



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13116.000709/2003-19
Recurso nº. : 143.389
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : DAMIÃO MENDES DE QUEIROZ
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 19 DE OUTUBRO DE 2005
Acórdão nº. : 106-14.994

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, 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 utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

SIGILO BANCÁRIO - O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a L.C. nº 105, de 2001, e o art. 197, II do CTN, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199, ambos do CTN, como prevê o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, "a", e III, "b", da Constituição Federal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DAMIÃO MENDES DE QUEIROZ.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Roberta Azeredo Ferreira Pagetti e Wilfrido Augusto Marques; e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 11 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ISABEL APARECIDA STUANI (suplente convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

Recurso nº : 143.389
Recorrente : DAMIÃO MENDES DE QUEIROZ

RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 106 a 107 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 280.489,84 a título de imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 112,50% do valor do tributo apurado além de juros de mora, em face de haver sido constatada a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999.

2. A ciência do auto de infração ocorreu em 07/08/2003, e, em contraposição, foi apresentada a impugnação de fls. 130 a 133, acompanhada dos documentos de fls. 136 a 264, onde o sujeito passivo, após breve esboço dos fatos ocorridos durante a ação fiscal, apresenta os seguintes pedidos:

I – considerando os vários equívocos por ele cometidos sem a intenção de burlar a lei e nem de sonegar ou omitir informações ao fisco, que seja considerada como informação correta a sua declaração de ajuste anual entregue, referentes ao ano-calendário 1998, exercício 1999;

II – que seja acatada a documentação anexada para comprovar a sua movimentação financeira, capaz de elidir o auto de infração;

III – que lhe sejam concedidos os benefícios da Lei nº 10.684

(PAES).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

3. Os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC acordaram por indeferir a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, resumindo seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de pessoa Física – IRPF

Exercício: 1999

Ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97 a Lei 9.430 no seu artigo 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.

Lançamento Procedente.

4. Intimado em 24/05/2004, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para cujo seguimento deve ser considerado o arrolamento de bens empreendido pelas autoridades fiscais, para suprir as exigências do artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, condição essencial para a admissibilidade do recurso apresentado.

5. Na petição recursal apresentada em 16/06/2004, o sujeito passivo desenvolve, em síntese, a seguinte argumentação em sua defesa:

I – é intermediador em compra e venda de gado entre fazendeiros e o Frigorífico Bomcorte Comercial de Alimentos Ltda, e ignorava que a declaração de rendimentos que prestava ao fisco estava errada, pois foi assessorado por um profissional para prestá-la, e deixou de preencher a ficha de atividade rural;

II – não tinha conhecimento de que a movimentação de compra e venda de cada cabeça de gado que intermediou deveria ter sido declarada, sendo que, na declaração apresentada constou somente a mínima margem de lucro obtido com o seu trabalho;

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

III – a tributação é injusta, pois sempre lançava mão do cheque especial, por falta de recursos, além de ter tomado um empréstimo de R\$ 25.000,00 e outro de R\$ 13.750,00, pagando em mora contas de luz e telefone e tendo por muitas vezes cheques devolvidos por falta de fundos;

IV – apresenta demonstrativo em que constam saldos negativos na conta bancária em todos os meses do ano-calendário objeto da exação;

V – apresentou declaração retificadora em 14/06/2004 no intuito de demonstrar a maneira correta que deveria ter apresentado os rendimentos;

VI – seja corrigido o erro de classificar depósitos, créditos de empréstimos pessoais, saldos de empréstimos rurais e até o limite do cheque especial como rendimentos;

VII – ao final, requer o arquivamento do processo em curso, como meio mais simples de reparação do erro havido.

6. Em 23/06/2004, foi apresentada uma segunda petição, acompanhada dos documentos de fls. 403 a 544, em que o sujeito passivo adiciona as seguintes considerações:

I – deixou de apresentar a documentação exigida pelo fisco durante a ação fiscal pelo fato de que a documentação encontrava-se em poder de terceiros, juntando-a agora aos autos;

II – foi transcrito no livro caixa toda movimentação de despesa e receita do período fiscalizado, entretanto, toda a documentação foi extraviada, ficando impossível recompor a movimentação negocial, inclusive o contrato de intermediação de compra de gado firmado com a empresa Bomcorte Comercial de Alimentos Ltda;

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

III – a invasão da base de dados e informações bancárias sem prévia autorização judicial, ainda que para fins fiscalizatórios, agride os direitos e garantias constitucionais;

IV – o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, vedava a utilização dos dados da CPMF para constituir crédito tributário relativo a outros tributos, sendo que a alteração veiculada pela Lei nº 10.174, de 2001, não pode modificar uma forma específica de fiscalizar um tributo;

V – a inconstitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora.

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, de acordo com o conhecimento.

O objeto da controvérsia ora em análise é o auto de infração lavrado contra o recorrente, que teve como objeto depósitos bancários efetuados em conta-corrente da qual é titular, cuja origem dos recursos não foi por ele esclarecida.

A base legal que deu suporte à exação foram o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999.

Primeiramente, o recorrente aduz que deixou de apresentar a documentação exigida pelo fisco durante a ação fiscal pelo fato de que a documentação encontrava-se em poder de terceiros, juntando-a agora aos autos. Afirma ter transcrito em livro caixa toda movimentação de despesa e receita do período fiscalizado, entretanto, toda a documentação foi extraviada, ficando impossível recompor a movimentação comercial, inclusive o contrato de intermediação de compra de gado firmado com a empresa Bomcorte Comercial de Alimentos Ltda.

Os documentos a que se refere o recorrente constam de quadros que denomina de Demonstrativo de Movimentação de Compra e Venda de Gado, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

fls. 403 a 407, Demonstrativo das Receitas e Despesas, de fls. 408 a 525, e comprovantes de depósitos, de fls. 526 a 544.

Diante dos documentos trazidos aos autos, impende que se sopesse a sua prestabilidade como prova à origem dos valores depositados na conta-corrente bancária.

Primeiramente, tem-se o que o recorrente chamou de Demonstrativo de Movimentação de Compra e Venda de Gado, em que constam a data da movimentação financeira, o meio como foi efetuada a transação bancária e o valor.

Data venia, tal demonstrativo nada elucida acerca da origem dos valores depositados na conta bancária, pois apenas mostra que, em determinada data, houve um depósito em dinheiro, transação entre contas ou débito automático, de onde não se pode extrair qual o evento que verdadeiramente originou aquela movimentação financeira.

Depois, tem-se o quadro que é denominado pelo recorrente de Demonstrativo das Receitas e Despesas, em que mais, uma vez, são listados os valores dos créditos efetuados na conta-corrente bancária, acompanhados da discriminação de pagamentos de despesas, cujos valores foram debitados na mesma conta.

Mais uma vez, não há como se inferir, de tal demonstrativo, a origem dos recursos que foram creditados na conta bancária do recorrente, e, ademais, o detalhamento dos débitos efetuados em nada contribui para o objetivo a que deveriam se prestar os elementos de prova trazidos aos autos.

Por seu turno, os comprovantes de depósitos aduzidos ao processo nada adicionam aos elementos anteriores, pois deles não consta, sequer, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

identificação do depositante, e, o que poderia se prestar como um indício para que fosse identificada a origem dos valores depositados, de nada serve como elemento probatório em defesa do recorrente.

Aqui, há que se ressaltar que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que deu suporte à exação, em seu *caput*, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, *in litteris*:

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.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

A hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, sendo que inversão sempre se origina da existência em lei.

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

f



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção *juris tantum*, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo, a partir de então, provar a inoccorrência do fato ou justificar sua existência.

Dessarte, para elidir a presunção legal de que depósitos em conta corrente sem origem justificada são rendimentos omitidos, deveria o interessado ter comprovado a sua origem, apresentando documentos que denotem, inequivocamente, possuírem os depósitos em questionamentos origem já submetida à tributação ou isenta, do contrário, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas, por não ter sido elidida.

O recorrente alega, também, ter ocorrido a invasão da base de dados e informações bancárias sem prévia autorização judicial, o que, ainda que para fins fiscalizatórios, agride os direitos e garantias constitucionais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

Outra nulidade argüida pelo recorrente é que o lançamento teria sido efetuado ao arpejo das normas que preservam o sigilo bancário, pois que, contrariamente ao que determina o artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, foram requisitadas informações sobre a sua movimentação financeira junto a estabelecimentos bancários sem qualquer motivação de indispensabilidade.

Cabe, nesse ponto, tecer considerações acerca do que determina o artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, que 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.
(destaques da transcrição)

Por outro lado, consoante o artigo 1º, § 3º, III, da retrocitada Lei Complementar nº 105, de 2001, o acesso da Secretaria da Receita Federal às informações bancárias necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações referentes à contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF não constitui quebra de sigilo. Isto porque as informações deste modo obtidas permanecem protegidas. A Lei nº 5.172, de 25/10/1966, (Código Tributário Nacional), em seu artigo 198, veda sua divulgação para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública Nacional, ou de seu funcionários, sem prejuízo do disposto na legislação criminal.

Por oportuno, cita-se o artigo 197, II, do Código Tributário Nacional, que determina que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

bens, negócios ou atividades de terceiros os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.

O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a Lei Complementar nº 105, de 2001, e o artigo 197, II do Código Tributário Nacional, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do artigo 198 e do artigo 199, ambos do Código Tributário Nacional, como, aliás, prevê o inciso XXXIII do artigo 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime (§ 7º do artigo 38 da Lei nº 4.595, 31/12/1964; artigo 198 do CTN; artigo 325 do Código Penal).

Frise, pois, que as informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal, a par de amparada legalmente, não implicam quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais, de sorte que incorre ilicitude na obtenção de provas.

Ademais, está inscrito no § 4º, do mesmo artigo 1º, da Lei Complementar nº 105, de 2001, que, recebidas as informações referentes à CPMF, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

Desta forma, não podem prosperar as alegações feitas pelo recorrente em sua defesa, no que tange à quebra do sigilo bancário.

Alega ainda o recorrente a impossibilidade de aplicação ao lançamento das determinações da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, devendo ser observados os mandamentos do § 3º, do artigo 11, da Lei nº 9.311, 24/10/1996, que vedava a utilização dos dados da CPMF para constituir crédito tributário relativo a outros tributos.

O citado § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.331, de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de renditos e direitos de natureza financeira – CPMF, vedava a utilização de informações para constituir crédito tributário de outras contribuições ou de impostos:

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

(...)

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

Contudo, com a edição da Lei nº 10.174, de 2001, em seu artigo 1º, foi dada nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, facultando a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo e efetuar lançamento de outros tributos:

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

Tem se firmado neste Colegiado o entendimento de que a Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, 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 de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

Isto porque o direito tributário contém normas materiais ou substantivas e normas procedimentais ou adjetivas. Sendo que o direito tributário material diz respeito à relação jurídica tributária, onde se delineiam os contornos da obrigação tributária e seus elementos: a lei e o fato gerador, enquanto as normas procedimentais se referem ao lançamento. Enquanto o direito tributário formal trata da organização administrativa tributária, do lançamento como procedimento administrativo, sua natureza jurídica, função e modalidades.

Destarte, na atividade do lançamento distingue-se a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade de lançamento.

A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, determinando e quantificando a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito.

Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, pois que são aplicadas à atividade de lançamento. Por se tratarem de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

normas de caráter processual, devem ser observadas aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade de lançamento, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento.

Tal distinção fica bem demarcada nas linhas do artigo 144 e seu § 1º do Código Tributário Nacional, *in litteris*:

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

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

Da leitura do dispositivo legal, depreende-se que o *caput* do artigo 144 do CTN estabelece que quanto aos aspectos materiais do tributo (contribuinte, hipótese de incidência, base de cálculo, etc), aplica-se ao lançamento a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

No entanto, o § 1º do mesmo artigo 144 do CTN manda aplicar a lei posterior ao fato gerador se ela instituiu novos critérios de apuração, processos de fiscalização e investigação com poderes mais eficazes da autoridade ou outorgou maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário. Ou seja, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos atinentes ao lançamento, aplica-se a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

Com efeito, segundo este dispositivo, 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, as leis que instituam novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário.

A Lei nº 10.174, de 2001, faculta a utilização das informações relativas à CPMF 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 ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativa, exatamente como prevê o § 1º do artigo 144 do CTN, e vige, desse modo, no que concerne aos aspectos formais e procedimentais do lançamento.

Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174, de 2001, 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 utiliza-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe. Por tais motivos há de se entender que aquela norma não inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição não passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência.

Partindo-se do entendimento de que a norma que autoriza a utilização dos dados da CPMF tem natureza procedimental, não há como defender o seu afastamento com base na irretroatividade, pois a legislação vigente à época do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

fato gerador, para efeito de determinar o tributo devido, estaria sendo respeitada. A norma em questão respeita a lei tributária no tempo da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, permitindo a aplicação da legislação posterior que não afeta os elementos legais tomados para o lançamento tributário.

Portanto, deve ser rejeitada a argumentação de impertinência do auto de infração pela utilização das prerrogativas inscritas no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, aludindo desrespeito ao princípio da irretroatividade das leis.

Por derradeiro, levanta o recorrente a inconstitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001.

A instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, "a", e III, "b", ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado, e o controle por via de exceção ou difuso.

A depender da via utilizada para o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, os efeitos produzidos pela declaração serão diversos.

No controle de constitucionalidade por via de ação direta, o Supremo Tribunal Federal é provocado para se manifestar, pelas pessoas determinadas no artigo 103 da Constituição Federal, em uma ação cuja finalidade é o exame da validade da lei em si. O que se visa é expurgar do sistema jurídico a lei ou o ato considerado inconstitucional. A aplicação da lei declarada inconstitucional pela via de ação é negada para todas as hipóteses que se acham disciplinadas por ela, com efeito *erga omnes*.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

Quando a inconstitucionalidade é decidida na via de exceção, ou seja, por via de Recurso Extraordinário, a decisão proferida limita-se ao caso em litígio, fazendo, pois, coisa julgada apenas *in casu et inter partes*, não vinculando outras decisões, nem mesmo judiciais. Não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, não anula nem revoga a lei, que permanece em vigor e eficaz até a suspensão de sua executoriedade pelo Senado Federal, de conformidade com o que dispõe o artigo 52, X, da Constituição Federal.

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da executoriedade pelo Senado Federal.

A propósito da controvérsia empreendida pelo contribuinte, citemos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

"(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada."

A apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13116.000709/2003-19
Acórdão nº : 106-14.994

seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

Dessarte, por não ser o foro para a discussão do assunto, deixamos de apreciar as considerações acerca de inconstitucionalidade de lei.

Forte no exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2005.

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA