



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n° 15586.000733/2005-09
Recurso n° 157.179 Voluntário
Matéria IRPF- Ex(s): 2000 e 2001
Acórdão n° 106-16.920
Sessão de 29 de maio de 2008
Recorrente ALONSO RIBEIRO FREGUETE
Recorrida 3ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL NOS LIMITES DO ART. 150, § 4º, 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. Para esse tipo de lançamento, exceto no caso de dolo, fraude ou simulação, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador. O lançamento que não respeita o prazo decadencial na forma antes exposta deve ser considerado extinto pela decadência. Dessa forma, o instituto da decadência fulminou o direito de lançar da Fazenda Nacional no tocante ao ano-calendário 1999.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2000, 2001

**APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001 -
PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA -
INAPLICABILIDADE - LEGISLAÇÃO QUE AUMENTA OS
PODERES DE INVESTIGAÇÃO DA AUTORIDADE DA
ADMINISTRATIVA FISCAL - RETROATIVIDADE -**

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 essa 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, mormente quando a transferência do sigilo bancário para o fisco foi autorizada por autoridade judicial.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALONSO RIBEIRO FREGUETE.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício e acolher a preliminar de decadência do lançamento do ano-calendário de 1999, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS
Relator

FORMALIZADO EM

01 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Luciano Inocência dos Santos (suplente convocado), Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (suplente convocada), Janaina Mesquita Lourenço e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Em face do contribuinte ALONSO RIBEIRO FREGUETE, CPF/MF n.º 619.417.357-20, já qualificado nestes autos, foi lavrado, em 03/11/2005, Auto de Infração (fls. 322 a 328), com ciência via postal em 10/11/2005 (fls. 333).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 338 a 362. Para explicitar os motivos da impugnação, bem como delimitar o objeto da autuação, transcrevemos o relatório da decisão *a quo*, que teve como relatora a AFRFB Cristina Rodrigues Leitão Prodanoff, *verbis*:

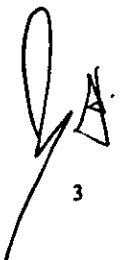
Em 03/11/2005 lavrou-se o Auto de Infração, de fls. 03 e 322 a 328, em nome de Alonso Ribeiro Freguete, para a cobrança do crédito tributário relativo à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada nos anos-calendário de 1999 e 2000, e o Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 270 a 321. A ciência do lançamento se verificou em 22/11/2005, de acordo com o despacho de fl. 334.

2 *O mencionado Auto de Infração, no qual consta o enquadramento legal, passa a integrar esta Decisão, como se aqui transcrito fosse. As infrações encontram-se detalhadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 323 a 324) e no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 270 a 321), partes integrantes do Auto de Infração.*

3 *A Ação Fiscal foi autorizada com a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 07201.00-2005-00395-4 (fl. 01), de 29/08/2005, e o Contribuinte foi regularmente cientificado do reinício da ação fiscal, com amparo na decisão judicial que deferiu, em 04/05/2005, “o pedido de quebra de sigilo bancário” e “a extensão do sigilo bancário à Receita Federal”, mediante o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 234 a 257), lavrado em 30/08/2005.*

4 *Em razão da aparente incompatibilidade entre a movimentação financeira realizada pelo Contribuinte e os rendimentos declarados à Secretaria da Receita Federal, foram expedidos inicialmente, o Mandado de Procedimento fiscal n.º 07201.002004-00030-7, em 03/02/2004 (fl. 02), e o Termo de Início de Fiscalização n.º 0030-00/2004 (fl. 04 a 05), em 05/02/2004. Por meio do Termo de Início de Fiscalização foi o Contribuinte intimado a apresentar os extratos bancários que deram origem à movimentação financeira no HSBC Bank Brasil S/A, no Banco Itaú S/A e no Banco Bradesco S/A, a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados nas contas bancárias e a relacionar todos os bens móveis e imóveis adquiridos e/ou alienados, no curso dos anos-calendário de 1999 e 2000, por valores superiores a R\$ 5.000,00.*

5 *Tendo o Contribuinte questionado a legitimidade e a legalidade da ação fiscal e deixado de apresentar os extratos bancários, justificando não possuí-los, a fiscalização, paralelamente,*



3

expediu, em 17/03/2004, Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF (fls. 23 a 24, 34 a 35 e 147 a 148).

6 *Em 27/04/2004, a titular da Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES foi notificada da concessão de medida liminar em Ação de Mandado de Segurança (fls. 189 a 199 e 202 a 213), impetrada pelo Contribuinte na seção Judiciária do Espírito Santo, Terceira Vara Federal, sob o nº2004.50.01.002950-4, na qual foi determinado que a autoridade impetrada não utilizasse, para fins outros que não o lançamento da CPMF, as informações obtidas com arrimo no art. 11, parágrafo 2º da Lei nº 9.311/96, bem como se abstivesse de efetivar a quebra do sigilo bancário com fulcro nas disposições contidas na LC nº 105/2001.*

7 *Em obediência à liminar concedida, em 03/08/2004 foi encerrada a ação fiscal iniciada em cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07201.00-2004-00030-7 (fl. 01), até que fosse definitivamente julgado o mérito do processo judicial impetrado.*

8. *Encontrando-se a SRF impedida de prosseguir a fiscalização, foi formalizada, em 23/11/2004, Representação Fiscal para Fins de Transferência de Sigilo Bancário à Delegada da Receita Federal em Vitória/ES, com pedido de encaminhamento ao Ministério Público Federal, visando obter autorização judicial para transferência de sigilo bancário à SRF e permissão para determinar a materialidade e autoria dos possíveis delitos cometidos pelo Contribuinte nos anos-calendário 1999 e 2000.*

9 *A autorização judicial foi concedida, em 04/05/2005, em Decisão prolatada nos autos do processo judicial nº 2005.50.01.001877-8 (fls. 229 a 233), que tramitou na 8ª Vara da seção Judiciária do Espírito Santo, e com ela foi reaberto o procedimento fiscal.*

10 *Não tendo o Contribuinte, regularmente intimado e reintimado, comprovado, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nas operações que deram causa aos créditos/depósitos bancários apurados em suas contas bancárias, o Serviço de Fiscalização procedeu ao lançamento do crédito tributário com base na infração capitulada no art. 849 do RIR/99 – Decreto nº 3.000/99, excluindo os resgates de aplicações financeiras, os estornos, as transferências de mesma titularidade, os empréstimos bancários verificados, os valores declarados à Secretaria da Receita Federal no mesmo período e o montante de cheques depositados e devolvidos.*

11 *Da mesma forma, em decorrência do entendimento fiscal de que a conduta do Contribuinte materializava, em tese, crime contra a ordem tributária, foi aplicada a multa qualificada de 150%, o que motivou a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, formalizada no processo apenso nº 15586.000734/2005-45.*

12 *Inconformado com a autuação, em 02/12/2005, o Contribuinte apresentou impugnação, de fls. 338 a 362, acompanhada dos documentos de fls. 363 a 399 e 403 a 411, requerendo a improcedência e a nulidade do Auto de Infração, alegando, em síntese, que:*



4

- apesar da quebra de sigilo e os amplos poderes conferidos ao Fisco pela tutela jurisdicional, podendo inclusive obter gratuitamente qualquer documento das instituições envolvidas, somente lhe foram disponibilizados os extratos bancários, documentos estes incapazes de externar a essência de qualquer negociação. Assim, requereu lhe fossem disponibilizadas as cópias dos cheques ou DOCs que formalizaram as operações bancárias, única e tão-somente visando justificar cada uma delas, sendo negado tal requerimento em manifesta primazia ao cerceamento de defesa;

- tendo recebido o Auto de Infração em 08/11/2005, havia ocorrido o instituto da decadência quanto ao período anterior a novembro de 2000, posto que haviam decorrido cinco anos para que o Fisco efetuasse o lançamento, contados da constituição do crédito tributário, que se deu, em novembro de 2005;

- o valor pretensamente apurado pela Receita Federal e consubstanciado no Auto de Infração é exorbitante, irreal e afastado de qualquer materialidade, uma vez que supera em muito todo patrimônio por ele amealhado, em manifesta afronta ao princípio constitucional da capacidade contributiva;

- o Auto de Infração também não pode ser levado em consideração, pois a autuação foi efetuada com base exclusivamente nos depósitos bancários efetuados em suas contas bancárias. Os depósitos não podem ser considerados como renda pelo simples fato de não possuir mais documentos que justifiquem sua origem. Transcreve ementas do TRF e do Conselho de Contribuintes para sustentar que a jurisprudência juntada, tanto judicial quanto administrativa, entende que não podem os depósitos bancários servir de base para o lançamento tributário;

- o enunciado do artigo 43 do CTN é a reiteração da exegese constitucional, no sentido de que o imposto sobre a renda deve incidir apenas sobre acréscimos patrimoniais;

- renda pode ser considerada como o saldo positivo resultante do confronto entre receita ou rendimento, em contraposição aos custos e despesas ou deduções e abatimentos, a renda auferida. Tal conceito se constrói a partir dessa distinção, mas considera a riqueza pré-existente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido a partir de então;

- o Decreto 3.000/1999 determina que o contribuinte que fizer a sua Declaração tem direito a descontos. Por que não foi considerado nenhum desconto/abatimento sobre a receita;

- a simplificação e a padronização do imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas afronta os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, colocando em situação

equivalente contribuintes que se encontram em situação desigual;

- pode-se afirmar que a União tem competência para instituir o imposto sobre a renda, tributando o acréscimo verificado em relação ao conjunto de bens e direitos pertencente a uma pessoa, respeitando o lapso temporal necessário a que se verifique o cotejo entre a renda bruta e as deduções e abatimentos;

- o cotejo entre a renda bruta, deduções e abatimentos não foi realizado pela Autoridade Autuante e conseqüentemente o valor da base de cálculo utilizado pelo mesmo para constituir o crédito tributário não retrata a realidade. Dessa forma, essa autuação não pode subsistir, uma vez que o contribuinte não ocultou o fato gerador do imposto de renda, como quer fazer crer o agente fiscalizatório;

- a autoridade autuante lavrou o auto de infração com base nas informações da CPMF de 1999 a 2000, período caduco, agindo com abuso de poder, sem competência para fazê-lo, violando o art. 11 § 3º da Lei 9.311/96 que vedava explicitamente a sua utilização sob qualquer pretexto nos procedimentos tendentes a constituir crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos que não fosse a própria CPMF e, inclusive, o art. 5º, LIII, da CF/88;

- da análise do art. 1º da Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001, verifica-se que esse passou a autorizar a SRF, a partir de então, a utilização das informações sigilosas da CPMF para constituição de crédito de outras contribuições e impostos. Até o dia 08/01/2001 estava em pleno vigor o art. 11, §3º, da Lei nº 9.311/96, que expressamente proibia a utilização das informações da CPMF, sob qualquer pretexto, de instituir mecanismos que pretendessem a constituição de crédito de outras contribuições e impostos;

- a invocação da regra do § 1º do art. 144 do CTN, que determina seja aplicada ao lançamento a legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, não pode ser utilizada, uma vez que o equívoco é manifesto, pois o julgador não pode aplicar a norma formal, de índole procedimental, constante do § 1º do art. 144 do CTN, quando se depara com norma de direito material. Tratando-se de situações pretéritas, a lei vigente, à data da ocorrência do fato gerador, era a norma de direito material que vedava a utilização dos informes bancários para a constituição de outros créditos tributários;

- como a SRF lavrou o Auto de Infração com base nas informações da CPMF, fica evidente sua nulidade de pleno direito, uma vez que contraria o princípio da irretroatividade das leis e do tempus regit actum (os atos são regidos pela lei do seu tempo) na tentativa de aplicar o art. 1º da Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001, a um ato ou fato ocorrido no passado.



Dessa forma, o acesso da autoridade fiscal aos dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, para fins de apuração do imposto de renda desde a vigência da Lei n° 9.311, de 26 de outubro de 1996, até o advento das normas modificadoras, é violador do direito ao sigilo bancário;

- como o Auto de Infração foi embasado exclusivamente em depósitos e extratos bancários, as multas, os demais encargos legais pelo inadimplemento que foram aplicados pelo fisco ao contribuinte também não podem subsistir, posto os depósitos não podem pressupor renda e muito menos servir para a efetivação do referido Auto de Infração;

- no direito tributário, onde a obrigação nasce da lei, cabe à autoridade administrativa ater-se única e exclusivamente ao disposto na lei – com ou sem o auxílio do contribuinte, deve proceder à verificação da ocorrência do fato gerador e declarar a sua ocorrência através do lançamento;

- não se pode admitir que a não impugnação do contribuinte ou a juntada de documentos em qualquer momento do iter procedimental tenha o efeito de dar clareza a uma dívida, sob pena de se estar criando tributo sem lei, ofendendo, assim a verdade material, em benefício da verdade formal e da vontade arrecadadora do Fisco;

- como o lançamento tem o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador e é vinculado à descrição legal do fato, não é permitido à autoridade administrativa outra alternativa que não a de buscar exaustivamente se de fato ocorreu a hipótese que o legislador contemplou e, em caso de impugnação, verificar efetivamente a ocorrência ou não do fato;

- o princípio da verdade material impera no direito processual administrativo e o mesmo consiste na busca daquilo que realmente é verdade, assim, a Administração não pode ficar adstrita ao que as partes demonstram no procedimento, devendo sempre buscar a verdade substancial;

- no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é a base de todo o Estado de direito, pois enquanto o fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados implicam necessariamente a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção, não de prova. O Fisco não terá cumprido o seu ônus e a consequência é o dever do julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária;

- no processo administrativo, qualquer presunção absoluta é inconstitucional, pois impede a prova da inoccorrência da subsunção que se impõe para a sanção;

- na regulamentação do imposto sobre a renda há previsão expressa de que os lançamentos não comprovados pelo contribuinte devam ser analisados individualizadamente, mas não como ocorreu no presente caso, onde o agente totalizou apenas os depósitos efetivados e pressupôs renda;

- a SRF, apesar de requerimento expresso, nem o deixou se manifestar acerca dos depósitos individualizadamente, mas simplesmente lhe impôs a obrigação de apresentar documentação que já havia sido descartada em função da decadência e, unilateralmente, chegou a conclusão de que a renda era igual a totalidade de depósitos; e - a negativa em tela, não só cerceou o direito à defesa constitucionalmente garantido, já que o contribuinte não é obrigado a guardar ou escriturar fatos pretéritos ao poder/alcance do Fisco, sem contar ainda que o Fisco dispunha de tais informações, mas também levou todo procedimento a um resultado diverso da realidade.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 16/11/2006 (fls. 440). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 04/12/2006 (fls. 441).

No voluntário, deduz os seguintes argumentos:

1. pugna pelo reconhecimento da decadência dos períodos de apuração anteriores a novembro de 2000, pois o recorrente foi cientificado do auto de infração em 08 de novembro de 2005, e, no caso vertente, aplicável a regra decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
2. o recorrente traz uma preliminar de cerceamento do direito de defesa na decisão recorrida, pois essa não apreciou a prefacial de violação do princípio da capacidade contributiva, o que obrigaria esta Câmara a retornar os autos a inferior instância para apreciar tal matéria. Entretanto, *ad argumetandum tantum*, caso esta Câmara não entenda devolver os autos à Turma de Julgamento, enfatiza que a autuação, pela exorbitância do valor lançado em face do patrimônio do recorrente, violou os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco;
3. impossibilidade do lançamento do imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários;
4. alega que “o valor apurado e lançado pelo fisco ultrapassa em muito o patrimônio do Autor, caso seja mantida a autuação o Autor, mesmo que venda todos os seus bens e de sua família, não conseguiria quitar o débito que o Fisco lhe acusa de possuir com os cofres públicos” (fls. 454);
5. o fisco, com base na Lei nº 10.174/2001, não poderia utilizar as informações da CPMF dos anos pretéritos à promulgação dessa Lei, como no caso em debate, pois violou os princípios da irretroatividade das leis e do *tempus regit actum*;



8

6. o fisco não buscou a verdade dos fatos e expediu um auto de infração com valores supostamente devidos que são absurdamente afastados da verdade material. Era ônus do fisco comprovar a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária;
7. o agente fiscal simplesmente totalizou os depósitos, presumindo-os como renda, não efetuando a análise individual dos valores, como preconizado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, o que cerceou a defesa do recorrente.

Distribuído o processo a este Conselheiro, veio numerado até às folhas 473 (última).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 16/11/2006 (fls. 440) e interpôs o recurso voluntário em 04/12/2006 (fls. 441), dentro do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, dele tomo conhecimento.

Discriminamos as defesas trazidas pelo recorrente:

- I. decadência dos períodos de apuração anteriores a novembro de 2000, pois o recorrente foi cientificado do auto de infração em 08 de novembro de 2005, e, no caso vertente, aplicável a regra decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Afirmou, ainda, que a decisão recorrida, para não reconhecer a decadência, se valeu dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, porém nada há nestes artigos que fundamente a decisão recorrida;
- II. cerceamento do direito de defesa na decisão recorrida, pois essa não apreciou a prefacial de violação do princípio da capacidade contributiva, o que obrigaria esta Câmara a retornar os autos a inferior instância para apreciar tal matéria. Entretanto, *ad argumentandum tantum*, caso esta Câmara não entenda devolver os autos à Turma de Julgamento, enfatiza que a autuação, pela exorbitância do valor lançado em face do patrimônio do recorrente, violou os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco;
- III. impossibilidade do lançamento do imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários. Ainda, considerando que o contribuinte que fizer a declaração pelo formulário dito “completo” tem direito a descontos, e, aquele que apresentar a sua declaração por meio do formulário dito “simplificado” tem direito ao desconto padrão, pugna pelo deferimento de desconto ou abatimento sobre a receita apurada pelo fisco;
- IV. alega que “o valor apurado e lançado pelo fisco ultrapassa em muito o patrimônio do Autor, caso seja mantida a autuação o Autor, mesmo que venda

todos os seus bens e de sua família, não conseguiria quitar o débito que o Fisco lhe acusa de possuir com os cofres públicos” (fls. 454). O fisco não buscou a verdade dos fatos e expediu um auto de infração com valores supostamente devidos que são absurdamente afastados da verdade material;

- V. o fisco, com base na Lei nº 10.174/2001, não poderia utilizar as informações da CPMF dos anos pretéritos à promulgação dessa Lei, como no caso em debate, pois violou os princípios da irretroatividade das leis e do *tempus regit actum*;
- VI. era ônus do fisco comprovar a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária, o que não ocorreu no caso vertente. O agente fiscal simplesmente totalizou os depósitos, presumindo-os como renda, não efetuando a análise individual dos valores, como preconizado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, o que cerceou a defesa do recorrente.

Como acima se pode observar, somente há preliminares, exceto no tocante à decadência.

Passa-se, então, a apreciar a defesa do item I.

Antes de decidir a matéria decadencial, mister apreciar a pertinência da multa de ofício qualificada, lançada em conjunto com o imposto devido, que tem impacto direto na forma de contagem do prazo decadencial.

Diferentemente do afirmado no recurso (fls. 443 a 446), **a comprovação do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 tem o condão de transferir a contagem do prazo decadencial do tributo por homologação do art. 150, § 4º para o art. 173, I, ambos do CTN.** Deve-se atentar que a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN é motivada pela comprovação da conduta tipificada e não pela mera imputação da multa qualificada. A multa qualificada tem que ter substrato na comprovação das condutas em foco.

O contribuinte não atacou diretamente a pertinência da multa qualificada, socorrendo-se, apenas, da tese da decadência mensal, com contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do CTN, o que fulminaria a exação lançada até novembro de 2000, pois o auto de infração refere-se aos anos-calendário 1999 e 2000, e a ciência da autuação ocorreu em 10/11/2005. Apesar de o contribuinte ter afirmado que a decisão recorrida, em “uma tentativa desesperada de dar fundamento jurídico ao auto natimorto, citando os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64” (fls.445), reconhece-se que não houve uma irresignação direta contra a multa qualificada. Entretanto, o Conselho de Contribuintes tem o dever controlar a legalidade do lançamento, devendo, mesmo de ofício, afastar a exação que vulnere o princípio da legalidade.

Na linha acima, independentemente de uma irresignação direta contra a multa de ofício qualificada, mister identificar nos autos a ocorrência das hipóteses normativamente previstas para qualificação da multa de ofício. Assim, necessário verificar se a conduta dos autos pode se subsumir à hipótese normativa da qualificação da multa de ofício, como estatuído no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente na época dos fatos geradores (nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: cento e cinquenta por cento, nos casos de

evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis), bem como com a atual redação da matéria dada pela Lei nº 11.488/2007, que determina que nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 150% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, que mandava aplicar **a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.**

Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, **se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.**

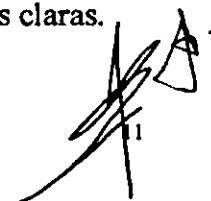
A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos decorrente da existência de depósitos bancários de origem não comprovada. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários, motivando a autuação na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ademais, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

Não se pode dizer que houve conluio, ou seja, que ocorreu o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando sonegar ou fraudar o fisco. Nos autos, a imputação da conduta foi feita apenas ao recorrente.

Igualmente não se comprovou a fraude, na forma do art. 72 da Lei nº 4.502/64, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Como antes dito, houve, apenas, uma presunção de omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários. Não se especificou uma ação ou omissão dolosa a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte.

No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afiançar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.



Por óbvio, considerando as gravíssimas conseqüências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, **não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.**

No caso da presunção legal de que os depósitos bancários de origem não comprovada são considerados rendimentos omitidos, estamos diante de uma presunção legal relativa, passível de prova em contrário. Na espécie, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar que o depósito não é rendimento omitido.

No caso dos autos, o contribuinte não comprovou, documentalmente, a origem dos depósitos, o que manteve íntegro o auto de infração. Caso o recorrente tivesse comprovado a origem dos depósitos, a autoridade autuante, na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96, iria verificar se tais depósitos tinham sido submetidos a regular tributação. Caso negativo, iria submetê-los às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Na última situação do parágrafo acima, a autoridade fiscal iria analisar a gênese do fato gerador do imposto omitido, e, eventualmente, poderia identificar as condutas dolosas de sonegação, fraude ou conluio. Entretanto, somente poderíamos afiançar que o contribuinte agiu dessa forma com o conhecimento do real fato gerador do tributo.

Qualificar a multa para o caso vertente seria equiparar a conduta do recorrente, exemplificadamente, as seguintes hipóteses: emissão de nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, falsidade documental, falsidade ideológica, emissão de nota fiscal calçada, emissão de notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), subfaturamento na exportação, superfaturamento na importação.

No extremo, qualquer omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual do imposto de renda seria meio hábil para qualificar a multa de ofício, pois a omissão poder-se-ia ser encarada como sonegação (toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente). Esse não pode ser o melhor entendimento.

Na espécie, ocorreu apenas uma omissão de rendimentos, estribada em uma presunção legal relativa. Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício.

Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizada pela **Súmula 1ºCC nº 14**: “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”.

Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colacionamos a ementa do Acórdão nº 104-22619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, *verbis*:



OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI N.º. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º. 9.430, de 1996.

Recurso parcialmente provido. (grifei)

Ainda, na linha do aqui decidido, citamos: Acórdão n.º 103-23151, sessão de 08/08/2007, relator o conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento; Acórdão n.º 106-16389, sessão de 23/05/2007, relatora a conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Por tudo, apesar de o contribuinte não ter atacado diretamente a multa de ofício qualificada, entendo que a hipótese dos autos não pode ensejar o exasperamento da multa, como acima declinado, o que me faz reconhecer de ofício a desqualificação da multa lançada.

Desqualificada a multa de ofício, passa-se a apreciar a questão decadencial.

O contribuinte foi cientificado do auto de infração em 10/11/2005 (fls. 333)

O fato gerador do imposto de renda é denominado complexivo ou periódico, ou seja, realiza-se ao longo de um espaço de tempo, resultando da valoração de um conjunto de

fatos. A aquisição de disponibilidade de renda resulta da composição de fatos econômicos que se produzem ao longo de um período

Assim, o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31/12 e resulta do somatório de fatos econômicos ocorridos no exercício (01/01 a 31/12).

No caso vertente, no tocante ao imposto lançado referente aos anos-calendário 1999 e 2000, os fatos geradores do imposto de renda da pessoa física se aperfeiçoaram em 31/12/1999 e 31/12/2000.

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. 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 CTN, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Afastada a qualificação da multa de ofício no caso vertente, porque inexistente a comprovação do evidente intuito de fraude, o fato gerador complexivo do imposto de renda do ano-calendário 1999 ocorreu em 31/12/1999. Dessa forma, o imposto de renda deste ano-calendário deveria ter sido lançado até 31/12/2004. Como o contribuinte foi cientificado do lançamento em 10/11/2005, a decadência fulminou o direito da Fazenda Nacional em relação ao ano-calendário 1999. Por fim, permaneceu hígido, apenas, o lançamento referente ao ano-calendário 2000.

O entendimento esposado por este relator, **no tocante à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação**, atualmente é uníssono no âmbito do Primeiro e Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, citamos: acórdão nº 101-95026, relatora a conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; acórdão nº 103-23170, relator o conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; acórdão nº 108-09230, relator do voto vencedor Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 28/02/2007; acórdão nº 203-10853, relator a conselheira Maria Teresa Martínez López, sessão de 28/03/2006; acórdão nº CSRF/01-05.628, relator o conselheiro José Henrique Longo; acórdão nº CSRF/04-00.213, relator o conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006.

Recentemente, igualmente, a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para julgar os feitos de pessoa física, assentou:

**Turma: QUARTA TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS
FISCAIS**

Número do Processo: 10680.003066/2001-92

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: IRPF

Recorrente: VERGNIAUD LASSI LOPES

Interessado(a): FAZENDA NACIONAL

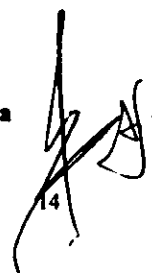
Data da Sessão: 19/06/2007 15:30:00

Relator(a): Maria Helena Cotta Cardozo

Acórdão: CSRF/04-00.586

Decisão: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial, para reconhecer a decadência em relação ao ano-calendário de 1995.



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.

Na mesma linha dos arestos acima, decidiu esta Sexta Câmara:

Câmara: SEXTA CÂMARA
Número do Processo: 10735.001856/2002-31
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPF
Recorrente: GUSTAVO DE CARVALHO MERES
Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Data da Sessão: 08/11/2007 00:00:00
Relator: Lumy Miyano Mizukawa
Decisão: Acórdão 106-16610
Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

IRPF - DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. Tendo em vista que o procedimento administrativo tributário se pauta pela legalidade e pela verdade material, ainda que não alegada pelo contribuinte a decadência deve ser declarada em sede de julgamento. O prazo decadencial para lançamento do crédito tributário extingue-se em 5 (cinco) anos a contar da data de ocorrência do fato gerador.

Ante o exposto, neste ponto, desqualifico a multa de ofício e reconheço a caducidade do lançamento referente ao ano-calendário 1999.

Superado o item I, passa-se ao item II (cerceamento do direito de defesa na decisão recorrida, pois essa não apreciou a prefacial de violação do princípio da capacidade contributiva, o que obrigaria esta Câmara a retornar os autos a inferior instância para apreciar tal matéria. Entretanto, *ad argumetandum tantum*, caso esta Câmara não entenda devolver os autos à Turma de Julgamento, enfatiza que a autuação, pela exorbitância do valor lançado em face do patrimônio do recorrente, violou os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco).

A questão da capacidade contributiva e do não confisco foi apreciada adequadamente pela autoridade julgadora *a quo* (fls. 435 e 436). Concluiu que tais limites estão dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não se podendo dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois essa se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei.

Pessoalmente, parece-me que, na espécie, não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, invocando o princípio da capacidade contributiva e do não confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isto ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei, no caso vertente, do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Como é cediço, somente os órgãos judiciais têm esse poder. No caso específico do Conselho de Contribuintes, adstrito as normas administrativas fazendárias, tem aplicação o art. 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto, *verbis*

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes 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;

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 n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Na linha acima, editou o Primeiro Conselho enunciado sumular assim vazado:
Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, incabível qualquer discussão no tocante aos princípios da capacidade contributiva ou no não confisco no âmbito administrativo.

Superada a defesa do item II, passa-se ao item III (impossibilidade do lançamento do imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários. Ainda, considerando que o contribuinte que fizer a declaração pelo formulário dito “completo” tem direito a descontos, e, aquele que apresentar a sua declaração por meio do formulário dito “simplificado” tem direito ao desconto padrão, pugna pelo deferimento de desconto ou abatimento sobre a receita apurada pelo fisco).

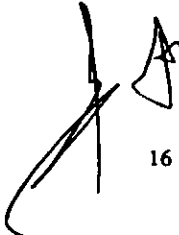
Sob a égide da Lei nº 8.021/90, assentou-se que os depósitos bancários, por si só, não representavam rendimentos a sofrer a incidência do imposto de renda. Inclusive, em épocas pretéritas a tal Lei, o egrégio Tribunal Federal de Recursos tinha sumulado um entendimento com tal interpretação (Súmula 182 do TFR).

Dessa forma, mister que o fisco comprovasse o consumo da renda, a espelhar sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial.

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.



16

§ 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 n° 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 n° 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.

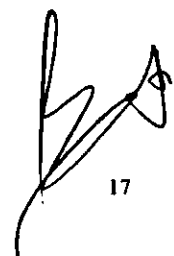
A partir dessa inovação legislativa, os valores mantidos em conta de depósito sem comprovação de sua origem passaram a ser rendimentos presumidos. Trata-se de presunção *iuris tantum*, passível de prova em contrário por parte do contribuinte.

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 n° 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 n° 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 n° 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 em que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte.

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).

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

Por último, quanto aos descontos da base de cálculo vindicados pelo contribuinte, deve-se evidenciar que a fiscalização utilizou os descontos simplificados informados pelo contribuinte em suas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 1999 e 2000 (fls. 214, 216, 325 e 326).

Por tudo, sem razão neste item III. Agora, passa-se ao item IV (alega que “o valor apurado e lançado pelo fisco ultrapassa em muito o patrimônio do Autor, caso seja mantida a autuação o Autor, mesmo que venda todos os seus bens e de sua família, não conseguiria quitar o débito que o Fisco lhe acusa de possuir com os cofres públicos” (fls. 454). O fisco não buscou a verdade dos fatos e expediu um auto de infração com valores supostamente devidos que são absurdamente afastados da verdade material).

Como já dito no item precedente, o fisco lançou mão da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, pois o recorrente não comprovou a origem de quaisquer dos depósitos bancários. O fisco buscou a verdade dos fatos, porém o contribuinte em nada auxiliou a fiscalização, obrigando-a, então, a utilização da presunção legal. Dessa forma, impertinente a alegação do contribuinte, que poderia ter demonstrado a origem dos depósitos bancários. Acatar sua defesa encontra óbice no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Quanto ao fato da autuação pretensamente ter ultrapassado em muito o patrimônio do recorrente, isso já foi discutido no item precedente, quando se abordou a questão da capacidade contributiva.

Agora, passa-se ao item V (o fisco, com base na Lei nº 10.174/2001, não poderia utilizar as informações da CPMF dos anos pretéritos à promulgação dessa Lei, como no caso em debate, pois violou o princípio da irretroatividade das leis e do *tempus regit actum*).

Inicialmente, deve-se evidenciar que os dados bancários foram franqueados ao fisco por expressa determinação judicial (fls. 191 a 213).


18

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.

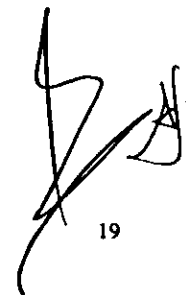
Ainda, como exemplo dessa orientação jurisprudencial, no âmbito desta Sexta Câmara, vejam-se os Acórdãos nºs 106-16.083, sessão de 25 de janeiro de 2007, relatora a conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto; 106-16.142, sessão de 28 de fevereiro de 2007, relator o conselheiro José Ribamar Barros Penha.

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 min. 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.

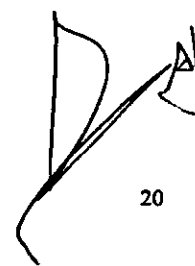
5. Deveras, ressoa inadmissível que o ordenamento jurídico crie proteção de tal nível a quem, possivelmente, cometeu infração.

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.

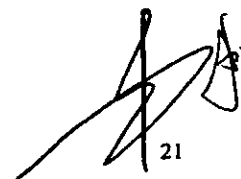
Ainda, buscou o contribuinte se acobertar no manto de princípio segurança jurídica, invocando o princípio da irretroatividade das leis e o do *tempus regit actum*, o que afastaria a utilização retrospectiva dos dados da CPMF. Tal princípio deve ser sopesado em face da necessidade do combate aos ilícitos fiscais, obrigação do estado e direito do cidadão cumpridor de suas obrigações.

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. Ninguém tem direito a invocar uma legislação que o proteja, de forma peremptória, ao 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, rechaça-se a presente preliminar invocada pelo recorrente.

Por fim, a preliminar do item VI (era ônus do fisco comprovar a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária, o que não ocorreu no caso vertente. O agente fiscal simplesmente totalizou os depósitos, presumindo-os como renda, não efetuando a análise individual dos valores, como preconizado no art. 42 da Lei nº 9.430/96, o que cerceou a defesa do recorrente).



21

O contribuinte foi seguidamente intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários. Dos autos, no tocante à origem dos depósitos, extrai-se: “No tocante a origem dos recursos depositados nas citadas contas bancárias, cumpre informar que é de depósitos diversos efetuados por amigos, de transações formais e informais, empréstimo para a empresa da qual sou sócio denominada Fusão Metais Ltda, e possivelmente depósitos referente à operação da referida empresa, venda de produtos rurais de minha propriedade legalmente declarada, etc.” (fls. 09). Esta foi a única afirmação feita pelo contribuinte em relação à matéria aqui em discussão.

Como já dito e redito, o fisco somente utilizou a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, porque o contribuinte não informou a origem dos depósitos. Caso tivesse informado, o fisco iria verificar se tais valores foram computados na base de cálculo do imposto de renda, submetendo-os a regra do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Ora, quedando-se silente o contribuinte na matéria, inverte-se o ônus da prova, na estrita dicção da cabeça do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Não houve qualquer cerceamento de defesa. Agiu, o fisco, nos limites da lei tributária.

Por tudo, voto no sentido de reconhecer, de ofício, a impertinência da multa qualificada, afastar todas as preliminares vindicadas, e, no mérito, reconhecer a decadência no tocante ao imposto de renda do ano-calendário 1999.

Sala das Sessões, em 29 de maio de 2008.

Giovanni Christian Nunes Campos

