



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Recurso nº. : 134.968
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997 a 2000
Recorrente : LUIZ PASCHOAL
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 26 de janeiro de 2005
Acórdão nº. : 104-20.421

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NORMAS DE CONTROLE INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal. Eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.

APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº. 10.174, de 2001 - Não há vedação à constituição de crédito tributário decorrente de procedimento de fiscalização que teve por base dados da CPMF. Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº. 9.311, de 1996, a Lei nº. 10.174, de 2001 nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, aplicando-se, no caso, a hipótese prevista no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INTIMAÇÃO - ARBITRAMENTO - Comprovado nos autos que o contribuinte foi devidamente intimado, tanto na fase de fiscalização como na impugnatória, tendo ampla oportunidade de trazer aos autos os elementos que lhe conviessem, fica afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO - VARIAÇÃO PATRIMONIAL - ARBITRAMENTO DE GASTOS - É tributável como omissão de rendimentos a variação patrimonial a descoberto revelada por dispêndios superiores aos recursos, aí incluídos os gastos arbitrados em consonância com os preceitos legais.

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

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ PASCHOAL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa. Vencidos os Conselheiros José Pereira do Nascimento, Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol (Relator). No mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Pereira do Nascimento, Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol (Relator) que provêm o recurso em relação ao depósito bancário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 2.1 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

Recurso nº. : 134.968
Recorrente : LUIZ PASCHOAL

RELATÓRIO

Contra o contribuinte LUIZ PASCHOAL, inscrito no CPF sob n.º 045.797.048-00, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 569/587, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 1997, 1998, 1999 e 2000 (anos-calendário 1996, 1997, 1998 e 1999, respectivamente), por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$.290.608,16, dos quais R\$.121.197,00 correspondem a imposto, R\$.91.782,37, a multa proporcional, R\$.74.517,37, a juros de mora, calculados até 31/10/2001, e R\$.3.111,42, a multa exigida isoladamente. O procedimento teve origem na apuração das seguintes infrações:

"Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos da empresa Dika P Tec. Alinh. Ltda.

Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas (locatário Yoshinobo Ikeda)

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicação sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial (fls. 531 a 538). Nos referidos Demonstrativos foram computados, como dispêndios, valores decorrentes de arbitramento de gastos para manutenção de bens imóveis, correspondendo, durante o ano-calendário de 1996, à quantia mensal de R\$.3.494,58 (fls. 135).

Glosa da dedução com dependente, uma vez ter o contribuinte declarado indevidamente a filha como dependente, já que esta apresentou declaração de ajuste anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 13808.004486/2001-09
Acórdão n.º : 104-20.421

Omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea.

Multa Isolada por falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão.”

Insurgindo-se contra as exigências, formula o interessado sua impugnação, fls. 608/609, concluindo que o auto de infração não pode prosperar, devendo ser declarado insubsistente, alegando, em síntese, que:

“PRELIMINARMENTE

O § 3.º da Lei n.º 9.311/96 vedava a utilização de informações sobre movimentação bancária para efeito de constituição do crédito tributário, tendo sido tal dispositivo alterado somente pela Lei n.º 10.174/2001, o que torna o Auto de Infração nulo, por ter se baseado em dispositivo legal ainda não vigente;

No dia 31 de maio de 2001, depois de extinto o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar n.º 0813400 2001 00082 9, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0813400 2001 01282 7, mantendo a mesma Auditoria Fiscal responsável pela execução do Mandado extinto, o que contrariou frontalmente o disposto no art. 16 da Portaria SRF n.º 1.265/99, acarretando, desta forma, a nulidade do procedimento fiscal, efetuado por pessoa incompetente, não estando o Auto de Infração em análise amparado por Mandado de Procedimento Fiscal.

Embora tenha, de forma errônea, lançado diretamente os gastos arbitrados para a manutenção de bens, a Autoridade Lançadora procedeu ao arbitramento da renda consumida, com base no art. 9.º da Lei n.º 8.846/94, inserindo-se sistematicamente tal dispositivo no capítulo do atual Regimento do Imposto de Renda, no subitem “Sinais Exteriores de Riqueza”, cuja utilização para promover o lançamento de ofício encontra previsão no art. 846 do citado Regulamento, sendo que, pela inobservância do § 3.º do mencionado artigo, ocorreu a nulidade do Auto de Infração, em virtude de cerceamento do direito de defesa, já que o contribuinte deveria ter sido notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 13808.004486/2001-09
Acórdão n.º : 104-20.421

DO MÉRITO

Os depósitos bancários não representam aquisição de disponibilidade econômica e o confronto de débitos em conta corrente, apurados através de extratos bancários, com os rendimentos declarados por ele, contribuinte, não caracteriza a existência de sinais exteriores de riqueza, face à legislação proibir lançamentos com base em extratos bancários.

O art. 42 da Lei n.º 9.430/96, uma das bases legais do lançamento, dispõe, em seu § 3.º, que, para efeito de determinação da receita omitida, “os critérios serão analisados individualizadamente”, limitando-se o Fisco de relacionar os depósitos realizados, não buscando, em momento algum, a identificação de sinais exteriores de riqueza, denexo causal entre os depósitos bancários e o fato que representasse omissão de rendimentos, baseando-se o lançamento em mera presunção, vez que não foi comprovada a utilização, como renda consumida, dos valores depositados.

De acordo com o art. 847 e parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda, os valores decorrentes do arbitramento de gastos para manutenção de bens foram, nos Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial, enquadrados, equivocadamente, como gastos, quando, segundo se depreende da leitura do § 3.º do referido artigo, deveriam ser computados como receitas, trazendo distorções no levantamento que deu origem à apuração dos acréscimos patrimoniais a descoberto (fls. 582), levantamento esse que, de plano, deve ser considerado nulo;

A Autoridade Lançadora, ao arbitrar os gastos para a manutenção de bens imóveis, causou ônus a ele, impugnante, na medida em que usou, indiscriminadamente, o percentual máximo de 10% (dez por cento), olvidando ser absurdo dar o mesmo tratamento para imóveis construídos (apartamento), pequenas casas e terrenos sem construção, sendo que o § 2.º do art. 9.º da Lei n.º 8.846/94, que autoriza o arbitramento de gastos com bens, não é auto-aplicável, dependendo de regulamentação, posto que, enquanto o Poder Executivo não exercer a competência outorgada pelo § 7.º do supracitado artigo, que o autoriza a baixar tabela dos limites percentuais de riqueza, não poderá o Fiscal Autuante tomar a iniciativa de aplicar o percentual máximo a todos os bens dele, interessado;

São muitas as hipóteses em que pode ocorrer entrada de numerário em banco, sem que isso seja proveniente de uma renda ou receita (redepósitos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

desconto de cheques de terceiros, dinheiro em poder do contribuinte, utilizado, em períodos intermediários, para depósitos bancários), circunstâncias não levadas em consideração pela Auditora Fiscal, e, o simples fato de se somar um extrato bancário e se alegar que é fruto de sonegação constitui exorbitância e abuso de poder discricionário da Autoridade;

Durante o período fiscalizado houve apenas o acréscimo patrimonial, representado pela aquisição de um veículo de porte médio e o direito de uso de quatro linhas telefônicas;

Para que pudesse haver arbitramento de rendimentos e exigência do tributo, necessário seria, sob pena de violação dos princípios da legalidade da tributação e tipicidade do fato gerador, a concorrência simultânea que, no caso, não se verificou, dos seguintes requisitos expressos na norma tributária: a) existência de sinais exteriores de riqueza; b) que estes sinais evidenciassem a existência de renda auferida ou consumida; c) que, pelo cotejo entre esses elementos e os declarados pelo impugnante, houvesse o arbitramento da renda presumida;

Os depósitos bancários, por si sós, não configuram sinais exteriores de riqueza, pois, de sua existência, não se extrai qualquer ilação quanto a uma riqueza subjacente sob a titularidade do depositante, sendo, destarte, fundamental para a evidenciação da existência de renda, conhecer-se o motivo pelo qual um montante de dinheiro se encontra nas mãos do contribuinte, ou sob depósito bancário.

Para que se pudesse alegar renda omitida, inarredável seria previamente demonstrar e provar que as quantias chegaram a ele, suplicante, a título de produtos do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos, ou, então, que tivesse havido um acréscimo patrimonial ou gastos incompatíveis com a renda declarada, nada disso tendo sido levantado ou comentado, em momento algum, pela Auditora Fiscal, subsistindo, assim, meras presunções e suposições;

Invocando Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o contribuinte pleiteia seja declarada totalmente procedente a presente impugnação, para julgar e declarar extinto o crédito tributário, ou, ainda, que seja julgado e declarado como nulo o Auto de Infração, por sua insubsistência em função dos erros e nulidades já apontados. O contribuinte apresenta, ainda, a declaração de fls. 612,





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

acompanhada do recolhimento de fls. 613, informando que deixou de impugnar os enquadramentos que estipularam multas agravadas de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicadas às seguintes infrações: 1) omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas (fls. 581); 2) omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas (fls. 581 e 582); 3) dedução indevida de dependente (fls. 582 e 583); 4) falta de recolhimento de carnê-leão (fls. 585 e 586).”

Decisão singular entendendo procedente o lançamento, apresentando a seguinte ementa:

“PRELIMINAR. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LASTREADO EM INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA (BASE DE DADOS DA CPMF)

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.

PRELIMINAR. COMPETÊNCIA PARA A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A emissão de novo Mandado de Procedimento Fiscal, designando para sua execução o mesmo Auditor Fiscal responsável pela execução do Mandado extinto, em nada prejudica a competência deste funcionário no que tange à constituição do lançamento, uma vez que a competência para o exercício dessa atividade, deferida de forma exclusiva ao Auditor Fiscal da Receita Federal, só pode ser retirada por norma veiculada em legislação complementar ou ordinária.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A ampla oportunidade de carrear aos autos, tanto da fase de autuação, quanto na fase impugnatória, documentos que tivessem o condão de elidir o arbitramento de gastos para a manutenção de bens, fulmina, de plano, a pretensão de caracterização do cerceamento do direito de defesa.

ARBITRAMENTO DE GASTOS PARA A MANUTENÇÃO DE BENS IMÓVEIS.

Mantido o referido arbitramento, efetuado em consonância estrita com os ditames legais.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Lançamento Procedente.”

Devidamente cientificado dessa decisão em 31/05/2002, ingressa o contribuinte com tempestivo recurso voluntário em 26/06/2002, onde reitera as alegações de sua impugnação, atacando os seguintes pontos:

Preliminares

Vigência da Lei Tributária – CPMF
Mandado de Procedimento Fiscal
Cerceamento do Direito de Defesa

Mérito

Sinais Exteriores de Riqueza – Arbitramento
Depósitos Bancários

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

VOTO VENCIDO

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Relator

O presente recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Examinando os autos, temos que as matérias "Omissões de Rendimentos de Aluguéis recebidos de Pessoas Jurídicas", "Omissão de Rendimentos de Aluguéis recebidos de Pessoa Física", "Dedução Indevida de Dependente" e "Multa Isolada", não foram discutidas, de modo que não estão em debate.

Portanto, as matérias objeto do recurso voluntário e submetidas à apreciação do Colegiado, são as preliminares de nulidade do lançamento e cerceamento do direito de defesa e, no mérito, a "Variação Patrimonial sem correspondência com os rendimentos declarados" e "Omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento".

Como preliminar de nulidade do lançamento, sustenta o recorrente vício no Mandado de Procedimento Fiscal e inobservância da vigência da Lei Tributária que, a seu juízo, invalidariam a exigência. Na preliminar de cerceamento do direito de defesa, sustenta que não foi devidamente notificado quanto ao arbitramento de gastos.

Quanto a preliminar de "cerceamento do direito de defesa" sob o argumento de não ter havido notificação do procedimento fiscal de arbitramento dos gastos para a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 13808.004486/2001-09
Acórdão n.º : 104-20.421

manutenção de bens, os autos revelam que o contribuinte foi regularmente notificado, tanto na fase de fiscalização que precedeu a lavratura do Auto de Infração conforme se verifica às fls. 11/11-v, fls. 13/14, quanto na fase impugnatória, após o lançamento, agora às fls. 580/587, fatos suficientes para rejeitar a preliminar vez que teve todas as possibilidades de trazer aos autos os elementos de prova que lhe conviessem.

No que tange à preliminar de nulidade, amparada em dois motivos, o primeiro por vício no Mandado de Procedimento Fiscal e, o segundo, por inobservância da vigência da lei tributária, tenho que deva ser acolhida por ambas fundamentações, senão vejamos:

A primeira matéria, que se refere a possibilidade do mesmo auditor fiscal que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar n.º 0813400.2001.01282.7 em substituição ao extinto MPF n.º 0813400.2001.00082.9, ter ou não competência para fazê-lo, penso que assiste razão ao recorrente, isto por afrontar ao disposto no parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF n.º 1.265/99, assim transcrito:

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

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

Desta forma, ao entendimento de que a autoridade administrativa pode se auto regulamentar e, conseqüentemente, fica obrigada ao cumprimento das normas que edita, acolho a preliminar de nulidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

Quanto ao segundo fundamento, examinando os autos, notadamente às fls. 675/678 (decisão), constato que todo o procedimento fiscal teve sua origem na utilização de dados colhidos do banco de dados da CPMF, conforme admitido pela DRJ em São Paulo através do Acórdão 00.731 de 03 de maio de 2002.

Este fato também foi percebido pelo recorrente, que se insurge sustentando a ilegalidade do lançamento.

Com todo o respeito àqueles que pensam de maneira diversa, tenho a firme convicção de que a posição da DRJ em São Paulo não é aquela que espelha melhor maneira de aplicação do dispositivo.

De fato, o direito tributário contém normas materiais (ou substantivas) e normas procedimentais (ou adjetivas). As primeiras têm por objetivo descrever os contornos da hipótese de incidência dos tributos. As segundas descrevem os procedimentos à disposição da autoridade tributária para a determinação do crédito tributário.

Pois bem, a Lei n.º 10.174/2001 deu a seguinte redação ao artigo 11, par. 3º da Lei nº 9.311/96 (grifei):

“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”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

O que se lê do dispositivo acima transcrito é que a Lei nº 10.174/2001 é norma de conteúdo material, que autoriza o lançamento do imposto de renda e demais tributos com base nas informações colhidas dos recolhimentos da CPMF. Especificamente em relação ao imposto de renda, a nova lei, inclusive, estabeleceu a forma de tributação, que ocorrerá nos termos e condições do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Ou seja, não foram ampliados os poderes fiscalizatórios. Foi autorizada uma nova forma de tributação, admitindo uma nova presunção legal de omissão de receita que se insere no mecanismo introduzido pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Nesta ordem de idéias, chega-se à conclusão, novamente pedindo todas as vênias ao eminente Relator, que não se trata de norma adjetiva ou de Direito Processual Tributário, para usar a expressão do sempre lembrado ALIOMAR BALEEIRO que, a propósito de seus comentários ao artigo 144, § 1º, do CTN, assim nos ensina (cfr. Direito Tributário Brasileiro, Forense, 2003, 11ª edição, pág. 794):

“Essa disposição não altera o caráter declaratório do lançamento, que continua a considerar o fato gerador na data de sua ocorrência, segundo a lei então vigente, quanto à definição desse fato, base de cálculo e alíquota. A disposição é puramente de Direito Processual Tributário. E as normas processuais têm eficácia imediata, aplicando-se logo aos casos pendentes.”

É fora de dúvida que a Lei nº 10.174/2001 não é uma norma adjetiva. A Lei nº 10.174/2001 não estabelece um novo rito processual. A Lei nº 10.174/2001 não fixa ou amplia poderes de investigação. A Lei nº 10.174/2001 autoriza, isto sim, uma “nova” forma de tributação do imposto de renda.

Isto tudo quer dizer que, a redação original da Lei nº 9.311/96 também não previa uma norma de procedimento. Pelo contrário, enquanto durou a redação primitiva da Lei nº 9.311/96 era vedado o lançamento do imposto de renda e demais tributos sobre a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

base de incidência desvendada pelos recolhimentos da CPMF, conforme se lê de sua disposição literal, cujos grifos não são do original:

“Art. 11 -

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

No entanto, nunca foi afastada a possibilidade de ser constituído o crédito tributário do imposto de renda através da intimação de instituições financeiras. Mas, não havia previsão legal para a tributação dos depósitos resultantes dos dados colhidos da arrecadação da CPMF. Ou seja, os dados obtidos pela fiscalização da CPMF, enquanto durou a redação original da Lei nº 9.311/96, não estavam sujeitos ao imposto de renda, muito embora os valores dos depósitos bancários pudessem ser objeto de fiscalização e lançamento na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Somente a partir da Lei nº 10.174/2001 é que passou a estar legalmente descrita esta nova hipótese de incidência do imposto de renda (e outros tributos), passando a ser lícita a tributação dos mesmos valores advindos do cruzamento de dados dos recolhimentos da CPMF, ainda que se utilize dos mesmos meios de determinação da base de cálculo.

É por esta razão que a Lei nº 10.174/2001 inovou a sistemática de tributação do imposto de renda e, por esta mesma razão, somente pode ser aplicada a eventos futuros, obedecidos os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

Esta é a única interpretação possível das inovações instituídas pela Lei nº 10.174/2001, sob pena de serem desprestigiados os princípios gerais do direito relativos à segurança jurídica.

A propósito, cabe uma indagação: que inovação de procedimento foi adotada se a fiscalização, com apoio em reiteradas decisões deste Conselho, sempre teve acesso aos dados bancários dos contribuintes? Fica claro, mais uma vez, que a Lei nº 10.174/2001 não trouxe mera inovação de procedimento.

Mas, ainda que se considerasse a Lei nº 10.174/2001 como uma norma de procedimento, a verdade é que o imposto de renda é tributo devido por período certo e a data da ocorrência do fato gerador é facilmente identificável e prevista na legislação. Daí há de ser aplicado o artigo 144, parágrafo 2º do Código Tributário Nacional, que submete estes tributos à regra prevista no caput do mesmo artigo, ou seja, da observância e aplicação da lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, sem exceções para as chamadas normas de procedimento.

Esta é a lição que se absorve dos comentários de MISABEL ABREU MACHADO DERZI ao artigo 144, § 2º, do CTN (cfr. Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Carlos Valder do Nascimento, Forense, 1998, 3ª edição, pág. 378):

“A doutrina tem interpretado o § 2º do art. 144 como uma ressalva ao § 1º, somente abrangente dos impostos lançados por certos períodos de tempo, desde que a lei fixe a data em que se considere ocorrido o fato jurídico. Assim, em relação aos impostos de período (especialmente aqueles incidentes sobre a renda e o patrimônio), prevalece a regra do caput do art. 144 mesmo com referência aos aspectos formais e procedimentais, não se lhes aplicando de imediato a legislação nova.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

Da mesma maneira pensa SACHA CALMON NAVARRO COELHO, fazendo a seguinte interpretação do dispositivo (cfr. Manual de Direito Tributário, Forense, 2002, 2ª edição, pág. 426):

“O § 2º é óbvio. Pretende dizer que o caput do artigo é desnecessário para aqueles impostos cujo dia do fato gerador é conhecido, porquanto a própria lei define a data da sua ocorrência. Conveniente aqui pensar no IPTU e no IPVA, no imposto de renda também.”

Nessa mesma linha, atento ao princípio da moralidade administrativa e tendo como certo que o impedimento ao uso do banco de dados da CPMF é norma substantiva e não de procedimento, também acolho a preliminar de nulidade por este outro fundamento.

Colocadas em votação as preliminares, decidiu o colegiado rejeitar, por unanimidade de votos, a de “cerceamento de defesa” e, pelo voto de qualidade, também rejeitar a de “nulidade”, nos dois fundamentos.

Embora vencido na preliminar de nulidade, dei prosseguimento ao exame do recurso quanto ao mérito, que envolve as exigências relativas a “Variação Patrimonial” e “Depósitos Bancários”.

No que tange a Variação Patrimonial que, entre outros elementos, se deu pelo arbitramento de gastos para a manutenção da bens imóveis, o crédito tributário erigido guarda perfeita consonância com a determinação dimanada do art.º 9.º da Lei n.º 8.846/94, cujo comando diz:

“...o contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, deverá comprovar, mediante



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributo, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens.”

Do exame das peças processuais, constata-se que o contribuinte não comprovou com documentação hábil e idônea os gastos relacionados com bens imóveis, ficando, pois, caracterizado os sinais exteriores de riqueza de que fala o § 2º e § 1º do diploma legal acima referido.

Destarte, os argumentos exibidos pelo Contribuinte em seus arrazoados, tanto na fase inicial como na final, não elidem os fundamentos que robusteceram a decisão recorrida (fls. 683/685), pois, conforme se extrai de todo o exposto, o arbitramento questionado está amparado em norma que disciplina a matéria, não havendo de se falar falta de regulamentação vez que o lançamento se limitou ao 10% - arbitramento, mesmo percentual de que trata a Lei.

Não bastasse, os quadros “Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial do Casal – Ano-Calendário 1996 / Exercício 1997” (fls. 531/538), revelam o excesso de dispêndios em relação aos recursos, aí incluídos os gastos arbitrados, que são tributáveis como omissão de rendimentos, devendo a exigência ser mantida.

Na parte relativa à exigência com base em “Depósitos Bancários”, quero deixar claro, desde logo, que não vejo óbice a presunção do art. 42 da Lei 9.430/96, apenas discordo quanto ao fato de não serem considerados como recursos, de modo a justificar os depósitos, a existência de outros rendimentos já tributados, inclusive àqueles objeto da mesma acusação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 13808.004486/2001-09
Acórdão n.º : 104-20.421

Firmei posição nessa linha quando do julgamento do recurso n.º 129.196, em 05 de novembro de 2002, que resultou no Acórdão n.º 104-19.068, assim ementado na parte que interessa:

“IRPF – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – LEI 9.430/96 – COMPROVAÇÃO – Estando as Pessoas Físicas desobrigadas de escrituração, os recursos com origem comprovada servem para justificar os valores depositados ou creditados em contas bancárias, independentemente de coincidência de datas e valores.”

Como fundamentos de decidir no citado Acórdão, colhido à unanimidade de votos, fiz as seguintes ponderações a respeito do tema:

“Que, inexistia na legislação vigente, em relação às Pessoas Físicas, qualquer obrigação no sentido de mantivessem escrituração regular ou registro de suas operações.

Que, antes da Lei 9.430, a tributação com base em depósitos bancários sempre foi amenizada por construções jurisprudenciais, em razão dos valores a que chegavam as exigências.

Que, pelas mesmas razões, se chegou a edição do Decreto Lei 2.471/98, que determinou o cancelamento e arquivamento dos processos administrativos envolvendo exclusivamente depósitos bancários.”

Concluí, portanto, que a norma legal estampada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, matriz legal do art. 849 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, não autorizava a desconsideração de recursos comprovados e/ou tributados para dar respaldo aos valores depositados/creditados em contas bancárias, ainda que de forma parcial, independentemente de coincidência de datas e valores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

Com essa mesma sensibilidade, embora em situação diferente, temos o julgamento proferido pela DRJ – Curitiba no Processo n.º 10950.003940/2002-45, no qual o relator do Acórdão assim se posicionou:

“Penso que esse comando se verteu no sentido de que fossem analisadas as circunstâncias de cada crédito ou depósito, buscando averiguar a plausibilidade de ter ocorrido, em cada um deles, o fato indispensável ao surgimento da obrigação tributária: o auferimento de renda.

Penso também que, ao executar essa tarefa, o servidor fiscal não pode abstrair-se da realidade em que vivem as pessoas, inclusive ele próprio. Deve, até pela própria experiência empírica, ter em mente que ninguém vive em um mundo ideal onde todas as operações e gastos são documentados e registrados como deveria ocorrer na contabilidade de uma empresa, e que pequenas divergências devem ser relevadas, desde que as ocorrências, analisadas como um conjunto, se apresentem de forma harmônica, formem um contexto coerente.”

Considerando, ainda, que a tributação com base em depósitos bancários não presume o consumo de renda, é inaceitável que num primeiro momento a Fazenda acuse o contribuinte de omissão de receitas e, logo em seguida, recuse esses mesmos rendimentos como prova de recursos para cobrir posteriores omissões.

Por todas essas razões, não vejo impedimento algum em considerar que a omissão de rendimentos detectada e tributada em um mês seja suficiente para justificar a omissão presumida de rendimentos e caracterizada pelos depósitos bancários nos meses seguintes, de forma que as omissões detectadas e tributadas em um mês sirvam para justificar as omissões identificadas em meses posteriores.

Assim, com as presentes considerações, encaminho meu voto no sentido REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa, ACOLHER a preliminar de nulidade pelos dois fundamentos e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

admitir que os valores tributados a título de depósitos bancários em mês anterior, sirvam de origem para mitigar a exigência nos meses posteriores.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005

REMISS ALMEIDA ESTOL



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

VOTO VENCEDOR

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Redator-designado

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

As matérias objeto do recurso voluntário são as preliminares de nulidade do lançamento por cerceamento de direito de defesa, por irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e por utilização de dados da CPMF como base para o lançamento e, no mérito, as infrações omissão de rendimentos tendo em vista variação patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos tendo em vista depósitos bancários de origem não comprovada.

O Conselheiro relator rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e acolheu as preliminares de nulidade por utilização irregularidade no MPF e por utilização dos dados da CPMF. No mérito, deu provimento parcial ao recurso para admitir como comprovação da origem dos depósitos bancários de um mês os valores tributados com base em depósitos bancários de origem não comprovada do mês anterior.

Sobre a preliminar de nulidade do lançamento por irregularidade na expedição do MPF, o ilustre Relator acolhe argumentos da defesa de que, na emissão de novo MPF em substituição a MPF anterior, cancelado, não poderia ser designado o mesmo Auditor Fiscal, nos termos da Portaria nº 1.265/99 e de que a inobservância desse dispositivo ensejaria a nulidade do lançamento. Sustenta o Relator que a autoridade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

administrativa pode se auto regulamentar e, conseqüentemente, fica obrigada ao cumprimento das normas que edita.

Embora respeitáveis os fundamentos do voto do nobre Relator, dele divirjo. Não há discordância quanto ao fato de que a autoridade administrativa deve cumprir as normas que edita, a divergência é sobre os efeitos desse eventual descumprimento, no caso, sobre o lançamento. Isto é, se o descumprimento da norma, na espécie, ensejaria a nulidade do lançamento. Estou certo que não.

A normas que criaram e regulamentam a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF dizem respeito ao controle interno da atividade de fiscalização e devem ser cumpridas. As conseqüências do descumprimento das normas, entretanto, devem se limitar aos aspectos administrativos e disciplinares, no plano interno da Secretaria da Receita Federal. O lançamento, por outro lado, é atividade administrativa plenamente vinculada a ser exercida por Auditor Fiscal da Receita Federal – AFRF.

No presente caso, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF teria sido expedido em nome do mesmo servidor designado em MPF anteriormente cancelado, contrariando orientação normativa. Isso em nada afeta a competência funcional do servidor designado para proceder ao lançamento e, portando, em nada afeta a validade deste.

Sobre a utilização dos dados da CPMF, o cerne da questão é o alcance da Lei nº 10.174, de 2001 que segundo os argumentos da defesa, acolhidos pelo Relator, não poderia alcançar fatos anteriores a 2002. Como se sabe, o art. 1º da Lei nº 10.174, de 2001, alterou o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 1996, que vedava a utilização dos dados da CPMF para a constituição de crédito tributário referente a outros tributos e contribuições.

Vejamos o que diz o art 1º da Lei nº 10.174, de 2001:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

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

'Art. 11...

§ 3º A secretaria da Receita Federal resguardará, na forma aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para o lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, e alterações posteriores'."

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

"Art. 11.

(...)

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

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

Entendo que o cerne da questão está na natureza da norma em apreço, se esta se refere aos aspectos materiais do lançamento ou ao procedimento de investigação. Isso porque o Código Tributário Nacional, no seu artigo 144, disciplina a questão da vigência





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

da legislação no tempo e, ao fazê-lo, distingue expressamente as duas hipóteses, senão vejamos:

Lei nº 5.172, de 1966:

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

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

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

É o que diz, com precisão, a MM. Juíza Federal Substituta da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo, nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.028247-3, a saber:

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





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

Código Tributário Nacional, o que dá ensejo ao lançamento de ofício, garantido pelo art. 149, VIII, parágrafo único do CTN."

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

Assim, não vislumbro vício que possa ensejar a nulidade do lançamento, seja na expedição do Mandado de Procedimento Fiscal, seja na utilização dos dados da CPMF como fonte inicial de informações para o lançamento.

Quanto ao mérito, o Relator, embora considerando válido o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada, entende que deve ser considerado como comprovação da origem dos depósitos de um mês os depósitos considerados como não comprovados no mês anterior.

Embora o critério proposto pelo Relator para apuração da base de cálculo do imposto nos casos de lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada seja razoável, não é o que prescreve a legislação. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 estabelece uma presunção legal e define com clareza as bases dessa presunção e, com a devida vênia, não há no dispositivo legal em apreço qualquer referência que possa dar guarita à solução proposta pelo Relator.

Ao contrário, o § 3º do art. 42 refere-se expressamente a análise individualizada dos depósitos, o que afasta a possibilidade de se admitir como comprovação de origens meras indicações genéricas de prováveis fontes de recursos. É o que ocorreria caso de admitisse, sem qualquer comprovação desse fato, que os recursos depositados em um mês foram os mesmos que foram depositados no mês seguinte.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.004486/2001-09
Acórdão nº. : 104-20.421

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA