



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Recurso n.º : 146.712
Matéria : IRPF – EX: 1999
Recorrente : FRANCISCO DE ASSIS VIEIRA DA SILVA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 16 de agosto de 2006
Acórdão nº : 102-47.812

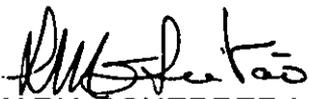
VIGÊNCIA DA LEI – A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes.

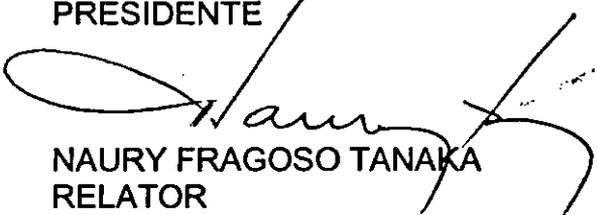
OMISSÃO DE RENDIMENTOS –PRESUNÇÃO LEGAL DE RENDA –
Presume-se a existência de rendimentos tributáveis omitidos, em igual valor à soma dos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, na forma do artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRANCISCO DE ASSIS VIEIRA DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luisa Helena Galante Moraes (Suplente Convocada) e Moises Giacomelli Nunes da Silva que acolhem a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, cancelando o lançamento, e o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que também cancela o lançamento, sob o fundamento de tratar-se de exigência não sujeita ao ajuste anual e apresenta declaração de voto.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM:

14 DEZ 2006

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

Recurso nº : 146.712
Recorrente : FRANCISCO DE ASSIS VIEIRA DA SILVA

RELATÓRIO

O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 3.073.694,52, resultante da renda auferida e omitida pela pessoa fiscalizada, identificada por meio da presunção legal centrada em depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, em valor de R\$ 3.804.546,74, havidos em todos os meses do ano-calendário de 1998, conforme Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, fl. 08.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 5 de dezembro de 2003, com ciência em 15 desse mês e ano, conforme AR à fl. 52, e composto pelo tributo, a multa de ofício agravada, prevista no artigo 44, I, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros de mora.

As informações bancárias foram obtidas por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, fl. 21, em razão da falta de atendimento às intimações expedidas pela autoridade fiscal.

Consta informação à fl. 164, sobre a formalização do processo nº 13433.000667/2003-15 para albergar representação fiscal para fins penais¹.

O sujeito passivo havia apresentado declaração de isento para o período considerado, conforme informação contida no Auto de Infração, fl. 5.

¹ Dados do Processo - Número : 13433.000667/2003-15 - Data de Protocolo : 05/12/2003 - Documento de Origem : REPRESENTAÇÃO - Assunto : REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS - IRPF - Nome do Interessado : FRANCISCO DE ASSIS VIEIRA DA SILVA - CPF : 247.414.003-44 - Órgão Origem : PROTOCOLO DEL REC FED EM MOSSORO-RN Órgão Destino : SET ADMINISTRACAO TRIBUTARIA-DRF-MOS-RN - Movimentado em :15/12/2003 - Situação : EM ANDAMENTO - UF : RN - Pesquisa do dado no site <http://comprot.fazenda.gov.br/e-gov/>, 10h32, de 9 de agosto de 2006, opção "Consulta Processo", por CPF = "247.414.003-44", período de 2002 a 2006.

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

Foi alterado de ofício o domicílio fiscal do sujeito passivo em razão de ser distinto daquele informado à Administração Tributária, para Av. Alberto Maranhão, 3.019, Bom Jardim, Mossoró, RN, ficando registrada a ação no processo nº 13433.000348/2003-18, fl. 13.

O sujeito passivo recebeu o Termo de Início de Fiscalização, fl. 10 e 15, bem assim o Termo de Intimação, fl. 26, e pediu prorrogação de prazo nas duas situações, sendo concedido o pleito, mas, no entanto, não apresentou resposta às duas solicitações, situação que demandou a lavratura do feito com os dados disponíveis.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/REC nº 11.156, de 18 de fevereiro de 2005, fl. 129, oportunidade em que se decidiu pela procedência do feito.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo por intermédio de seu patrono, interpôs recurso voluntário, considerado tempestivo⁽²⁾, uma vez que a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 16 de março de 2005, conforme AR, fl. 160, enquanto a postagem da correspondência contendo o recurso, em 15 de abril desse ano, fl. 174.

O protesto conteve direcionamento único contrário à retroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, por ofensa à norma do artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, em vigor no momento de ocorrência dos fatos que serviram para construção da base de cálculo. A fundamentar a posição, o artigo 5º, X e XII, da CF/88, que contêm normas protetoras do sigilo de dados, neste incluído o sigilo bancário. Ocorreria violação também às normas dos incisos XXXVI e XL do mesmo artigo, 6º da LICC e 105, do CTN.

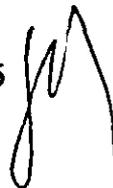
Jurisprudência do Poder Judiciário.

² Na forma prevista no artigo 991, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

- ' , Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

Não há arrolamento de bens em razão de inexistência de patrimônio informado pelo sujeito passivo, fls. 180 e 181.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

O fundamento à tese da defesa está localizado no princípio da irretroatividade das leis. Segundo a determinação constitucional, contida no artigo 150, III,⁽³⁾ nenhuma norma pode nascer para atingir fatos ocorridos no passado e deles exigir tributo.

O princípio da irretroatividade das leis é um complemento do princípio da legalidade, pois seguindo a determinação constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, conforme dispõe o artigo 5.º, II, da CF/88⁽⁴⁾, inaceitável uma lei publicada para atingir fatos passados, quando inexistente qualquer ato obrigacional.

José Afonso da Silva⁵, conclui no mesmo sentido: *"É que a exigência constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa*

³ CF/88 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(.....)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

⁴ CF/88 - Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)

⁵ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional, 21.ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 429.

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

senão em virtude de lei *significa lei existente no momento em que o fazer ou o deixar de fazer está acontecendo*”.

A Lei n.º 9.311, de 1996 foi alterada pela Lei n.º 10.174, esta publicada em 10 de janeiro de 2001, com vigência a partir dessa data e portadora de permissão à Administração Tributária para utilização dos dados da CPMF na investigação de outros tributos.

O texto anterior continha restrição ao uso dessas informações, apenas, à fiscalização da própria contribuição. O que se vedava era a utilização dos dados da CPMF para a investigação fiscal de outros tributos, ou seja, restringia-se o poder de investigação do Fisco, mas não se proibia o lançamento com lastro em depósitos bancários, ou em outros tipos de infrações.

Trata-se, pois, de questão inerente ao direito processual tributário e não ao direito tributário substantivo, pois voltada às formalidades necessárias ao procedimento e aos meios de investigação do Fisco, uma vez que o acesso a tais dados não permite o lançamento, mas o aprofundamento das investigações sobre as atividades desenvolvidas pelos cidadãos brasileiros.

A exigência tributária não tem suporte na Lei n.º 10.174, de 2001, nem na Lei n.º 9.311, de 1996, mas no artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, porque, como afirmado, encontra-se vinculada ao direito substantivo.

Observe-se que assentando o ato administrativo somente na Lei nº 9.311, citada, este seria nulo, por ofensa ao princípio da legalidade, porque despido de fundamentação legal para exigir o correspondente tributo.

Sob outra perspectiva, verifica-se que até a publicação da referida Lei n.º 10.174, os dados da CPMF foram utilizados exclusivamente para a fiscalização da própria contribuição, o que demonstra o respeito à determinação legal vigente. A norma ampliadora do poder de investigação do Fisco, somente foi aplicada após a revogação da dita proibição, o que caracteriza sua eficácia “para frente”, pois, frise-se,

7 

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

somente a partir dela, deflagrados procedimentos investigatórios com suporte nesses dados.

A extensão aos períodos ainda não atingidos pela decadência é uma consequência natural de seu caráter processual. Iniciado o procedimento investigatório a partir da publicação da referida autorização, não há qualquer empecilho para a investigação de períodos anteriores a ela, pois a vedação contida na lei anterior foi respeitada durante seu período de vigência.

A corroborar o entendimento, o artigo 144, do CTN, que permite em seu parágrafo primeiro, a utilização da lei mais recente quando esta traga novos critérios de apuração, ampliação dos poderes investigatórios do Fisco e a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito.

Ressalte-se que o parágrafo segundo desse artigo não obsta a aplicação do primeiro, pois contém determinação para que a norma contida no *caput* não tenha sob seu campo de incidência os tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma referencial para estes, vinculada ao direito material, sempre tem vigência no período anterior ao da incidência. Da mesma forma, a norma contida no *caput* desse artigo não contraria referida aplicabilidade, pois tem por objeto a validade da norma de direito substantivo que deve ser aquela da época de ocorrência dos fatos, mesmo que posteriormente revogada.

Não significa que os critérios e meios de investigação devam ser os mesmos da ocorrência dos fatos. Trazendo exemplo extremo, aplicar o *caput* aos meios de investigação e procedimentos, significa que uma fiscalização de um período de 5 (cinco) anos passados não poderia utilizar determinada tecnologia existente no presente, o que externa uma heresia em termos de informática, pois esta avança, tecnologicamente, em passos largos, dia-a-dia. Por esses motivos, a norma de caráter processual inserida no referido artigo, para restringir a abrangência daquela de direito material presente no *caput*.

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

Em poucas palavras, o artigo 144, do CTN, contém no seu *caput* norma determinativa de subsunção dos fatos tributários àquelas de direito material vigentes à época da ocorrência, pela conformação aos princípios da legalidade e da anterioridade da lei; no entanto, como essa norma não pode ser válida para o direito processual tributário, o § 1.º conteve outra que excepciona do seu campo de incidência os atos e fatos necessários ao desenrolar do procedimento investigatório.

Assim, não se verifica qualquer óbice à aplicação dessa lei para permitir à Administração Tributária, a partir de sua publicação, usar os dados da CPMF relativos a períodos anteriores a ela e ainda não atingidos pela decadência do direito de formalizar o crédito tributário.

A respeito do assunto, posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Primeira Turma, no Resp n.º 506.232-PR (2003/0026785-0), DJ de 16/02/2004, p. 00211, no qual foi relator o Min. Luiz Fux e a Fazenda Nacional obteve provimento por unanimidade de votos.

“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.”

Com estas justificativas, rejeita-se o posicionamento da defesa quanto à pretendida irretroatividade.

O fundamento nas normas do artigo 5º, X e XII da CF/88, voltadas ao direito de sigilo dos dados dos cidadãos brasileiros, é inadequado porque a Administração Tributária encontra-se obrigada à manutenção do sigilo dos dados dos quais obtêm o conhecimento, na forma prevista no artigo 198⁽⁶⁾, do CTN. A reforçar

⁶ Lei nº 5.172, de 1966 - Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

essa linha de raciocínio, as permissões contidas no artigo 8º, da Lei nº 8.021, de 1990, e na Lei Complementar nº 105, de 2001, art. 6º⁽⁷⁾.

As normas do artigo 5º, XXXVI e XL da CF/88, também não se aplicam à situação, uma vez que não se encontra presente norma em lei ordinária impeditiva do referido acesso, nem à aplicabilidade da norma mais recente aos fatos ainda não definitivos em nível processual. Observe-se que a primeira diz respeito à coisa julgada, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, não presentes nesta situação porque o fato jurídico ainda não era definitivo em termos tributários, uma vez que não decaído o direito do sujeito ativo de rever o procedimento executado pelo sujeito passivo para o lançamento por homologação; a segunda, não tem aplicabilidade ao direito tributário porque vinculada à área penal.

Não se verifica qualquer ofensa à norma do artigo 6º, da LICC, uma vez que a aplicação daquela decorrente da Lei nº 10.174, de 2001, ocorreu apenas a partir de sua publicação. Observe-se que os fatos ocorridos em momento anterior e apanhados pela aplicação desta última ainda não se encontravam na situação de definitivos em nível administrativo.

Em relação à norma contida no artigo 105, do CTN, também não há qualquer ofensa, uma vez que a aplicação da Lei nº 10.174, de 2001, foi direcionada a fatos ainda não definitivos em termos de incidência tributária do Imposto de Renda.

Quanto ao motivo do feito, verifica-se que não há argumentos em contrário à situação material em confronto com o fundamento para a exigência do crédito tributário, o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, com o qual também concorda a relatoria, pois aplicabilidade correta das referidas normas.

⁷ LC nº 105, 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.



Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

Postos os esclarecimentos, justificativas e fundamentos necessários à análise da relação entre a situação fática e a divergência objeto de protesto pela defesa, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de agosto de 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA

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.

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Peço vênua ao eminente relator, por entender que não é o caso de se enfrentar a acusação de omissão de rendimentos constatada por meio de depósito bancário apontada pelo Fisco na peça vestibular do procedimento, na forma consignada no voto.

Com efeito, tenho entendido que o lançamento com base na constatação de movimentação de valores em instituição bancária deve, consoante preceitua a lei, ser apurado no mês, ou seja, o suposto rendimento omitido deve ser tributado no momento em que for recebido (depositado).

Diante a natureza da discussão, a qual, na essência, refere-se aos princípios constitucionais, notadamente o da legalidade, necessário transcrever o dispositivo que, como é cediço, consta na Constituição Federal de 1988, e por meio do qual atribuiu-se à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a **renda e proventos de qualquer natureza**, *verbis*:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...);

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

Daí infere-se que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem seu suporte legal no artigo 153, III da Constituição Federal de 1998, no qual, além de conferir à União competência para instituí-lo, estabeleceu princípios que delineiam a sua regra-matriz de incidência.

• Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

Por sua vez, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuidou de normatizar a cobrança do referido imposto e disciplinar os elementos que o compõem, *verbis*:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Destarte, em razão de a Constituição ocupar no sistema jurídico pátrio posição mais elevada, todos os conceitos jurídicos utilizados em suas normas passam a vincular tanto o legislador ordinário quanto os operadores do direito.

Verifica-se, pois, que os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza estão albergados na Carta Magna. Para a melhor aplicação a ser adotada relativamente à regra-matriz de incidência dos tributos, imprescindível perscrutar quais princípios estão condicionando a exação tributária.

É de se notar que para que haja a obrigação tributária seja ela pagamento de tributo ou penalidade (principal) ou acessória (cumprimento de dever formal), necessário a adequação do fato existente no mundo real à hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico, sem a qual não surgirá a subsunção do fato à norma.

Neste contexto, sobreleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

artigo 5º, II, "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;", conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela Emenda constitucional n.º 19 de 1998): "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:**" (grifou-se).

Já no âmbito tributário a Constituição trouxe no artigo 150, I: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

Ultrapassadas as anotações com vistas, em apertada síntese, ressaltar a importância dos princípios como alicerces nucleares do ordenamento jurídico, pode-se especificamente apontar o da legalidade como condição de legitimidade para que seja perpetrada a exigência tributária. É, portanto, o princípio da legalidade referência basilar entre a necessidade do Estado arrecadar e a proteção aos direitos fundamentais dos administrados.

No caso ora em discussão, o enquadramento legal que se apoiou a suposta existência de fatos geradores com intuito de exigir tributos foi o artigo 42, da Lei n.º 9430/1996:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito o de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoas física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos Demonstrativos (fls.) anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu à contagem das supostas

Processo n° : 13433.000666/2003-71
Acórdão n° : 102-47.812

omissões no decorrer do (s) ano-calendário (s) apurando ao final de cada mês, o total do valor a ser tributado.

No entanto, ao invés de exigir o tributo com base no fato gerador do mês que foi identificada a omissão, promoveu o fisco, indevidamente e sem base legal, a soma dos valores ali apurados e tributou-as no final do mês de dezembro do (s) ano-calendário (s) que consta (am) do Auto de Infração.

Assim, o esforço que a fiscalização engendrou na ânsia de exigir eventual crédito tributário foi atropelado pela opção do seu procedimento, o qual estabeleceu, repita-se, sem suporte legal, critério na apuração temporal da constituição do crédito tributário.

Por certo, o procedimento laborou em equívoco, eis que os rendimentos omitidos deverão ser tributados no mês em que considerados recebidos, consoante dicção do § 4º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996:

“§ 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.”

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda 1999 (Decreto n.º 3000/1999), reproduziu no *caput* do artigo 849 e no seu § 3º os mesmos mandamentos do artigo 42 e § 4º, da Lei n.º 9.430/1996.

Assim, do confronto do enquadramento legal que contempla a exigência em razão de movimentação de valores em conta bancária, com a opção da fiscalização em proceder a cobrança do crédito tributário mediante “fluxo de caixa”, apurado de forma anual, conforme o procedido nos presentes autos, evidente a transgressão dos fundamentos constitucionais, acima referidos, notadamente o princípio da legalidade.

Processo nº : 13433.000666/2003-71
Acórdão nº : 102-47.812

À vista do exposto, resta patente a ilegitimidade de todo o feito fiscal, por processar-se em desacordo com a legislação de regência, seja em relação à base de cálculo, seja em relação à data do efetivo fato gerador, o que, por conseguinte, desperta a necessidade de cancelamento do lançamento por erro no critério temporal da constituição do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de agosto de 2006.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA