

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº 14751.000455/2006-41
Recurso nº 158.143 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.317 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente Adalberto Júnior Prestes Rocha
Recorrida 1ª Turma da DRJ-Recife (PE)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

GARANTIA CONSTITUCIONAL AO SIGILO BANCÁRIO - INEXISTÊNCIA - PROTEÇÃO A COMUNICAÇÃO DE DADOS E NÃO AOS DADOS EM SI MESMO - PRECEDENTES DO PRETÓRIO EXCELSO FAVORÁVEL À TRANSFERÊNCIA DO SIGILO BANCÁRIO PARA O FISCO - VIOLAÇÃO DA INTIMIDADE - MANUTENÇÃO DO SIGILO PELO FISCO - IMPOSSIBILIDADE DO JULGAMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001 NA VIA ADMINISTRATIVA - DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA QUE O FISCO ACESSE OS DADOS BANCÁRIOS DOS FISCALIZADOS - Os precedentes do Supremo Tribunal Federal são favoráveis à constitucionalidade da transferência do sigilo bancário dos contribuintes para o fisco, pois o art. 5º, XII, da Constituição Federal protege a comunicação de dados e não os dados em si mesmo. Há, inclusive, precedente da Corte Constitucional que indica que o sigilo bancário sequer se amolda ao inciso constitucional antes citado. Ainda, no tocante ao princípio do art. 5º, X, da Constituição Federal, deve-se lembrar que a Administração Fiscal fica obrigada a manter o sigilo bancário do contribuinte, nos limites do processo administrativo fiscal, na forma da Lei Complementar nº 105/2001, não havendo falar em vulneração da intimidade do fiscalizado, já que não há divulgação para terceiros de suas informações bancárias. Ademais, no âmbito do processo administrativo fiscal, a transferência do sigilo é autorizada pela Lei Complementar citada, não havendo necessidade de autorização judicial. Arrostar a autorização outorgada pela Lei ao fisco significaria declarar, em caráter incidental, a inconstitucionalidade desse veículo normativo. Ora, é cediço que a autoridade julgadora encontra-se impedida de apreciar o vetor constitucional da legislação tributária, nos estritos limites do art. 62 de Regimento Interno do Conselho Administrativo Recursos Fiscais, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto no âmbito dos julgamentos administrativos

de 2º grau, norma regimental que tem sede no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001 - LEGISLAÇÃO QUE AUMENTA OS PODERES DE INVESTIGAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL - PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA VERSUS PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO -- PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO QUE AMPLIA O PODER PERSECUTÓRIO DO ESTADO - Hígida a ação fiscal que tomou como elemento indiciário de infração tributária a informação da CPMF, mesmo para período anterior a 2001, já que à luz do art. 144, § 1º, do CTN, pode-se utilizar a legislação superveniente à ocorrência do fato gerador, quando esta amplia os poderes de investigação da autoridade administrativa fiscal. Não se pode invocar o princípio da segurança jurídica como um meio para se proteger da descoberta do cometimento de infrações tributárias.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - RENDIMENTOS OMITIDOS - FATO GERADOR COM PERIODICIDADE MENSAL - IMPOSSIBILIDADE - APRECIACÃO EQUIVOCADA DO ART. 42, § 4º, DA LEI Nº 9.430/96 - FATO GERADOR COMPLEXIVO, COM PERIODICIDADE ANUAL - É equivocado o entendimento de que o fato gerador do imposto de renda que incide sobre rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada tem periodicidade mensal. A uma, porque o art. 42, §4º, da Lei nº 9.430/96 sequer definiu o vencimento da exação dita mensal; a duas, porque os rendimentos sujeitos à tabela progressiva obrigatoriamente são colacionados no ajuste anual, quando, então, apura-se o imposto devido, indicando que o fato gerador, no caso vertente, aperfeiçoou-se em 31/12 do ano-calendário; a três, porque a ausência de antecipação dentro do ano-calendário somente poderia ser apenada com uma multa isolada de ofício, como ocorre na ausência do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão); a quatro, porque a regra geral da periodicidade do fato gerador do imposto de renda da pessoa física é anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90.

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL - PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN - OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN - A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexivo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN.

IRPF - DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - FATO GERADOR OCORRIDO NA DATA DA ALIENAÇÃO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL NA FORMA DO ART. 150, § 4º, DO CTN - COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL CONTADO NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN - A regra de incidência prevista na lei é

que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital é por homologação, cujo fato gerador ocorre na data da alienação, tudo na forma do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/88 c/c o art. 21 da Lei nº 8.981/95. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação a contagem na forma do art. 173, I, do CTN.

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

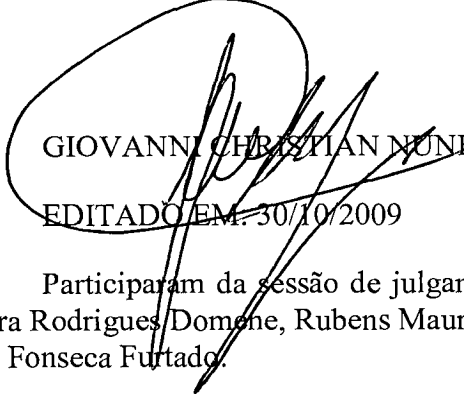
OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - NÃO DEMONSTRAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS VALORES DISTRIBUÍDOS PARA O FISCALIZADO - MANUTENÇÃO DA OMISSÃO - Não comprovada a percepção dos lucros, deve-se manter a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO - CARNÊ-LEÃO - INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO CONSECUTÁRIA DO IMPOSTO LANÇADO NO AJUSTE ANUAL EM DECORRÊNCIA DA COLAÇÃO DO RENDIMENTO QUE NÃO FOI OBJETO DO RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO - IMPOSSIBILIDADE - Mansamente assentada na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada do carnê-leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício que incidiu sobre o imposto lançado, em decorrência da colação no ajuste anual do rendimento que deveria ter sido submetido ao recolhimento mensal obrigatório, pois ambas têm a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria, reconhecer que a decadência fulminou o crédito tributário referente aos fatos geradores do ano-calendário 2000 (omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada) e de 30/09/2001 (ganho de capital) e que deve ser cancelado o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, vencida a Conselheira Núbia Matos Moura que mantinha a multa isolada.



GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 30/10/2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Maurício Carvalho, Marcelo Magalhães Peixoto e Júlio Cezar da Fonseca Furtado.

Relatório

Em face do contribuinte Adalberto Junior Prestes Rocha, CPF/MF nº 569.720.834-00, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 17/11/2006, auto de infração (fls. 02 a 18), com ciência postal, conforme Aviso de Recebimento referente à correspondência postada em 23/11/2006 (fl. 505), sem data de recebimento. Assim, conforme o art. 23, § 2º, II (*in fine*) do Decreto nº 70.235/72, o contribuinte deve ser considerado cientificado do lançamento quinze dias após a data da expedição da intimação, ou seja, em 08/12/2006. Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 194.098,99
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 290.783,05

Ao contribuinte foram imputadas as seguintes infrações:

1. omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, nos montantes de R\$ 2.134,00 e 2.000,00, nos anos-calendário 2003 e 2004, respectivamente, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%;
2. acréscimo patrimonial a descoberto, nos montantes de R\$ 86.443,45 e R\$ 5.184,79, nos anos-calendário 2003 e 2004, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%;
3. ganho de capital na alienação de bens e direitos, com fato gerador ocorrido em 30/09/2001, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%;
4. dedução indevida de despesas médicas, no montante de R\$ 1.771,75, no ano-calendário 2004, conduta essa apenada com multa de ofício de 75%;
5. omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário 2000 a 2004, nos montantes de R\$ 221.858,07, R\$ 115.129,20, R\$ 242.856,22, R\$ 18.000,00 e R\$ 24.000,00, respectivamente, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%;
6. falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, nos anos-calendário 2003 e 2004, conduta essa apenada com multa isolada de ofício de 75%.



Considerando que o agora recorrente não se insurgiu neste recurso voluntário contra as infrações de “1” a “4” acima, centralizaremos o relato nos pontos objeto de insurgência recursal, ou seja, as infrações referentes à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e a multa isolada pelo não pagamento do carnê-leão.

O rol de depósitos bancários de origem não comprovada está registrado nas fls. 171-181, referente aos anos-calendário 2000 a 2002, sendo certo que a fiscalização também apontou, como de origem não comprovada, um depósito de R\$ 18.000,00 (histórico “transferência eletrônica”), em 14/01/2003, no Banco do Brasil, e outro de R\$ 24.000,00 (histórico “transferência entre agências”), em 17/06/2004, no Bradesco, ambos acima dos limites do art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96.

Intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários, o contribuinte afirmou que os valores eram provenientes das distribuições de lucro de suas empresas. A autoridade fiscalizadora arrostou essa defesa nos termos seguintes (fls. 494, 495, 497 e 298), *verbis*:

(...)

9. Foi verificada a existência de declaração de rendimentos isentos e não tributáveis nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF – dos exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 respectivamente nos valores de R\$ 20.000,00 (vinte mil Reais), R\$ 245.532,00 (duzentos e quarenta e cinco mil e quinhentos e trinta e dois Reais), R\$ 105.072,00 (cento e cinco mil, e setenta e dois Reais), R\$ 168.000,00 (cento e sessenta e oito mil reais), e R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) (fl.474 a 492).

10. O contribuinte foi intimado já no termo de início de fiscalização (fl. 72), depois no Termo de Reintimação Fiscal (fl. 79), a esclarecer a origem desses valores e apresentar documentos que comprovassem o efetivo recebimento dos mesmos.

11. Em sua resposta o contribuinte afirmou que se tratou de distribuição de lucros de suas empresas (fl. 84 a 88).

12. Em termo de Reintimação que seguiu (fl. 111 a 115) o contribuinte foi intimado a apresentar os livros contábeis das pessoas jurídicas STONE BROTHERS COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, CNPJ 00.202.981/0001-50; ATACADÃO HOME SHOPPING LTDA, CNPJ 04.097.680/0001-64 e ATACADÃO SB COMÉRCIO DE UTILIDADES E DECORAÇÃO LTDA, CNPJ 04.304.601/0001-49 as quais conforme informou efetuaram a distribuição dos lucros discriminadas em suas DIRPF. Salientamos que no referido termo deixou de constar o item 5.1.2. discriminando uma das pessoas jurídicas, todavia requisição similar foi feita a outro dos sócios das pessoas jurídicas e em sua resposta o contribuinte mencionou o item faltante e apresentou os livros requisitados (fl. 116).

13. Da análise dos livros das pessoas jurídicas verifica-se a existência de rubricas informando sobre a existência de lucros e sua distribuição, conforme quadros por empresa em Termo de Re-Reintimação Fiscal (fl. 132 a135), não sendo controverso o fato de existirem as rubricas nos livros fiscais informando sobre lucros e sua distribuição as cópias das folhas dos livros não fazem parte dos autos, estando arquivadas nesta DRF/JPA/PB.

14. Todavia, em nenhum momento o contribuinte apresentou documentos que demonstrassem o efetivo recebimento dos recursos, o que motivou o já mencionado Termo de Re-Reintimação Fiscal.

15. Em sua resposta o contribuinte afirmou haver recebido os recursos em moeda (fl. 137) considerando respondida a requisição da fiscalização, inclusive quanto à indagação se os recursos que disse ter recebido provenientes das distribuições dos lucros escriturados haviam sido depositados em alguma de suas contas correntes.

16. Portanto, quanto à alegada distribuição de lucros, restou constatado que o único registro sobre as vultosas somas que teriam sido distribuídas aos sócios limitam-se à escrituração de livros, não havendo qualquer registro bancário, ou cheque, ou outro documento, nem do pagamento por parte da pessoa jurídica nem do recebimento por parte do contribuinte.

(...)

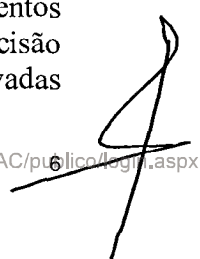
27. Para justificar os valores depositados em suas contas correntes o contribuinte afirmou que, como já dissemos, que os valores foram provenientes das distribuições de lucros. Ora, o contribuinte não comprovou que recebeu algum recurso proveniente de distribuição de lucros e mesmo considerando as datas e valores discriminados nos livros contábeis das pessoas jurídicas que constam em quadros de intimação lavrada em 29/08/2006 (fl. 133) verifica-se que os depósitos em suas contas correntes não guardam similitude com os valores das supostas distribuições de lucros. Aliás, a falta de correspondência entre os depósitos em conta corrente e as ditas distribuições de lucros são mais um indício de sua inexistência.

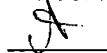
No tocante à multa isolada do carnê-leão, a fiscalização identificou dois dos depósitos outros de origem não comprovada como rendimentos de pessoa física, apurando a omissão, a qual foi agregada a multa isolada pelo não pagamento do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ-Recife (PE), por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, em decisão de fls. 570 a 607, consubstanciada no Acórdão nº 11-18.333, de 02/03/2007.

A decisão acima considerou não impugnada a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, o acréscimo patrimonial e o ganho de capital. Ainda, essa decisão reduziu as multas de ofício de 150% para 75%, pois entendeu que não restaram comprovadas





as condutas dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, bem como aplicou o princípio da retroatividade benigna, reduzindo a multa isolada do carnê-leão para 50%.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 29/03/2007 (fl. 611). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 20/04/2007 (fl. 612).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. o fisco se assenhoreou ilegalmente dos dados bancários sigilosos do contribuinte, sem autorização judicial, motivo suficiente para ser decretada a nulidade do lançamento;
- II. os poderes outorgados ao fisco pela Lei nº 10.174/2001 foram utilizados para fatos geradores anteriores à publicação de tal Lei, quando, em respeito ao princípio da irretroatividade das leis que vige no Brasil, somente poderiam ser utilizados a partir dos fatos geradores do ano-calendário 2002;
- III. na forma do art. 150, § 4º, do CTN c/c o art. 42 da Lei nº 9.430/96, deve-se reconhecer que a decadência fulminou os créditos tributários dos anos-calendário 2000 e 2001, aqui considerando que a ciência do lançamento somente se aperfeiçoou em 08/12/2006;
- IV. o fisco utilizou mera presunção para apurar a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, procedimento que vem sendo rechaçado pela jurisprudência dos tribunais do país desde a vetusta Súmula 182 do Tribunal Federal de Recurso, bem como pela própria jurisprudência administrativa;
- V. *“... o contribuinte, desde o primeiro instante da fiscalização, deixou bem claro que os recursos movimentados em suas contas bancárias são provenientes das distribuições de lucros das empresas STONE BROTHERS COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO; ATACADÃO HOME SHOPPING LTDA., e ATACADÃO SB COMÉRCIO DE UTILIDADES E DECORAÇÃO LTDA., as quais o recorrente figura como sócio”* (fl. 654), nos valores de R\$ 20.000,00, R\$ 245.532,00, R\$ 105.072,00, R\$ 168.000,00 e R\$ 400.000,00, nos anos-calendário de 2001 a 2005, respectivamente, que comprova com sobras a origem da movimentação bancária ora tributada, tudo devidamente comprovado com os registros contábeis nas pessoas jurídicas citadas, sendo certo que tal distribuição de lucros ocorreu em espécie. Não poderia a autoridade fiscalizadora arrostar a presente distribuição, sob argumento de que não se comprovou as transferências de recursos entre as empresas e o fiscalizado, já que não há qualquer impedimento legal a comprometer o procedimento das empresas e do fiscalizado. Ademais, neste ponto, a autoridade sequer apontou o preceito legal violado pelo contribuinte, e não se deve olvidar que a escrituração contábil, feita com observância das formalidades legais, faz fé em favor do comerciante, nos termos do art. 8º do Decreto-Lei nº 486/68;



- VI. a multa isolada de ofício foi aplicada concomitantemente com a multa vinculada de 75%, razão suficiente para afastar a primeira, sob pena de se apenar duplamente o mesmo fato.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 03, sorteado para este relator na sessão pública da 1ª Turma Ordinária da 4ª Quarta Câmara da 3ª Seção do CARF de 06/05/2009.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 29/03/2007 (fl. 611), quinta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 20/04/2007 (fl. 612), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 30/04/2007, segunda-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Inicialmente, como já asseverado na decisão recorrida, não houve insurgência do recorrente em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, ao acréscimo patrimonial a descoberto, à omissão do ganho de capital e a dedução indevida de despesas médicas. Em essência, no mérito, o recorrente vergastou a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e a multa isolada pelo não pagamento do carnê-leão.

Passa-se à defesa do **item I** (o fisco se assenhoreou ilegalmente dos dados bancários sigilosos do contribuinte, sem autorização judicial, motivo suficiente para ser decretada a nulidade do lançamento).

Carece de plausibilidade jurídica a tese de que a transferência do sigilo bancário do recorrente para o fisco afronta direitos individuais, necessitando, para tanto, de ordem judicial. Não se pode esquecer que o sigilo permanece preservado, já que a autoridade administrativa tributária somente utiliza as informações em seu mister constitucional. É difícil compreender como o sigilo bancário pode se inserir no art. 5º, X ou XII, da CF88, mormente porque a ação da autoridade fiscal, no caso em debate, busca combater ilícitos fiscais, e, como é cediço, as garantias individuais não podem ser utilizadas como manto para acobertar condutas ilícitas.

Ademais, muito mais substancial, em termos de informações do cidadão, são os dados protegidos pelo sigilo fiscal. Nas informações prestadas na declaração de ajuste anual da pessoa física, combinada com a declaração de bens e direitos, além de todas as fontes de rendimentos, há todo o rol de bens do contribuinte, saldos em fins de período de todas as aplicações financeiras, terceiros beneficiários de seus pagamentos, dependentes. No extrato bancário, por seu turno, há apenas um maçante rol de débitos e créditos. E, como é de todos conhecido, o fisco obtém e analisa a enorme gama de informações protegidas pelo sigilo fiscal, e ninguém, nunca, lembrou-se de aventar que o acesso a tais dados pudesse violar qualquer direito ou garantia individual, já que é inerente à atividade do fisco a investigação dos eventos econômico-financeiros dos contribuintes, onde se encontra, por óbvio, as informações bancárias.

Em todo caso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem dando indícios de que nada há de excepcional na transferência do sigilo bancário para o fisco. Nesta linha, vejamos alguns posicionamentos do Pretório Excelso:

"Da minha leitura, no inciso XII da Lei Fundamental, o que se protege, e de modo absoluto, até em relação ao Poder Judiciário, é a comunicação 'de dados' e não os 'dados', o que tornaria impossível qualquer investigação administrativa, fosse qual fosse." (MS 21.729, voto do Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 5-10-95, DJ de 19-10-01).

"A quebra do sigilo bancário não afronta o artigo 5º, X e XII da Constituição Federal (Precedente: PET.577)." (Inq 897-AgR, Rel. Min. Francisco Rezek, julgamento em 23-11-94, DJ de 24-3-95)

"Mandado de Segurança. Sigilo bancário. Instituição financeira executora de política creditícia e financeira do Governo Federal. Legitimidade do Ministério Público para requisitar informações e documentos destinados a instruir procedimentos administrativos de sua competência. Solicitação de informações, pelo Ministério Público Federal ao Banco do Brasil S/A, sobre concessão de empréstimos, subsidiados pelo Tesouro Nacional, com base em plano de governo, a empresas do setor sucroalcooleiro. Alegação do Banco impetrante de não poder informar os beneficiários dos aludidos empréstimos, por estarem protegidos pelo sigilo bancário, previsto no art. 38 da Lei n. 4.595/1964, e, ainda, ao entendimento de que dirigente do Banco do Brasil S/A não é autoridade, para efeito do art. 8º, da LC n. 75/1993. O poder de investigação do Estado é dirigido a coibir atividades afrontosas à ordem jurídica e a garantia do sigilo bancário não se estende às atividades ilícitas. A ordem jurídica confere explicitamente poderes amplos de investigação ao Ministério Público — art. 129, incisos VI, VIII, da Constituição Federal, e art. 8º, incisos II e IV, e § 2º, da Lei Complementar n. 75/1993. Não cabe ao Banco do Brasil negar, ao Ministério Público, informações sobre nomes de beneficiários de empréstimos concedidos pela instituição, com recursos subsidiados pelo erário federal, sob invocação do sigilo bancário, em se tratando de requisição de informações e documentos para instruir procedimento administrativo instaurado em defesa do patrimônio público. Princípio da publicidade, ut art. 37 da Constituição. No caso concreto, os empréstimos concedidos eram verdadeiros financiamentos públicos, porquanto o Banco do Brasil os realizou na condição de executor da política creditícia e financeira do Governo Federal, que deliberou sobre sua concessão e ainda se comprometeu a proceder à equalização da taxa de juros, sob a forma de subvenção econômica ao setor produtivo, de acordo com a Lei n. 8.427/1992. Mandado de segurança indeferido." (MS 21.729, Rel. p/ o ac Min. Néri da Silveira, julgamento em 5-10-95, DJ de 19-10-01)

Ainda, e por último, caso fosse acatada a tese do recorrente, ter-se-ia que declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº

105/2001, que permitem a transferência compulsória do sigilo bancário do sujeito passivo para o fisco, no âmbito administrativo. Ocorre que o julgador administrativo não detém essa competência. Nessa linha, veja-se o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2007 (DOU de 23 de junho de 2009), *verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

O entendimento acima, que já existia no antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuinte, foi objeto da **Súmula 1ºCC nº 2**: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, e, com espeque no art. 72, *caput* e §4º, do Regimento Interno do CARF¹, deve-se ressaltar que o enunciado sumular é de aplicação obrigatória nos julgamentos de 2º grau.

Assim, absolutamente improcedente a tese de que os dados bancários do contribuinte estariam protegidos por uma cláusula de reserva de jurisdição, já que a Lei Complementar antes citada, expressamente, outorgou o poder ao fisco para compulsar as informações bancárias do contribuinte, quando imprescindíveis ao procedimento fiscal.

Ainda, e por fim, deve-se anotar que toda a discussão sobre garantias individuais e cláusulas de reserva de jurisdição no tocante ao sigilo bancário tem um quê de provincianismo, já que os fiscos alienígenas, ordinariamente, acessam os dados bancários de seus contribuintes. O exemplo mais patente ocorre nos Estados Unidos, onde o IRS (*Internal Revenue Service*), a Receita Federal norte-americana, recebe ordinariamente as informações bancárias e de mercados de capitais dos contribuintes, enviadas pelas instituições financeiras, sem qualquer empeco, como se via seguidamente em processos administrativos fiscais que transitavam pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, esses tratando de questões atinentes à dupla tributação. Ademais, atualmente, até a meca do sigilo bancário, a Suíça, tem sido obrigada a franquear os dados bancários de contribuintes estrangeiros, notadamente

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

§ 1º a § 3º Omissis;

§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

americanos, como se tem divulgado seguidamente na imprensa brasileira. Para tanto, vejam-se as matérias jornalísticas abaixo², *verbis*:

Bancos suíços (Edição do Jornal Valor Econômico de 28/08/2009)

O principal negociador da Suíça no processo fiscal movido contra o UBS disse que a Receita Federal dos EUA (IRS, pelas iniciais em inglês) deverá solicitar nomes de clientes americanos de outros bancos depois que o governo suíço concordou em fornecer detalhes das contas do UBS. "É possível que o IRS peça novos dados sobre clientes norte-americanos a outros bancos suíços", disse Michael Ambuehl, que comandou as discussões em nome do Ministério das Relações Exteriores da Suíça. (Bloomberg)

França alerta sonegadores (Edição do Jornal Valor Econômico de 31/08/2009)

A França deu até 31 de dezembro para que seus cidadãos com dinheiro na Suíça regularizem sua situação. Quem perder o prazo será processado. O governo francês estima que 3.000 contribuintes tenham € 3 bilhões não declarados em três dos principais bancos suíços e disse que vai pressionar essas instituições a revelar o nome dos sonegadores. Recentemente os EUA obtiveram dados de 4.450 correntistas americanos do banco suíço UBS. "O sigilo bancário está sendo revertido", disse Sebastien Proto, chefe de gabinete do Ministério do Orçamento francês.

Suíços não temem nova ação americana (Edição do Jornal Valor Econômico de 1º/09/2009)

Patrick Jenkins e Haig Simonian, Financial Times, de Zurique 01/09/2009

Os principais private bankers da Suíça estão convencidos de que podem evitar uma "caça às bruxas" pelas autoridades dos Estados Unidos, por causa de suas atividades, na esteira dos problemas fiscais enfrentados pelo UBS.

Ao "Financial Times", executivos graduados do Crédit Suisse e do Julius Baer, o segundo e terceiro maiores private banks da Suíça disseram estar otimistas.

Os comentários foram feitos pouco depois que Éric Woerth, ministro do Orçamento da França, alegou que as autoridades do país ganharam acesso aos nomes de 3 mil clientes.

2

Informações

localizadas

no

sítio:

<http://www.valoronline.com.br/ValorImpresso/MaterialImpresso.aspx?dtmateria=28-8-2009&codmateria=5786896&codcategoria=93&tp=12&searchTerm=ubs;>
<http://www.valoronline.com.br/ValorImpresso/MaterialImpresso.aspx?dtmateria=31-8-2009&codmateria=5789882&codcategoria=97&tp=12&searchTerm=ubs;>
<http://www.valoronline.com.br/ValorImpresso/MaterialImpresso.aspx?dtmateria=1-9-2009&codmateria=5792336&codcategoria=93&tp=12&searchTerm=ubs>. Acesso em 1º/09/2009

"Adotamos medidas há muito tempo e estabelecemos regras claras", disse Walter Berchtold, presidente do Crédit Suisse Private Banking. "Desse ponto de vista, estou bastante confortável." Boris Collardi, diretor-presidente do Julius Baer, disse: "Não quero dizer que estamos tranquilos, mas estamos preparados. Poderá haver alguns pedidos de informações, mas não acho que corremos o risco de intimações".

Os bancos falaram depois de um acordo firmado em agosto entre o UBS e as autoridades americanas, para resolver um prolongada disputa fiscal envolvendo a entrega sem precedentes dos nomes de 4.450 clientes secretos. Como parte de sua ação contra o UBS, as autoridades americanas adotaram uma ação legal que lhes permitiu descobrir os alvos não identificados por meio das chamadas intimações judiciais John Doe.

O caso despertou temores na Suíça de que outros private banks possam ser "atacados" pelas autoridades tributárias dos EUA e outros países. Mas o Julius Baer adotou um tom desafiador. "É como se estivéssemos dirigindo em uma área onde o limite de velocidade é de 60 quilômetros por hora e depois que você passar por ela, alguém lhe diz que a velocidade máxima era de 30 quilômetros por hora. A interpretação das regras mudou", afirmou Collardi. Ele disse estar confiante que o governo suíço tem um plano para lidar com novos desafios legais.

O governo suíço, que ajudou a coordenar o acordo com o UBS, tentou limitar os danos ao setor financeiro do país, argumentando que tratou-se de um caso extraordinário. No entanto, o acordo complexo também permite ações parecidas contra outros bancos, embora os critérios precisos ainda não tenham sido revelados. O avanço dos EUA sobre os bancos suíços vem sendo atentamente observado por outros países.

No Canadá, onde o UBS também era muito ativo na busca por clientes offshore, as autoridades vão se reunir com funcionários do banco esta semana.

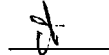
Por tudo, vê-se que nada tem de inaudito o acesso ao sigilo bancário de contribuintes diretamente pelo fisco, aqui e alhures, devendo ser rechaçada a nulidade vindicada.

Agora, passa-se à defesa do **item II** (os poderes outorgados ao fisco pela Lei nº 10.174/2001 foram utilizados para fatos geradores anteriores à publicação de tal Lei, quando, em respeito ao princípio da irretroatividade das leis que vige no Brasil, somente poderiam ser utilizados a partir dos fatos geradores do ano-calendário 2002).

Argumenta o recorrente que a Receita Federal deveria resguardar o sigilo das informações prestadas pelas instituições financeiras, no tocante a CPMF, sendo vedada sua utilização para constituição de crédito tributário relativo a outros tributos, na forma do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96. Ainda que a alteração desse parágrafo pela Lei nº 10.174/2001, não poderia atingir fatos geradores anteriores a 2001.

Essa questão foi acaloradamente debatida no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, consolidou-se o entendimento de que a Lei nº 10.174/2001, no ponto em discussão, quando permitiu a utilização dos dados da CPMF para períodos pretéritos a sua vigência, tem fundamento de





validade no art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, que manda aplicar 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.

Nessa linha, veja-se a ementa do Acórdão nº CSRF/04-00.135, sessão de 13 de dezembro de 2005, relator o conselheiro Romeu Bueno de Camargo:

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

Recurso especial provido.

Ainda, como exemplo dessa orientação jurisprudencial, no âmbito desta Sexta Câmara, vejam-se os Acórdãos nºs 106-16.083, sessão de 25 de janeiro de 2007, relatora a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto; 106-16.142, sessão de 28 de fevereiro de 2007, relator o Conselheiro José Ribamar Barros Penha.

No poder judiciário, a higidez da alteração trazida pela Lei nº 10.174/2001, permitindo a utilização dos dados da CPMF para lançar tributos em períodos anteriores a 2001, foi ratificada em múltiplos arestos do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Por todos, veja-se a ementa do REsp 792.812, julgado em 13/03/2007, publicado no DJ de 02/04/2007, relator o Ministro Luiz Fux:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUTUAÇÃO COM BASE APENAS EM DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LC 105/01. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 182/TFR.

1. A LC 105/01 expressamente prevê que o repasse de informações relativas à CPMF pelas instituições financeiras à Delegacia da Receita Federal, na forma do art. 11 e parágrafos da Lei 9.311/96, não constitui quebra de sigilo bancário.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está assentada no sentido de que: "a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência" e que "inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários,



máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal" (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005).

3. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, pelo que a LC nº 105/2001, art. 6º, por envergar essa natureza, atinge fatos pretéritos. Assim, por força dessa disposição, é possível que a administração, sem autorização judicial, quebre o sigilo bancário de contribuinte durante período anterior a sua vigência.

4. Tese inversa levaria a criar situações em que a administração tributária, mesmo tendo ciência de possível sonegação fiscal, ficaria impedida de apurá-la.

5. Deveras, ressoa inadmissível que o ordenamento jurídico crie proteção de tal nível a quem, possivelmente, cometeu infração.

6. Isto porque o sigilo bancário não tem conteúdo absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade pública e privada, este sim, com força de natureza absoluta. Ele deve ceder todas as vezes que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. O sigilo bancário é garantido pela Constituição Federal como direito fundamental para guardar a intimidade das pessoas desde que não sirva para encobrir ilícitos.

7. Outrossim, é cediço que "É possível a aplicação imediata do art. 6º da LC nº 105/2001, porquanto trata de disposição meramente procedimental, sendo certo que, a teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, revela-se possível o cruzamento dos dados obtidos com a arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos em face do que dispõe o art. 1º da Lei nº 10.174/2001, que alterou a redação original do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96" (AgRgREsp 700.789/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 19.12.2005).

8. Precedentes: REsp 701.996/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06/03/06; REsp 691.601/SC, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005; AgRgREsp 558.633/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 07/11/05; REsp 628.527/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03/10/05.

9. Consectariamente, consoante assentado no Parecer do Ministério Público (fls. 272/274): "uma vez verificada a incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração de ajuste anual do ano calendário de 1992 (fls. 67/73) e os valores dos depósitos bancários em questão (fls. 15/30), por inferência lógica se cria uma presunção relativa de omissão de rendimentos, a qual pode ser afastada pela interessada mediante prova em contrário."

10. A súmula 182 do extinto TFR, diante do novel quadro legislativo, tornou-se inoperante, sendo certo que, in casu: "houve processo administrativo, no qual a Autora apresentou a sua defesa, a impugnar o lançamento do IR lastreado na sua

movimentação bancária, em valores aproximados a 1 milhão e meio de dólares (fls. 43/4). Segundo informe do relatório fiscal (fls. 40), a Autora recebeu numerário do Exterior, em conta CC5, em cheques nominativos e administrativos, supostamente oriundos de "um amigo estrangeiro residente no Líbano" (fls. 40). Na justificativa do Fisco (fls. 51), que manteve o lançamento, a tributação teve a sua causa eficiente assim descrita, verbis: "Inicialmente, deve-se chamar a atenção para o fato de que os depósitos bancários em questão estão perfeitamente identificados, conforme cópias dos cheques de fls. 15/30, não havendo qualquer controvérsia a respeito da autenticidade dos mesmos. Além disso, deve-se observar que o objeto da tributação não são os depósitos bancários em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada por eles."

3. Recurso especial provido.

Ainda, buscou o contribuinte se acobertar no manto da segurança jurídica, invocando os princípios da irretroatividade das leis e o do *tempus regit actum*, o que afastaria a utilização retrospectiva dos dados da CPMF. Tais princípios devem ser sopesados em face da necessidade do combate aos ilícitos fiscais, obrigação do estado e direito do cidadão cumpridor de suas obrigações, o que é, em última análise, uma vertente do princípio da supremacia do interesse público.

Não pode uma norma procedimental, que vede a ação do fisco, anistiar infrações cometidas no curso de sua vigência, garantindo ao infrator um direito adquirido. Ora, o direito a ser adquirido é aquele lícito, em conformidade com o ordenamento jurídico. Ninguém tem direito a invocar uma legislação que o proteja, de forma peremptória, do descortinamento de ilícitos que foram desnudados por legislação superveniente, que, no caso vertente, aumentou os poderes da fiscalização tributária federal. Assim, o princípio da segurança jurídica deve ser afastado em prol do interesse público e da necessidade da descoberta das infrações tributárias.

Por tudo, escoreita a utilização das informações da CPMF como elemento indiciário à constituição do crédito tributário, como no caso vertente, não havendo qualquer pecha de inconstitucionalidade na utilização retroativa dos poderes trazidos pela Lei nº 10.174/2001 à fiscalização tributária. Assim, rejeita-se a nulidade vindicada.

Agora, passa-se à defesa do **item III** (na forma do art. 150, § 4º, do CTN c/c o art. 42 da Lei nº 9.430/96, deve-se reconhecer que a decadência fulminou os créditos tributários dos anos-calendário 2000 e 2001, aqui considerando que a ciência do lançamento somente se aperfeiçoou em 08/12/2006).

Inicialmente, observe-se que o recorrente pugna pelo reconhecimento da decadência mensal do imposto lançado, com prazo contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN c/c o art. 42 da Lei nº 9.430/96, ou seja, advoga que o lançamento do imposto de renda para o caso vertente é por homologação, tendo o fato gerador uma periodicidade mensal, pois pugna pelo reconhecimento da decadência do lançamento dos anos-calendário 2000 e 2001, no tocante à tributação da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Ainda, registre-se, afora a tributação dos depósitos bancários, nos anos-calendário em comento, há a incidência tributária sobre uma omissão de ganho de capital, com fato gerador em 30/09/2001.

A lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda. O fato de não haver o pagamento não transmuda a natureza do lançamento. O lançamento por homologação, independentemente de haver ou não pagamento, amolda-se ao prazo decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando incidirá a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

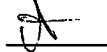
O entendimento esposado por este relator, **no tocante à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**, com quinquênio contado na forma do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, atualmente é uníssono no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplos, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; CSRF/04-00.213, relator o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006.

Nessa linha, entende-se pacificamente que, desde o Decreto-Lei nº 1.968/1982, o lançamento do imposto de renda da pessoa física passou a ser por homologação, porque a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, considerando que o lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, adota-se prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando incidirá a regra decadencial do art. 173, I, do CTN.

Superado o ponto precedente, deve-se discutir qual a periodicidade do fato gerador do imposto de renda referente aos rendimentos sujeitos à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, se tal fato gerador tem periodicidade mensal ou anual. No tocante à tributação do ganho de capital, não remanesce dúvida que o fato gerador se considera ocorrido no momento da alienação do bem, sendo que deve ser tributado o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, na forma do art. 3º, § 2º, da Lei nº 7.713/88, o que implica em um período de apuração mensal.

Antes de prosseguir, um pequeno apanhado doutrinário sobre a classificação dos fatos geradores quanto a sua forma de exteriorização, ressaltando que não se desconhece as críticas de parte da doutrina em relação a tal classificação. Por essa classificação, o fato gerador pode ser instantâneo, que se exterioriza por um fato único (como a saída do produto do estabelecimento para o IPI), complexo ou periódico, que se exterioriza por uma série de fatos econômicos e se aperfeiçoa em um único momento (como exemplo, o imposto de renda), e continuado, que se exterioriza por uma situação de fato, de caráter contínuo, que se renova em determinado período de tempo (como o IPTU). Nessa linha, não há dúvida que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física referente a rendimentos passíveis de ajuste anual é complexo, ou seja, aperfeiçoa-se ao final de determinado período de tempo.

Aqui, vale ressaltar que, sob a égide da Lei nº 7.713/88, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física foi mensal apenas para o ano-calendário 1989. O imposto era apurado mensalmente, e as pessoas físicas pagavam, mensalmente, com base nessa apuração. Entretanto, a partir do ano-calendário de 1990, mister conciliar a interpretação do art. 2º da Lei nº 7.713/88 (*"O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos"*) com o art. 2º da Lei nº 8.134/90 (*"O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11"*). O art. 11 da Lei nº 8.134/90, aliado ao art. 9º desta Lei, versa sobre a apuração do saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração de ajuste anual. A partir da Lei nº 8.134/90, que introduziu a declaração de ajuste anual nos moldes que se conhece hoje, o fato gerador passou a ser anual,



porém se manteve a tributação dos rendimentos à medida de sua percepção. Essa a única interpretação que pode conciliar os dispositivos da Lei nº 7.713/88 com os da Lei nº 8.134/90, não havendo que se falar em fato gerador do imposto de renda com periodicidade mensal.

Na linha acima, a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para uniformizar a interpretação da legislação tributária da pessoa física no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, em sessão de 19/06/2007, relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, prolatou o Acórdão nº CSRF/04-00.586, unânime, que restou assim ementado:

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário.

O entendimento acima é aplicado, como regra geral, a todos os rendimentos percebidos pela pessoa física e submetidos ao ajuste na declaração anual. Porém, especificamente no tocante à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, a tese da decadência mensal não se encontra alicerçada nas leis gerais do imposto de renda da pessoa física (Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90), mas no art. 42, § 1º e § 4º, da Lei nº 9.430/96, com âncoras na dicção legal de que “os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos”. Assim, é preciso apreciar a periodicidade do fato gerador da omissão em discussão sob a influência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-



calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002) (grifou-se)

A tese da decadência mensal da tributação da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada chegou a ser albergada em julgados da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como exemplo, veja-se o Acórdão 106-15.633, sessão de 21/06/2006, relator o Conselheiro José Ribamar Barros Penha, redator do voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, que restou assim ementado (excerto):

MOMENTO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento. De acordo com o § 4º do art.42 da Lei nº 9.430, na hipótese de presunção de omissão de rendimentos, caracterizada pela existência de depósitos em instituições financeiras sem comprovação da origem, o imposto incide no mês e tem por base a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA - Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/1982 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser do tipo estatuído no artigo 150 do CTN. Nos termos do art. 43 do CTN o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Fixada pela norma legal a tributação mensal, o termo de início para contagem do prazo de cinco anos para o lançamento é a ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que o imposto incide.

Porém, o entendimento acima, posteriormente, passou a ser rechaçado pela própria Sexta Câmara. A seguir, demonstram-se os motivos pelos quais não pode prosperar a tese da decadência mensal.



Primeiramente, deve-se observar que os parágrafos acima citados e grifados do art. 42 da Lei nº 9.430/96 não dizem tudo o que seria necessário para se ter um fato gerador com periodicidade mensal, pois sequer há a definição do vencimento dessa “obrigação mensal”. Quando venceria tal obrigação? No último dia do mês seguinte à percepção dos rendimentos caracterizados pelos depósitos bancários de origem não comprovada, de forma similar aos rendimentos submetidos ao carnê-leão? No último dia útil do mês seguinte ao trimestre civil, como no caso do imposto devido pelas pessoas jurídicas do lucro presumido ou do lucro real trimestral? Na data do depósito bancário, com fato gerador diário, como no caso do IRRF que incide sobre rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior ou a pagamento a beneficiário não identificado?

Atente-se ainda que a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada deveria ser tributada no mês em que os rendimentos fossem considerados recebidos, com base na tabela progressiva, como expressamente determinado pelo art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, porém, como acima se viu, não há definição do vencimento dessa obrigação, o que impediria a cobrança de qualquer imposto dentro do ano-calendário por parte da autoridade autuante. Dessa forma, caso não se descubra a origem dos depósitos bancários, somente restará para a autoridade autuante colacionar tais rendimentos aos declarados no ajuste anual, apurando o imposto devido, com vencimento do imposto na data da entrega da declaração anual. De outra banda, o contribuinte que objetivasse regularizar sua situação perante o fisco, de forma espontânea, deveria desnudar a origem dos depósitos bancários, submetendo-os à tributação anual, como recebidos de pessoas jurídicas, físicas ou de fontes no exterior, ou tributando-os de forma definitiva, como no ganho de capital, este dentro do ano-calendário. Aqui, registre-se, no caso do desnudamento dos depósitos bancários, elidindo a imposição da presunção legal, a regra, certamente, será a colação dos depósitos como rendimentos no ajuste anual e não submetê-los a alguma tributação específica definitiva, já que as possibilidades de percepção de rendimentos sujeitos ao ajuste são muito mais amplas que as de tributação definitiva, aqui considerando o crédito bancário de origem não comprovada (as múltiplas hipóteses de tributação definitiva ou exclusiva decorrentes de aplicações financeiras ou sorteios são sempre facilmente identificáveis nos extratos bancários, pelo próprio histórico do crédito, não se subsumindo à omissão de rendimentos em discussão), o que fortalece a idéia de que os rendimentos omitidos decorrentes da presunção em foco devem ser submetidos ao ajuste anual, amplificando a tese da periodicidade anual do fato gerador em discussão.

Ainda, deve-se observar que, exceto pelos rendimentos do 13º salário, submetidos à tabela progressiva mensal e tributados exclusivamente na fonte, os demais rendimentos sujeitos à tabela progressiva mensal têm o imposto calculado sobre os valores efetivamente recebidos em cada mês (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250/95) e, independentemente do recolhimento do IRPF ou IRRF dentro do ano-calendário, devem ser levados à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, a tributação dentro do ano-calendário pela tabela progressiva mensal (como no caso do carnê-leão e dos rendimentos percebidos de pessoa jurídica sujeitos à retenção na fonte e ao ajuste anual) não é definitiva, mas uma mera antecipação do devido no ajuste anual, havendo aplicação de penalidades específicas para o caso da ausência de antecipação dentro do ano-calendário pelo contribuinte (multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96) ou pela fonte pagadora (art. 9º da Lei nº 10.426/2002). Assim, mais uma vez, inegavelmente, a idéia de submeter rendimentos à tabela progressiva mensal invoca a periodicidade anual do fato gerador do imposto incidente em tais rendimentos, independentemente dos rendimentos serem tributados dentro do ano-calendário ou não, pois tudo irá para o ajuste anual.

Observe-se que há similaridade jurídica entre os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório – carnê leão -, com vencimento mensal especificado no art. 6º, II, da Lei nº 8.383/91 e que não tiveram o imposto antecipado dentro do ano-calendário, e a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada. Ambos são rendimentos omitidos que deveriam ser submetidos à tabela progressiva mensal. Para o primeiro, ressalte-se, a Lei definiu o vencimento da obrigação mensal, porém, mesmo assim, o fato gerador é complexivo anual, sendo que há uma cominação específica pelo não recolhimento da obrigação mensal. Para segundo, com muito mais razão, onde sequer há qualquer definição do vencimento mensal da obrigação, o fato gerador somente pode ser complexivo anual.

Por último, especificamente no caso da pessoa física, o art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96 determina que não devem ser considerados, na apuração da omissão de rendimentos, os depósitos de valor inferior a R\$ 12.000,00, desde que seu somatório, dentro do ano-calendário, não exceda R\$ 80.000,00. Mais uma vez se observa que a Lei excluiu da tributação uma série de fatos econômicos, em base anual, a indicar que o fato gerador de tal omissão tem periodicidade anual, dentro da concepção de renda auferida em anos-calendário.

Vê-se, por tudo, que deve ser afastada a tese da periodicidade mensal do imposto de renda que incide sobre os rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada, pelos motivos que seguem:

- 1) o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, como regra geral, tem periodicidade anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90;
- 2) como a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada está sujeita à aplicação da tabela progressiva, necessariamente os rendimentos omitidos devem ser levados à colação no ajuste anual, quando, então, aperfeiçoa-se o fato gerador em 31/12, permitindo-se a apuração do imposto devido. Não se deve perder de vista que a aplicação da tabela progressiva mensal invoca, diretamente, a concepção de rendimentos sujeitos a ajuste no fim do ano-calendário, que tem como consectário inafastável a periodicidade anual do fato gerador do imposto assim apurado;
- 3) Se os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), com vencimento mensal definido em lei, com imposto antecipado, ou não, em cada mês do ano-calendário, são submetidos ao ajuste anual, sendo o fato gerador do imposto complexivo anual, com muito mais razão deve-se estender essa interpretação para os rendimentos oriundos da presunção dos depósitos bancários de origem não comprovada, que sequer tem o vencimento mensal definido em lei;
- 4) a própria Lei afasta da tributação os depósitos bancários abaixo de R\$ 12.000,00, desde que o somatório destes não exceda R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário, indicando que o fato gerador de tal omissão deve ser apreendido dentro de um período anual.

Dessa forma, percebe-se que a tese da periodicidade mensal do fato gerador da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada não pode ser aceita. O entendimento aqui esposado vem sendo atualmente acatado pacificamente pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como exemplos, vejam-se os Acórdãos nºs: 102-48.799 (Segunda Câmara do Primeiro Conselho de

Contribuintes), sessão de 07/11/2007, relatora a Conselheira Silvana Mancini Karam, por maioria; 104-23.147 (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 24/04/2008, relator o Conselheiro Nelson Mallmann, unânime; 106-17.254 (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 05/02/2009, relator o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, unânime.

Assim, considerando que o fato gerador dos rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada é anual, mister perquirir se a decadência alcançou o fato gerador dos anos-calendário 2000 e 2001, aqui em debate, que se aperfeiçoaram em 31/12/2000 e 31/12/2001.

O sujeito passivo foi considerado cientificado do auto de infração em 08/12/2006. Como detalhado acima, aqui se acolhe a tese de que o fato gerador do imposto de renda oriundo da infração referente à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários é complexo, com periodicidade anual, sendo tal tributo sujeito ao lançamento por homologação. Dessa forma, os fatos geradores aqui vergastados aperfeiçoaram-se em 31/12/2000 e 31/12/2001, e, em 08/12/2006, já tinha fluído o prazo decadencial no tocante ao ano-calendário 2000, cujo termo final ocorreu em 31/12/2005, contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN, já que as condutas qualificadas que poderiam levar o prazo decadencial a ser contado na forma do art. 173, I, do CTN foram afastadas pela decisão recorrida, quando se reduziu a multa de ofício de 150% para 75%, pois foram consideradas ausentes as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, condição necessária para se asseverar que o contribuinte agira com dolo, fraude ou simulação. No tocante ao ano-calendário 2001, o termo decadencial findou-se apenas em 31/12/2006, sendo hígido o lançamento.

Ainda, no tocante à tributação do ganho de capital, com prazo decadencial igualmente contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN, deve-se considerar que a decadência fulminou tal lançamento, pois o fisco somente poderia ter efetuado o lançamento até 30/09/2006 (cinco anos após o fato gerador ocorrido em 30/09/2001 – fl. 05, ou seja, até 30/09/2006), o que inocorreu no caso presente, já que o lançamento foi aperfeiçoado em 08/12/2006.

Com as considerações acima, deve-se declarar que a decadência fulminou os créditos tributários do ano-calendário 2000 e a tributação do ganho de capital, este com fato gerador em 30/09/2001.

Agora, passa-se à defesa do **item IV** (o fisco utilizou mera presunção para apurar a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, procedimento que vem sendo rechaçado pela jurisprudência dos tribunais do país desde a vetusta Súmula 182 do Tribunal Federal de Recurso, bem como pela própria jurisprudência administrativa).

Anteriormente à Lei nº 8.021/90, assentou-se que os depósitos bancários, unicamente, não representavam rendimentos a sofrer a incidência do imposto de renda. Inclusive, o Tribunal Federal de Recursos tinha sumulado um entendimento com tal interpretação (Súmula 182 do TFR), bem como o art. 9º, VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88 determinou o arquivamento de processos administrativos que controlassem débitos de imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários.

Veio o art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90 e, expressamente, permitiu o arbitramento de rendimentos com base em depósitos ou aplicações em instituições financeiras, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza, quando o contribuinte não pudesse comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. Porém, para incidência do imposto de renda sobre a hipótese em debate, a jurisprudência administrativa passou a obrigar que a fiscalização comprovasse o consumo da renda pelo contribuinte, representada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados. Essa era a dicção do art. 6º da Lei nº 8.021/90, *verbis*:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

~~*§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)*~~

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Esse estado de coisas foi profundamente alterado pelo art. 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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.

A partir dessa inovação legislativa, os valores mantidos em conta de depósito sem comprovação de sua origem passaram a ser rendimentos presumidos. Trata-se de presunção *iuris tantum*, passível de prova em contrário por parte do contribuinte. Entretanto, caso o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos valores mantidos em conta de depósito ou investimento, é de se presumir que tais valores foram omitidos da tributação.

Observe que o art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90 (tachado acima) tratava do arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários e foi expressamente revogado pelo art. 88, XVIII, da Lei nº 9.430/96. Dessa forma, para fatos geradores a partir de 1º/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários com origem não comprovada, tem vigência única e plena o art. 42 da Lei nº 9.430/96. Com esse novo estatuto, como já assinalado, o depósito bancário com origem não comprovada é presumido rendimento omitido, com incidência da tabela progressiva do imposto de renda.

Nesse novo cenário normativo, não há que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte. **Esta é a hipótese dos autos.** Por uma presunção legal relativa, o depósito com origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda.

Esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, por todos, veja-se o Acórdão nº CSRF/04-00.164, sessão de 13 de dezembro de 2005, relatora a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996).

Ainda, apenas para argumentar, eventual conflito normativo entre o art. 42 da Lei nº 9.430/96 (presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada) e o CTN/Constituição Federal (definição de renda e proventos de qualquer natureza como hipótese de incidência do imposto de renda) somente poderia ser resolvido no âmbito da declaração de inconstitucionalidade das normas, falecendo competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para o mister. Reconhecer que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 está em antinomia com o art. 43 do CTN, este que define a base de cálculo do imposto de renda (renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda), com a supremacia deste último, significaria afirmar que aquele estaria eivado de vício de inconstitucionalidade, já que conflito de leis em terrenos normativos definidos pela Constituição (campo de atuação da lei ordinária e da lei complementar), como no caso vertente, soluciona-se pela apreciação do vetor constitucional do dissenso. Nessa linha, veja-se o REsp nº 650.949-PR, relator o min. Humberto Martins, unânime na 2ª Turma, DJ de 15/02/2007, que restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ART. 130 DO CPC – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – INEXISTÊNCIA DE JUNTADA DOS ACÓRDÃOS PARADIGMAS – CONTRARIEDADE AOS ARTS. 46 E 47 DO CTN – MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL.

1. A Corte a quo não analisou a matéria recursal à luz do art. 130 do CPC. Assim, incidem os enunciados 282 e 356 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

2. A inclusão do frete na base de cálculo do IPI deriva *de imposição do art. 15 da Lei n. 7.789/89, que no entendimento deste Tribunal, teria revogado o art. 47 do CTN.*

3. *Em casos de revogação de lei complementar (CTN) por lei ordinária, reveste-se o conflito de índole constitucional, o que enseja a incompetência do Superior Tribunal de Justiça. Precedente: REsp 209320/DF, Rel. Min. Castro Meira, Relator p/ Acórdão o Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 20.3.2006, p. 224.*

Recurso especial não-conhecido.

Não por outra razão, após a Emenda Constitucional nº 45, a decisão judicial que julgar válida lei local contestada em face de lei federal passou a ser objeto de Recurso Extraordinário (art. 102, III, “d”, da CF88), ou seja, conflitos de leis cujos âmbitos normativos estão definidos na Constituição Federal resolvem-se pela apreciação do vetor constitucional do dissenso.

Dessa forma, reconhecer a supremacia do art. 43 do CTN em face do art. 42 da Lei nº 9.430/96, significaria declarar a inconstitucionalidade desse último dispositivo. E, no caso específico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem aplicação o art. 62 de seu Regimento Interno, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto, norma regimental que tem sede no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, na hipótese em debate, correto o lançamento que utilizou a presunção estatuída no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Na seqüência, passa-se a apreciar a defesa do **item V** (comprovação dos depósitos bancários a partir da distribuição de lucros).

No ponto que aqui interessa, o recorrente busca comprovar a origem dos depósitos bancários, nos anos-calendário 2001 a 2004, nos montantes de R\$ 115.129,20, R\$ 242.856,22, R\$ 18.000,00 e R\$ 24.000,00, respectivamente, pela existência de rendimentos isentos e não tributáveis nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF – dos anos-calendário 2001 a 2004, nos valores de R\$ 245.532,00, R\$ 105.072,00, R\$ 168.000,00 e R\$ 400.000,00 (fl. 474 a 492), oriundos de pretensas distribuições de lucros.

O contribuinte foi intimado a comprovar a origem das distribuições de lucros acima, valores razoavelmente vultosos, e alegou que as distribuições foram efetuadas em espécie, o que atrai uma dúvida fundada sobre a real existência do recebimento de tais valores. A questão é que não parece plausível que, ano após ano, o contribuinte declare a percepção de lucros e não tenha qualquer comprovante bancário que demonstre iniludivelmente a percepção de tais valores.

Porém, há mais. Os depósitos não comprovados dos anos-calendário 2003 e 2004 são eventos individuais, isolados, expressivos, e não seria difícil ao contribuinte fazer a prova da percepção de tais valores. Efetivamente, ninguém recebe, por exemplo, R\$ 24.000,00, e não tem qualquer comprovação da origem de tais valores, escudando, aqui, em uma implausível distribuição de lucros.

Por fim, as informações das declarações de ajuste anual do contribuinte merecem pouca fé, pela inconsistência das informações. Veja-se, por exemplo, que o

contribuinte havia declarado um patrimônio de R\$ 340.021,49, em 31/12/2001, na DIRPF-ano-calendário 2001 (fl. 479). Na DIRPF-ano-calendário 2002, na coluna 31/12/2001, o contribuinte acresceu um dinheiro em espécie de R\$ 168.072,00, transmutando seu patrimônio para R\$ 508.093,49 (fl. 484). Ainda, nesta mesma DIPRF, declarou que detinha R\$ 55.797,00, em 31/12/2002, como dinheiro em espécie (fl. 484). Na declaração do ano seguinte (DIRPF-AC 2003 – fl. 488), o mesmo patrimônio em 31/12/2002 aumentou para R\$ 534.797,00, com o referido dinheiro em espécie passando para R\$ 155.797,00.

Por tudo, estava o contribuinte obrigado a comprovar com documentação hábil e idônea a origem dos depósitos bancários, como exigido pelo art. 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96. Em tese, a distribuição de lucros até poderia justificar a origem dos depósitos bancários, desde que houvesse algum liame entre eles, que, como asseverado pela autoridade fiscal, sequer existia (fls. 497 – *in fine*), e, fundamentalmente, houvesse uma robusta prova da real percepção dos lucros, o que inocorreu no caso vertente.

Com as considerações acima, entendo que não restou comprovada a origem dos depósitos bancários, devendo ser mantida a omissão de rendimentos em foco.

Por fim, a defesa do **item VI** (a multa isolada de ofício foi aplicada concomitantemente com a multa vinculada de 75%, razão suficiente para afastar a primeira, sob pena de se apenar duplamente o mesmo fato).

A infração do não recolhimento do carnê-leão sobre os rendimentos percebidos de pessoa física, apenada com a multa isolada de 75% (e posteriormente reduzida para 50% pela decisão recorrida), foi absorvida pela conduta de não ofertar esses rendimentos à tributação no ajuste anual, pois essa última conduta também é apenada com multa de ofício de 75%. Nessa matéria, mansa a jurisprudência administrativa, que tem afastado a presente penalidade pela incidência de dupla pena sobre a mesma base de cálculo. Para tanto, vejamos as seguintes ementas:

Acórdão nº CSRF/01-04.987, sessão de 15 de junho de 2004, relatora a conselheira Leila Maria Scherrer Leitão

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Acórdão nº 102-48.216, sessão de 26 de janeiro de 2007, relator o conselheiro Antonio José Praga de Sousa

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD - TRIBUTAÇÃO – São tributáveis os rendimentos decorrentes da prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento –PNUD, quando recebidos por nacionais contratados no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária. (Acórdão CSRF 04-00.024 de 21/04/2005).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

Acórdão nº 104-22.058, sessão de 06 de dezembro de 2006, relator o conselheiro Nelson Mallmann

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - UNESCO/ONU - A isenção de imposto de renda sobre rendimentos pagos pelos organismos internacionais é privilégio exclusivo dos funcionários que satisfaçam as condições previstas na Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas, recepcionada no direito pátrio pelo Decreto nº. 22.784, de 1950 e pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do Organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº. 10, de 1959, promulgada pelo Decreto nº. 52.288, de 1963. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

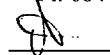
LEGITIMIDADE PASSIVA - Os Organismos Internacionais que possuem imunidade de jurisdição não se submetem à legislação interna brasileira, portanto deles não se pode exigir a retenção e o recolhimento do imposto de renda sobre valores pagos às pessoas físicas. Estas têm seus rendimentos sujeitos à tributação mensal, na forma de carnê-leão.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Acórdão nº 106-16.124, sessão de 28 de fevereiro de 2007, relator o conselheiro José Ribamar Barros Penha

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO – Estão sujeitos a tributação do Imposto de Renda os rendimentos auferidos junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD em contraprestação de serviço contratados em território nacional, uma vez não preenchida a condição de funcionário do organismo internacional.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA CONCOMITANTE – É de ser afastada a aplicação de multa isolada concomitantemente com multa de ofício tendo ambas a mesma base de cálculo.



No ponto, é de se afastar a multa isolada de 75% que incidiu sobre o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) não pago, e que havia sido reduzida para 50% pela decisão recorrida.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares e, no mérito, reconhecer que a decadência fulminou o lançamento referente aos fatos geradores do ano-calendário 2000 (omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada) e de 30/09/2001 (ganho de capital) e que deve ser cancelado o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 2009

Giovanni Christian Nunes Campos

