, que emite parecer acerca da constitucionalidade do projeto de lei, durante o curso do processo legislativo, e visa impedir o ingresso no mundo jurídico de normas eminentemente contrárias à ordem constitucional. No Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, que pode vetar, no todo ou em parte, qualquer projeto de lei revestido, no seu entender, de inconstitucionalidade, conforme o art. 66, § 1º, da CF.

Encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que, reprise-se, tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade. A partir desse momento, o controle da constitucionalidade é exercido apenas pelo Poder Judiciário, que não participa do controle *a priori* das leis e que o fará, exclusivamente, através de procedimentos fixados no ordenamento jurídico nacional.

Desta forma, para o Judiciário a presunção de constitucionalidade da lei é relativa, devendo, se acionado, apreciá-la, dentro de ritos privativos, e declará-la, ou não, constitucional, sendo que no caso do controle concentrado, tem efeitos *erga omnes*, e, no controle difuso, tem eficácia *inter partes*.

Portanto, para os Poderes Legislativo e Executivo, a presunção de constitucionalidade da lei é absoluta, pois, se a aprovaram é porque julgaram inexistir qualquer vício em seu teor. Podem, entretanto, posteriormente à sua promulgação, interpor, com fulcro no art. 103, incisos I a V, da CF, ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, que irá, então, decidir a questão.

Coerentemente com o exposto, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, no art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei em vigor em virtude de alegação de inconstitucionalidade, tendo suas decisões sido nesse sentido, conforme se constata das ementas abaixo transcritas: 



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. Não é oponível na esfera administrativa de julgamento a arguição de inconstitucionalidade de norma legal, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário. (Ac 107-06986 e 107-07493).

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal. (Ac 201-75948).

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário. (Ac 102-46180).

TAXA SELIC- INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. (Ac 108-07513).

NORMAS PROCESSUAIS - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EXIGÊNCIA DE MULTA - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002). (Ac 108-07387).

A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezendes, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira - 1965, nos termos que seguem:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão".



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19

Acórdão nº : 102-47.102

Em face do exposto, rejeito a alegação de inconstitucionalidade da legislação levantada pelo recorrente.

No tocante à observação do recorrente de que as multas e demais encargos legais não podem subsistir, em virtude do auto de infração ter sido embaçado exclusivamente em depósitos bancários, obtidos sem autorização judicial, bem assim porque os depósitos, por si só, não constituem renda (fl. 1371-Vol. 07), verifica-se que a decisão de primeira instância considerou-a não impugnada, *“nos termos do art. 17 do PAF, por não ter sido expressamente contestada pelo Contribuinte. O crédito tributário relativo a essa matéria está, portanto, consolidado administrativamente”* (fl. 1340-Vol. 07).

Na realidade o que está definitivamente consolidado é o percentual de 150% da multa qualificada, tendo em vista que se ocorresse a hipótese de provimento, ainda que parcial, relativamente ao imposto, o mesmo se estenderia proporcionalmente ao valor da multa.

Apenas a título de esclarecimento, consigna-se que a autoridade lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada nos termos abaixo transcritos, que relatam fatos e conduta que se subsumem aos tipos a que se refere o inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996:

“Em virtude dos fatos descritos nos itens anteriores, e considerando a intenção fraudulenta do contribuinte em reduzir o imposto devido, omitindo, de maneira contumaz, rendimentos que deveriam constar em suas declarações de ajuste anual de imposto de renda, exacerbou-se a multa de ofício de 75% para 150%, relativamente à tributação de depósitos bancários sem comprovação de origem. (fl. 1205-Vol. 07).”

“As omissões de informações que deveriam constar nas Declarações de Ajuste Anual de Imposto de Renda dificultaram, sobremaneira, o conhecimento da ocorrência dos fatos jurídicos das obrigações tributárias principais, caracterizando sonegação fiscal, conforme explicitado no art. 71 da Lei nº 4.502/64, acima transcrito. Desta forma, considerando, em tese, a presença de crime contra a ordem tributária e ainda a figura da sonegação, está demonstrado o intuito fraudulento do contribuinte em se eximir do recolhimento tributário cabível, o que enseja a exasperação da multa. (fl. 1208-Vol. 07).”

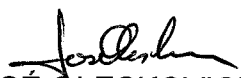


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta, REJEITO as preliminares de decadência relativamente ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997; de inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que instituiu a tributação exclusivamente com base em depósitos bancários; de nulidade do lançamento pelas arguições de utilização indevida de dados da CPMF para fins fiscais e por quebra de sigilo bancário em virtude da requisição de informações financeiras sem autorização judicial e por aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 e da Lei Complementar nº 105/2001; e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Redator designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo Ilustre Relator Dr. José Oleskovicz, que entendeu pela manutenção da exigência da multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, peço permissão para dele discordar pelas razões seguintes.

Conforme consta do relatório do presente processo, a multa agravada de 150%, que tem por base legal o inciso II do art. 44 da já mencionada Lei n. 9430/96, foi exigida, pois a fiscalização e também o ilustre Relator Dr. Naury Fragoso Tanaka, entenderam ter ficado caracterizada a intenção da recorrente de não pagar imposto.

O dispositivo legal indicado no presente lançamento estabelece que nos caso de lançamento de ofício, como o aqui discutido, será aplicada, dentre outras, a multa de cento e cinquenta por cento, nos casos de **evidente intuito de fraude**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Destarte, da leitura e interpretação do referido dispositivo legal, fica evidente que para a aplicação dessa penalidade é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou então que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo, isso porque a fraude não pode ser presumida mas deve sim ser comprovada através de elementos contundentes apuráveis, inclusive, através do devido processo legal.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

Entende-se por “prova” os meios de demonstrar a existência de um fato jurídico ou de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Giuseppe Chiovenda ensina que “provar significa formar o convencimento do juiz, sobre a existência dos fatos relevantes no processo” e Clóvis Beviláqua diz que “prova é o conjunto dos meios empregados para demonstrar a existência de um ato jurídico”. (Marcos Vinicius Neder, Maria Teresa Matínez López, Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2002, pág. 205/206)

No presente processo, entendo que não ficou configurada a conduta ou a intenção dolosa do recorrente reduzir imposto devido e que restaria caracterizada pela suposta omissão de bens. Há que ser considerado que durante todo o período fiscalizatório, o recorrente não poupou esforços no sentido de municiar totalmente os agentes fiscais disponibilizando-lhes toda a gama de documentos, que conseguiu levantar, relacionados aos períodos analisados, objetivando refutar as afirmações da fiscalização.

Entendo, pois que não restou caracterizada, no presente caso, a intenção dolosa do Recorrente a caracterizar o evidente intuito de fraude, conforme preconizado na legislação de regência, razão pela qual não deve ser mantida a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Uma vez superada a questão da desqualificação da multa, há que ser analisado, como consequência, a questão relativa à decadência do direito do Fisco proceder o lançamento.

A Legislação Tributaria Federal determina, através da Lei n.º 7.713/88 que o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, na medida em que os rendimentos foram recebidos, havendo, contudo, expressa previsão da manutenção do regime de tributação anual, de forma que se considera

7



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

ocorrido o fato gerador do imposto, em relação aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, somente em 31 de dezembro de cada ano.

No presente caso, o imposto exigido do contribuinte é sujeito ao ajuste anual que alcançaria todos os rendimentos tributáveis do contribuinte. Assim, considerando-se que o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, ocorre em 31 de dezembro de cada ano, tem-se que a extinção do crédito tributário, aqui analisado relativamente ao ano-calendário de 1997, ocorreu em 31 de dezembro daquele ano, sendo esse o termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Nesse sentido, o artigo 150, estabelece que ocorre o lançamento por homologação quando a legislação tributária atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, como ocorre aqui, a qual tomando conhecimento da atividade expressamente a homologa, ou inexistindo homologação expressa, ela ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar do fato gerador do tributo.

Prevê ainda, o mencionado artigo 150, em seu § 4º, que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, e caso transcorrido esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto definitivamente o crédito, ou seja, estará precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício.

Portanto, o Código Tributário Nacional estabelece que a decadência do direito de lançar, nos casos de lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda da pessoa física em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual, se dá com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.



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

Processo nº : 11543.005082/2003-19
Acórdão nº : 102-47.102

Da análise dos autos, verifica-se que a exigência tributária foi formalizada pelo Auto de Infração de 19/12/2003 com ciência do contribuinte em 24/12/2003 e que o fato gerador objeto da autuação ocorreu em 31/12/1997.

Assim sendo, do confronto da data do fato gerador e do lançamento, verifica-se a ocorrência da decadência, uma vez que o prazo para que o Fisco promovesse o lançamento tributário começou a fluir a partir de 31/12/1997, expirando-se em 31/12/2002, ficando evidente que em 24/12/2003 a Fazenda Pública não poderia mais constituir o crédito tributário.

Ante o exposto, conheço do recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, para desqualificar a multa de 150% prevista no inciso II do art. 44 da Lei no 9.430/96, e declara a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir crédito tributário sobre os rendimentos percebidos no ano-calendário de 1997.

Sala das Sessões-DF, em 13 de setembro de 2005.


ROMEUBUENO DE CAMARGO