



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	18471.000775/2003-55
<b>Recurso nº</b>	142.125 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF- Exercícios de 2000 e 2001
<b>Acórdão nº</b>	102-48.151
<b>Sessão de</b>	25 de janeiro de 2007
<b>Recorrente</b>	RENATO CESAR LOBATO NASCIMENTO
<b>Recorrida</b>	3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO – Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal imprescindível à validade do lançamento. Desta forma, se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou por vício formal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades, tampouco deslocar a data do início do procedimento fiscal no âmbito do processo administrativo.

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

PAGAMENTOS SEM CAUSA EFETUADOS POR PESSOAS JURÍDICAS - Os pagamentos efetivamente realizados, cuja causa deixa de ser comprovada pelas pessoas jurídicas, regularmente intimada, sujeitam-se a incidência do Imposto de Renda na Fonte, em regime de tributação exclusiva e definitiva, à luz do artigo 61 da Lei 8.981 de 1994.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de cerceamento do direito de defesa, de nulidade do lançamento e de quebra de sigilo bancário. Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares: I - de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que a acolhe e apresenta declaração de voto; II - de erro no critério temporal em relação aos fatos geradores até novembro de cada ano-calendário, suscitada pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que fica vencido e apresenta declaração de voto. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo tributada no ano-calendário de 1999, a importância de R\$ 70.000,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente



ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA  
Relator

FORMALIZADO EM:

10 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, SILVANA MANCINI KARAM e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

## Relatório

RENATO CESAR LOBATO NASCIMENTO recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 3ª TURMA DRJ SÃO PAULO II / SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênica para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

*“Em 24/04/2003, lavrou-se o Auto de Infração, de fls. 02, 419 a 425, e 429, em nome de Renato César Lobato Nascimento, para a cobrança do crédito tributário relativo à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e à omissão de rendimentos atribuídos a sócios de empresas, no ano-calendário de 1999, à omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável e à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 1999 e 2000, e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 404 a 418. A ciência do lançamento se verificou em 29/04/2003, no próprio Auto de Infração.*

*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. 421 a 422) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 404 a 418), partes integrantes do Auto de Infração.*

*3. A Ação Fiscal foi autorizada com a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 07.1.90.00-2002-02501-3 (fl. 01), prorrogado ao longo da fiscalização (fls. 03 e 04), e iniciou-se em 12/06/2002, por meio do Termo de Início de Fiscalização (fls. 15 a 17), quando o Contribuinte foi intimado a apresentar esclarecimentos e documentos comprobatórios relacionados aos seus rendimentos e patrimônio, referentes aos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000.*

*4. Mediante a expedição de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, foram obtidos os extratos bancários do Contribuinte relativos a sua movimentação financeira, em virtude deste não os ter fornecido.*

*5. De posse das informações obtidas junto aos sistemas internos da SRF, dos documentos obtidos de fontes externas, e dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo Contribuinte em resposta aos Termos de Intimação Fiscal, a Autoridade Autuante verificou a ocorrência das infrações mencionadas no § 1º.*

*6. Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou, em 29/05/2003, a impugnação de fls. 434 a 461, complementada em 08/07/2003, pelo documento de fls. 470 a 474, em 11/09/2003, pelo documento de fls. 475 a 477, e em 09/10/2003, pelo documento de fls. 479 a 481, requerendo que o lançamento seja julgado nulo, ou se assim não entender a Autoridade Julgadora, que a exigência fiscal seja julgada improcedente, alegando, em síntese, que:*

### *Preliminares*

*- durante meses, o procedimento fiscal ficou limitado à verificação de seu patrimônio e se arrastou por mais de dois anos, sem qualquer justificativa;*

*- até hoje não sabe o que motivou a quebra de seu sigilo bancário, ocorrido ao arrepio de todas as normas legais que regulamentam a matéria;*



- para corroborar todo esse procedimento abusivo, mesmo no momento da autuação não lhe foram franqueadas cópias dos extratos bancários ou de documentos mencionados no Termo de Verificação Fiscal. “Talvez, porque se tivessem sido fornecidos a comprovação dos depósitos chegasse a 100% (cem por cento) e inexistiria qualquer razão para lançamento de ofício e para a formulação da maior parte das acusações fiscais.”;
- apesar de nunca lhe terem sido franqueados os extratos bancários e de que quase todos os seus documentos pessoais encontravam-se apreendidos, conseguiu comprovar quase que a totalidade dos depósitos efetuados em suas contas correntes bancárias;
- diante da leitura da autuação verifica-se que foi autuado e acusado de inúmeras infrações fiscais, lastreadas em extratos bancários e documentos, sem que sequer lhe fossem fornecidos os mínimos elementos necessários até mesmo para apurar a procedência, ou não, das infrações que lhe são imputadas, e a sua correspondência com os dispositivos legais capitulados. Cita o inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, que prevê aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, dentre a garantia dos direitos fundamentais, o direito ao contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Fazendo referência também a Luiz Henrique Barros, in Manual do Processo Administrativo Fiscal, pondera que há de ser assegurado ao Contribuinte os meios necessários para possibilitar a sua ampla defesa e a produção de provas e contraprovas;
- no caso em exame, foi acusado de ter auferido rendimentos decorrentes de distribuição de lucros acima do limite de isenção. Sem o acesso aos livros fiscais e demais documentos que dão suporte à contabilidade da pessoa jurídica da qual é sócio, encontra-se impossibilitado de verificar as infrações que lhe são imputadas, assim como produzir uma contraprova ou objetar a pretensão fiscal. Da mesma forma, não pode verificar as acusações que lhe estão sendo imputadas na autuação como um todo, nem pode produzir provas ou contraprovas na presente impugnação, se não possui acesso aos elementos e documentos que deram suporte ao lançamento;
- é inquestionável que o simples fato de não lhe terem sido sequer fornecidas as cópias necessárias para a verificação do procedimento adotado na autuação, constitui-se causa para viciar a relação processual, impondo-lhe cerceamento de direito de defesa. Pelos fatos descritos, pede a decretação de nulidade do procedimento por manifesto cerceamento do direito de defesa e pela anulação de todos os atos que lhe dão causa;
- o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF foi prorrogado inúmeras vezes, não conhecendo o motivo pelo qual o foi, nem sob a determinação de qual autoridade administrativa, não tendo sido intimado de qualquer prorrogação, muitas vezes por mais de 60 dias; e
- a legislação que trata do MPF prevê a obrigatoriedade dele ser comunicado ao contribuinte e o prazo durante o qual deverá se dar o desenvolvimento dos trabalhos fiscais. Ressalta que não obstaculizou a ação fiscal, tendo sempre prestado todas as informações que se encontravam ao seu alcance, razão pela qual nunca houve motivo para as inúmeras prorrogações absolutamente injustificadas promovidas durante os trabalhos fiscais. Até mesmo, porque se houvesse qualquer motivo para que se procedesse a prorrogação dos trabalhos fiscais, ainda assim haveria a necessidade de serem comunicadas as prorrogações ao contribuinte, no mínimo, para que tivesse ciência que ainda encontrava-se sob fiscalização e sob que motivo, como exige a legislação. Conclui que tanto a Portaria SRF n.º 1265/99, como o artigo 906 do RIR/99, visam resguardar os contribuintes das arbitrariedades eventualmente



*praticadas pelas autoridades, sendo nulos e viciados todos os atos praticados sem a sua observância;*

*Mérito*

*- com relação à infração omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica ETN – Empresa Técnica Nacional, houve erro na identificação do sujeito passivo da relação jurídico tributária, em desrespeito ao artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN. Também os valores lançados como omissão não se constituem em matéria tributável, pois não são rendimentos, mas sim, adiantamento comercial feito pela ETN em favor da Navegação São Miguel Ltda., o que resultaria na incorrência do fato gerador. Ainda que se pudesse admitir que os valores apurados constituem-se em rendimentos, não seriam seus rendimentos pelas mesmas razões que levaram os autuantes a expedir o Auto de Infração contra a pessoa jurídica, Navegação São Miguel Ltda., no qual parte dos depósitos efetuados pela ETN, relativos às multas contratuais, foram considerados como receita não operacional, que não foi oferecida à tributação, resultando no Auto de Infração IRPJ, enquanto, no presente caso, a outra parte dos depósitos, referente aos adiantamentos para compra de materiais, foi lançada na pessoa física. Protesta, nos termos do Decreto nº 70.235/72, artigo 16, §4º, alínea a, pela posterior juntada aos autos de documentos que comprovam que os depósitos em questão apenas transitaram pelas suas contas correntes bancárias, já que foram integralmente repassados à Navegação São Miguel Ltda., por terem sido os documentos apreendidos e, ao que tudo indica, estarem sendo sonogados. Ressalta que, independente da produção dessa prova, resta evidente a carência de matéria tributável e o erro cometido na determinação do sujeito passivo no lançamento;*

*- quanto à infração omissão de rendimentos atribuídos a sócios de empresas, originário de lucro presumido excedente distribuído pela empresa Navegação São Miguel Ltda. a sócio, nos meses de março, junho e dezembro de 1999, ela está fundada em manifesto erro material. Ocorre que o lançamento de incorporação de parte das reservas ao capital social pela 37ª Alteração Contratual, que se verificou em junho de 1999, quando houve o registro da alteração contratual na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, foi imputado antes do início do exercício. Com esse procedimento, o saldo de lucros passível de distribuição é substancialmente reduzido e é obtido o "saldo credor" da conta de lucros passíveis de distribuição. Com base nos elementos constantes da própria autuação, elaborou uma planilha com os valores corretos e a imputação correta dos lucros experimentados, distribuídos e incorporados ao capital social da Navegação São Miguel Ltda. Está providenciando a recomposição dos balancetes com os poucos elementos de que dispõe, e que não foram apreendidos, na forma prevista pelo Decreto nº 70.235/72. Contudo, tais informações podem ser verificadas nos livros fiscais que se encontram em poder da SRF;*

*- no que se refere à infração ganhos de capital na alienação de ações adquiridas junto a duas corretoras de valores, julga que na determinação do ganho de capital a Autoridade Autuante arbitrou de forma ilegal o custo de aquisição das ações em zero, sem buscar a matéria tributável, como determina o artigo 142 do CTN, e sem a sua participação, conforme prevê o artigo 148 do CTN. Protesta pela posterior juntada de documentos que façam prova das operações. Em 08/07/2003, junta aos autos quatro notas de corretagem, emitidas pela Bonsucesso DTVM Ltda., para fazer prova das operações de compra e venda de ações realizadas nos meses de novembro e dezembro de 1999, que demonstram não ser o custo de aquisição das ações igual a zero; e*

*- no que tange à infração omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, o lançamento efetuado está fundado na quebra ilegal do sigilo bancário, ao arrepio do que dispõe a Lei Complementar nº 105,*

*de 10/01/2001, e do Decreto n.º 3.724, de 10/01/2001. A RMF foi expedida sem qualquer motivação, pois não constam dos autos relatório ou justificativa para a quebra do seu sigilo bancário. Não restou evidenciado que detinha movimentação bancária incompatível com a sua renda declarada, nem mesmo quaisquer das hipóteses previstas na LC n.º 105/01 e no artigo 3.º do Decreto n.º 3.724/01. A prática de lançar imposto de renda tendo como base depósitos bancários ou créditos bancários, sempre foi repudiada pelo Poder Judiciário, vindo a ser reprovada definitivamente pelo Poder Executivo Federal por meio do Decreto-lei n.º 2.471/88, que vedou expressamente tal procedimento, determinando o cancelamento de todas as exigências fiscais assim embasadas. Segundo o entendimento da jurisprudência dos tribunais judiciais, do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o simples somatório de depósitos bancários, sem que a eles estejam aliados a outros indícios, não se prestam para provar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda. O lançamento se deu com base em mero somatório de depósitos bancários, inferiores aos parâmetros estabelecidos pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96. Somente a partir da edição da Lei n.º 9.430/96 é que passou a existir a previsão legal para a presunção que os recursos de origem não identificada sejam considerados como receita omitida, mas mesmo assim, dentro de determinados parâmetros, que foram ignorados no presente caso. Transcreve ementas de acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e do TRF para corroborar seu entendimento. Em 11/09/2003, apresenta cópia de cheque (fls. 475 a 477) e, em 09/10/2003, junta cópia de extrato de transferências recebidas (fls. 479 a 481), com o intuito de justificar a origem de recursos de alguns dos depósitos bancários objetos de lançamento.”*

A DRJ proferiu em 5 de dezembro de 2003 o Acórdão n.º 4.099 (fls. 485 e seguintes), que traz as seguintes ementas:

*“NULIDADE. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, inexistindo cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida oportunidade ao autuado de apresentar documentos e esclarecimentos.*

*NULIDADE - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. A nulidade do auto de infração somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas na legislação. O Mandado de Procedimento Fiscal e a Requisição de Movimentação Financeira, sob a égide das Portarias que os criaram, são meros instrumentos de controle administrativo. A eventual inobservância de regras neles contidas não torna nulo o auto de infração.*

*SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. É lícito ao Fisco, mormente após a edição da Lei Complementar n.º 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Somente quando constatada de forma inequívoca a incorreção da tributação de valores omitidos, apurados em ato de fiscalização, consoante legislação pertinente, deve o lançamento ser revisto pela autoridade administrativa.*

*A*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRINCÍPIO DA ENTIDADE. Não há como não se estabelecer distinção entre o proprietário/pessoa física com a pessoa jurídica da qual o proprietário é sócio, dado o Princípio da Entidade que professa que a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa física de seus sócios.*

*OMISSÃO DE GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL. Para efeito de apuração dos ganhos líquidos, considera-se como custo de aquisição aquele devidamente comprovado por documentação hábil e idônea.*

*DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LIMITE DE ISENÇÃO. LUCRO PRESUMIDO - É tributável a parcela de lucro presumido percebida em valor superior ao limite de isenção.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITO BANCÁRIO - ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96. Caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.*

*ÔNUS DA PROVA. Uma vez constituído o crédito tributário, cabe ao contribuinte demonstrar, mediante provas contrárias, a improcedência do lançamento.*

*IMPUGNAÇÃO. PROVAS. A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. A simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifiquem não é eficaz.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"*

Aludida decisão foi cientificada em 15/05/2004 (AR fl. 514).

O recurso voluntário, interposto em 09/06/2004 (fls. 518-540), reitera e aprofunda as alegações da peça impugnatória, requerendo, ao final (*verbis*):

*"(...) a) Em preliminar, a anulação integral da exigência fiscal, ante as inúmeras irregularidades apuradas no curso dos trabalhos de fiscalização;*

*b) Ainda que assim não seja, espera que a exigência de juros de mora, sejam canceladas, ante a sua manifesta improcedência, por ser medida da mais lida e exemplar justiça fiscal. (...)"*

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 13/08/2004, (fl. 578), tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF nº 264/2002 (arrolamento de bens).

É este o sucinto Relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Conforme relatado o crédito tributário que remanesce em litígio refere-se a omissão de rendimentos em face de depósitos bancários de origem não comprovada, omissão de rendimento de pessoa jurídica e ganho de capital na alienação de ações.

Em extensa peça recursal, assinada por procurador (instrumento à fl. 515), o contribuinte reitera suas alegações da peça impugnatória.

### 1) Preliminar. Cerceamento do direito de defesa. Não fornecimento de cópia de documentos utilizados pela fiscalização

O recorrente alega que teve sua defesa prejudicada pelo não fornecimento de cópias dos extratos bancários, tanto durante a auditoria fiscal quanto ao término desta.

O auto de infração guerreado não apresenta qualquer vício material ou formal em sua constituição, haja vista que foi lavrado por autoridade fiscal competente com observância das disposições dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972 (PAF). As matérias tributadas estão perfeitamente identificadas e inteligíveis ao à recorrente.

Aliás, as hipóteses de nulidade *ab initio* do lançamento estão elencadas no art. 59 do PAF, quais sejam: lavratura por servidor incompetente ou com preterição ao direito de defesa. Nenhuma delas ocorreu, pelo contrário o contribuinte compreendeu plenamente as infrações que lhe foram imputadas, tanto assim que apresentou defesa administrativa abordando vários aspectos dessa acusação. Esse é o entendimento de Antonio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal" (Ed. Saraiva, 1993, pág. 223):

*"(...) Por outro lado, o erro na menção da norma aplicável não invalida, de imediato, o auto de infração, caso a infração realmente exista, apesar do erro na citação da norma aplicável. (...) "*

Reforçam este entendimento, entre outros, os seguintes Acórdãos do Conselho de Contribuintes: 104-17287 (1º CC, 4ª Câmara, sessão de 08/12/1999), 108-06259 (1º CC, 8ª Câmara, sessão de 18/10/2000) e 203-07250 (2º CC, 3ª Câmara, sessão de 19/04/2001). Todos decidiram pela inoccorrência da nulidade, mesmo que a capitulação legal seja imperfeita, quando a infração está corretamente descrita e evidenciada, propiciando o amplo exercício do direito de defesa.

A título exemplificativo, cite-se, ainda, os seguintes Acórdãos emanados do Conselho de Contribuintes:

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DE AUTUAÇÃO - FALTA DE DESCRIÇÃO ADEQUADA DO OBJETO DO LITÍGIO - Se o contribuinte, na peça impugnatória, demonstra pleno conhecimento do objeto do litígio e de seus fundamentos materiais, não há sustentação à pretensão de nulidade de autuação por*

✓

*falta de descrição adequada do objeto do litígio.” (Ac. 104-17250, sessão de 10/11/1999).*

*“IRPF - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não ocorre preterição do direito de defesa quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem à autuada compreender a acusação que lhe foi formulada no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente sua defesa.” (Ac. 102-45637, sessão de 22/08/2002).*

*“PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo.” (Ac. 106-13409, sessão de 01/07/2003).*

Outrossim, no que tange ao fornecimento de cópias da documentação que instrui a acusação fiscal, conforme asseverado na decisão recorrida, *“... Não procedem as alegações do Contribuinte de que não lhe foi dada vistas aos documentos apreendidos. A Autoridade Autuante, no Termo de Intimação Fiscal de 19/02/03, fez registrar que os documentos e livros fiscais apreendidos, assim como eventuais cópias, estavam à disposição do Contribuinte, mediante combinação prévia com os AFRFs (fls. 162 a 165). ... Da mesma forma, quanto à justificativa do Contribuinte de que não lhe foram franqueadas cópias dos extratos bancários para que pudesse verificar o procedimento adotado na autuação, ele poderia tê-las obtido junto às instituições bancárias, ou mesmo na SRF, no período de impugnação. ... Destaque-se que nos documentos de fls. 186 e 189, fica evidente que o Contribuinte, em 28/02/03, solicitou ao Banco Itaú S/A informações sobre sua movimentação bancária e, às fls. 166 a 169, que obteve vistas, em 10/12/02, dos documentos apreendidos.”*

Logo, não há que se falar em cerceamento de defesa.

## 2) Preliminar, Nulidade do Auto de Infração. Irregularidades Cometidas no Transcurso da Fiscalização. Sucessivas prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal.

O recorrente alega que não foram cumpridos os prazos para conclusão e prorrogação dos trabalhos fiscais, acarretando a nulidade do procedimento.

No tocante a esta preliminar, os fundamentos da decisão recorrida não merecem reparos pelo que peço vênia para transcrevê-los e adotar como razões de decidir:

*“(...)O Contribuinte também sugere a nulidade do lançamento decorrente de violações que considera ter ocorrido na legislação relativa ao procedimento de fiscalização. Argumenta que o Mandado de Procedimento Fiscal foi prorrogado inúmeras vezes sem que lhe tivesse sido informado o motivo pelo qual o foi e nem sob determinação de que autoridade, em desrespeito ao dispositivo legal que prevê a obrigatoriedade de ser comunicado e a fixação do prazo de duração da ação fiscal. (...)*

*Verifica-se nos autos, que os procedimentos fiscais estão amparados pela Portaria SRF n.º 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pelas Portarias SRF n.º 1.614/2000, n.º 407/2001, n.º 1.020/2001, revogadas, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1.º de janeiro de 2002, pela Portaria SRF n.º 3.007/2001.*



*Assim, verifica-se que a norma transcrita estabelece que deverá ser dada ciência do MPF ao sujeito passivo por ocasião do início do procedimento fiscal. As prorrogações levadas a efeito ocorrerão mediante registro eletrônico, passível de ser consultado pelo contribuinte na Internet, mediante a utilização do código de acesso a que se refere o artigo 7º, inciso VIII, da Portaria SRF nº 3.007/2001, código esse mencionado nos MPFs emitidos.*

*Somente quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao contribuinte, após a prorrogação do MPF, será fornecido o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF, ressaltando-se que o § 2º do artigo 13, acima reproduzido, não impõe a ciência desse ato.*

*Observe-se que a prorrogação do MPF não está vinculada à obstaculização da ação fiscal, como parece entender o Contribuinte. O Mandado de Procedimento Fiscal será prorrogado pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias à conclusão do procedimento fiscal.*

*Quanto à fixação do prazo para a conclusão da ação fiscal, cumpre esclarecer que este prazo é previsto no Mandado de Procedimento Fiscal. Contudo, a fixação do prazo de validade do MPF para execução dos procedimentos por ele instaurados não tem o condão de restringir a competência do AFRF designado, para fins de constituição do crédito tributário. A natureza indisponível deste sobrepõe-se, indubitavelmente, àquela norma de caráter meramente administrativo. (...)”*

Além disso, o entendimento consolidado neste Conselho de Contribuintes é de que o MPF constitui-se um instrumento de controle da administração tributária. A falta deste ou vícios em sua emissão/prorrogação não traz qualquer prejuízo ao processo administrativo fiscal, tampouco se trata de um vício formal passível de correção, quando muito seriam faltas funcionais, sujeita a penalidades administrativas ao servidor.

Nesse sentido destaca-se o seguinte julgado, dentre outros:

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. EXIGÊNCIA FISCAL. FORMALIZAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem nos arts. 7º, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.” (Acórdão nº 203-08.483 de 16/10/2002).*

Afasto, pois, a preliminar de nulidade.

### 3) Preliminar - Sigilo bancário. Aplicação retroativa da lei nº 10.174 de 2001. Utilização dos dados da CPMF

Ainda na apreciação das preliminares, registro que em ilegalidade na aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001. Isso porque, instituiu norma que tratam de “novos critérios de apuração ou processo de fiscalização”, possuindo, assim, aplicação imediata. No caso concreto, a ação fiscal iniciou-se setembro de 2003, sob a égide da nova norma legal, de modo que o



fiscal poderia ter investigado todos os anos calendários não atingidos pela decadência do direito de lançar.

Neste sentido, é o Acórdão 104-20483, da Quarta Câmara deste Primeiro Conselho, em julgado de Sessão de 24/02/2005, tendo como Relator o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, cuja ementa tem o seguinte teor:

*“APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, de 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, a Lei nº 10.174, de 2001 nada fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável essa legislação, por força do que dispõe o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.”*

Rejeito, assim, as preliminares de quebra ilegal de sigilo bancário e uso indevido das informações da CPMF.

#### 4) Do Mérito. Valores recebidos da “Empresa Técnica Nacional - ETN.

Para compreensão dos fatos, transcrevo os fundamentos da decisão recorrida que manteve integralmente a exigência tributária quanto a este item (*verbis*)

*“Entende o Contribuinte que os valores referentes aos depósitos bancários lançados como omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica ETN, relativos aos adiantamentos comerciais para compra de materiais por ela efetuados à Navegação São Miguel Ltda., nos termos do Contrato de Adiantamento firmado entre as partes (fls. 112 a 115), não se constituem em matéria tributável, por não serem rendimentos. Da mesma forma, considera que houve erro na identificação do sujeito passivo da relação jurídico tributária, uma vez que os adiantamentos depositados em sua conta corrente pessoa física foram repassados a Navegação São Miguel Ltda., da qual é sócio. Argumenta que os adiantamentos recebidos da ETN não poderiam ser considerados seus rendimentos pelas mesmas razões que levaram a Autoridade Autuante a tributar os depósitos bancários referentes às multas contratuais recebidas da ETN, na pessoa jurídica Navegação São Miguel Ltda.*

*Deprecende-se da leitura do Termo de Verificação Fiscal, que na contabilidade da Navegação São Miguel Ltda. não foi constatado nenhum registro contábil correspondente ao recebimento do “repasso” dos valores entregues pela ETN aos sócios, tanto a título de adiantamento para compra de peças e equipamentos, quanto de pagamento de multa por não cumprimento de prazo.*

*A ETN intimada a apresentar todos os recebimentos e pagamentos ocorridos entre ela e o Contribuinte, informou à fl. 152 que não firmou com ele nenhum contrato e que em 24/03/1999 efetuou depósito, no valor de R\$70.000,00, destinado à adiantamento para compra de peças e equipamentos, por ordem da empresa São Miguel Navegação Ltda.*

*Por terem sido reconhecidas as multas pelas empresas Navegação São Miguel Ltda e ETN como contratuais, e por ter a primeira emitido recibos à segunda (fls. 483 e 484), atestando o recebimento de valores a título de multa devida por atraso na entrega da obra objeto dos contratos de construção de embarcações, firmados em 30/11/98, a Autoridade Autuante tributou esses valores como receita da pessoa jurídica Navegação São Miguel Ltda.*

*No documento de fls. 459 a 460, a Navegação São Miguel Ltda., intimada a informar e comprovar a destinação dos valores recebidos da ETN, admitiu que os valores recebidos a título de multa contratual foram revertidos em caixa da pessoa jurídica, corroborando com o lançamento IRPJ levado a efeito. Quanto aos valores relativos aos adiantamentos, limitou-se a informar que foram utilizados para compra de materiais para as obras em andamento.*

*Com o intuito de conhecer como foram utilizados os recursos recebidos da ETN a título de adiantamento para compra de peças e equipamentos, a Autoridade Autuante efetuou levantamento nas saídas/débitos das contas correntes do Contribuinte e constatou que nenhuma delas correspondia à essas aquisições. O Contribuinte, intimado a comprovar a destinação de suas saídas/débitos, não vinculou nenhuma delas à compra de peças e equipamentos.*

*Observe-se que mesmo que restasse comprovada que as saídas/débitos das contas correntes pessoa física do Contribuinte estavam vinculadas às aquisições de peças e equipamentos da pessoa jurídica, para garantir o acompanhamento dos ajustes quantitativos e qualitativos dos elementos patrimoniais de uma entidade, é de fundamental importância que se respeite o Princípio da Entidade, explicitado na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC n.º 750, de 1993), que em seu art.4º, enuncia que '(...) o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição'.*

*O Princípio da Entidade professa a verdade jurídica de que, como a pessoa jurídica tem personalidade própria, completamente distinta da pessoa de cada um de seus sócios, o patrimônio dela não se confunde com o patrimônio de seus sócios.*

*Tal princípio permeia toda a legislação relativa ao imposto de renda das pessoas jurídicas, a partir da própria exigência de que a escrituração das empresas seja efetuada "em forma comercial" (art.214 do RIR/94), com a exigência do cumprimento de todos os requisitos previstos para a escrituração dos livros contábeis.*

*Logo, não tendo sido comprovados o repasse dos R\$70.000,00 recebidos pelo Contribuinte da ETN, à Navegação São Miguel Ltda., a título de adiantamento para compra de peças e equipamentos, quer por documentos comprobatórios das aquisições, quer por saídas/débitos de suas contas bancárias, correto o lançamento efetuado na pessoa física como rendimento omitido recebido de pessoa jurídica.*

*Ressalte-se mais uma vez que mesmo que fosse estabelecida a vinculação, à luz da legislação da tributação de pessoas jurídicas e dos princípios contábeis, não é aceitável, para fins de defesa ou de justificativa, a argumentação do litigante. Não podem ser confundidas as movimentações financeiras dos sócios com as da própria empresa."*

Como se vê, a irregularidade tributária foi perfeitamente identificada. Todavia, máxima data vênua, tanto a Fiscalização quanto os julgadores de primeira instância equivocaram-se quanto a forma correta de tributação do valor de R\$ 70.000,00 que efetivamente foi recebido pelo contribuinte.

Ora, uma vez que a autoridade fiscal constatou que os recursos repassados pela empresa ETN não se destinaram à compra de peças e equipamentos, mas sim depositados na conta corrente bancária do Sr. Renato, o correto seria constituir o crédito tributário para exigência do imposto de renda na fonte, amparado pela presunção legal do artigo 61 da Lei 8.981 de 1994 que, em tese, aplicar-se-ia à hipótese ora versada. Aludia norma assim dispõe:

*"Art 61. Fica sujeito a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à*

*A*

*alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”(negritei).*

Trata-se de norma específica, estabelecida para tributar esse tipo de infração, portanto, à luz do art. 142 do CTN, deve prevalecer sobre a norma geral utilizada pela fiscalização (art. 3º, §3º da Lei 7.713/1988).

Corroborando esse entendimento, que está em consonância com a jurisprudência desta Câmara, transcrevo a ementa do Acórdão nº 102-47971, proferido na sessão de 18/10/2006:

*“PAGAMENTOS SEM CAUSA EFETUADOS POR PESSOAS JURÍDICAS - Os pagamentos efetivamente realizados, cuja causa deixa de ser comprovada pelas pessoas jurídicas, regularmente intimada, sujeitam-se a incidência do Imposto de Renda na Fonte, em regime de tributação exclusiva e definitiva, à luz do artigo 61 da Lei 8.981 de 1994.”*

Pelo exposto, deve ser cancelada a exigência do IRPF sobre o valor de R\$ 70.000,00 em 1999.

##### 5) Do Mérito. Omissão de Rendimentos Atribuídos a Sócios de Empresas.

Mais uma vez, transcrevo os fundamentos da minuciosa decisão recorrida para facilitar compreensão dos fatos.

*“Quanto à infração omissão de rendimentos atribuídos a sócios de empresas, originário de lucro presumido excedente distribuído pela empresa Navegação São Miguel Ltda. a sócio, nos meses de março, junho e dezembro de 1999, o Contribuinte, “com base nos elementos constantes da própria autuação”, elaborou uma planilha considerando a incorporação de parte das reservas ao capital social (37ª Alteração Contratual – fls. 70 a 73) como ocorrida em junho de 1999, quando houve o registro da alteração contratual na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, ao invés de no início do exercício, como imputado pela Autoridade Autuante. Adicionalmente, incluiu mensalmente como crédito na conta Lucros Acumulados, os valores referentes à realização da reserva de reavaliação, glosados na autuação. Com esse procedimento, o saldo de lucros do Contribuinte, passível de distribuição, foi substancialmente elevado, eliminando as infrações.*

*Ressalte-se que, como bem observou a Autoridade Autuante no Termo de Verificação Fiscal, os valores acrescidos a conta “Lucros Acumulados”, a título de realização de reserva de reavaliação de bens do ativo imobilizado, não constituem parcelas passíveis*

*de distribuição aos sócios, por não corresponderem a lucro apurado no exercício, seja na determinação do lucro presumido, seja em sua escrituração contábil.*

*Verifica-se, contudo, que assiste razão ao Contribuinte no que se refere a data de incorporação das reservas ao capital social da empresa. De acordo com os lançamentos de fls. 374 e 376, a contabilização da transferência do valor para o capital social e sua contrapartida, o capital subscrito, ocorreu em junho de 1999, mês em que foi registrada a alteração contratual relativa à operação. Dessa forma, tomando como base o Demonstrativo dos Lucros Distribuídos, fl. 369, e o Demonstrativo de Lucros a Distribuir, fl. 371, foram refeitos os cálculos do Demonstrativo de Lucros Disponíveis para Distribuição aos Sócios, fl. 370, e do demonstrativo Distribuição do Lucro Tributável Proporcional aos Sócios, fl. 372. Considerada a incorporação de reservas como realizada no mês de junho, apurou-se, no primeiro trimestre, a inexistência de valor de lucro distribuído acima do limite legal de isenção. Para o segundo trimestre, o valor do lucro tributável fica alterado de R\$2.826,68 para R\$3.729,54. No quarto e último trimestre, permanece o valor tributável de R\$5.313,50, apurado pela Autoridade Autuante. Contudo, como o valor ora apurado para o 2º trimestre – R\$3.729,54 – é superior ao lançado pela autoridade autuante – R\$2.826,68 - e, como é vedada a esta instância administrativa o agravamento da infração, fica mantido o valor lançado pelo fisco. (...)”*

Na peça recursal o representante do contribuinte apresentou a seguinte justificativa:

*“ (...)Ocorre que, esse item do lançamento está fundado em manifesto erro material como passará a demonstrar.*

*A planilha demonstrativa de lucros disponíveis para distribuição aos sócios no ano de 1999, constante dos autos, encontra-se assim redigida:*

<u>1º Trimestre</u>	D	C	Saldo
Saldo em 01/01/1999			2.628.811,69
Incorporado ao Capital Social em 19/05/99 - 37a Alteração Contratual	2.556.000,00		72.811,69

*Pois bem, ocorre que, o primeiro lançamento em referência (de incorporação de parte das reservas ao capital social pela 37a alteração contratual - cópia já anexada) que só ocorreu em junho de 1999, quando houve o registro da alteração contratual na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro está imputado antes do início do exercício.*

*Com esse pequeno procedimento, o saldo de lucros passível de distribuição é substancialmente reduzido e é obtido o 'saldo credor' da conta de lucros passíveis de distribuição.*

*Com base nos elementos constantes da própria autuação o Recorrente elaborou uma planilha (anexada à presente) com os valores corretos e a imputação correta dos lucros experimentados, distribuídos e incorporados ao capital social da Navegação São Miguel Ltda.*

*Com o intuito de corroborar essas alegações, o Recorrente informa que está providenciando a recomposição dos balancetes com os poucos elementos que dispõe e não foram apreendidos, na forma prevista pelo Decreto nº 70.235/72, artigo 16, parágrafo 4º, alínea 'a', sem prejuízo que tais informações sejam verificadas nos livros fiscais que se encontram apreendidos em poder da Secretaria da Receita Federal. (...)”*

Ocorre que o recorrente não anexou qualquer planilha à peça recursal, tampouco apresentou a recomposição de seus balancetes e demais livros e documentos bancários, conforme alegou que faria.

Sendo assim, a tributação desse deve ser mantida, conforme decidido pela DRJ.

6) Do mérito. Ganho de Capital sobre a venda de 5.000 ações Globo Cabo PN.

Aduz o recorrente:

*"(...) em relação ao alegado ganho de capital experimentado com a alienação de 5.000 (cinco mil) ações da Globo Cabo PN, cabem as seguintes considerações.*

*Em primeiro lugar, em nenhum momento do longo procedimento de Fiscalização, as autoridades lançadoras se preocuparam em verificar quaisquer informações prestadas pelo contribuinte, preferindo lançar o imposto, tendo por base um custo de aquisição, no mínimo, sui generis (igual a zero).*

*Ora, se da nota de negociação consta a alienação de 5000 (cinco mil ações) de duas uma. Ou houveram outras compras de ações, o que aumentaria o custo de aquisição e, por conseguinte, a possibilidade de se experimentar lucro, ou há um equívoco na prestação da informação.*

*Entretanto, uma coisa é certa, não há como manter a tributação preconizada em suposições. Ou o Fisco faz prova plena da matéria tributável, bem como, de sua realização, ou não há como manter a exigência fiscal.*

*Fato é que o Recorrente vem empenhando todos os esforços para fazer o trabalho que competia às autoridades fiscais, a quem é incumbida a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como, identificar a matéria tributável.*

*Dessa forma, não constando dos autos a prova necessária para a manutenção da tributação, pois o custo de aquisição considerado na autuação encontra-se, manifestamente, equivocado, não há como manter a tributação em questão."*

Inobstante o inconformismo do recorrente, o procedimento fiscal em atribuir custo zero às aquisições, cujo valor pago não foi comprovado, apesar de o contribuinte ter sido regularmente intimado para isso, está de acordo com a legislação vigente, à luz do disposto na Lei nº 7,713, de 1988, art. 16, § 4º (Art. 762, § 3º, inciso III, do RIR/99, Decreto 3,000/99), abaixo transcrito:

*"§3º O custo de aquisição é igual a zero nos casos de:*

*I - partes beneficiárias adquiridas gratuitamente;*

*II - acréscimo da quantidade de ações por desdobramento;*

*III - aquisição de qualquer ativo cujo valor não possa ser determinado pelos critérios previstos nos parágrafos anteriores."*

Portanto, a tributação desse ganho de capital deve ser mantida.

7) Mérito. Omissão de Receitas. Depósitos Bancários. Aplicação do artigo 42 da Lei 9.430 de 1996.

Quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que parte dos argumentos do

A

recorrente são compatíveis com os lançamentos de depósitos bancários sem origem comprovada antes de 01/01/1997; haja vista que o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando a contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

*"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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais)."*

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquire o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:



*“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.” (Ac 106-13329).*

*“TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”*

*“ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.”(Ac 106-13188).”*

Não há que se falar em ilegalidade dessa norma por incompatibilidade com o artigo 43 do CTN, artigo 5º da Constituição Federal/1988, muito menos com artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, isso porque “não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade ou legalidade de uma lei em vigor”, consoante Sumula nº. 1 deste Conselho. Uma vez que o diploma legal tenha sido formalmente sancionado, promulgado e publicado, encontrando-se em vigor, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal. O lançamento tributário, conforme estabelece o art. 142 do CTN, é atividade vinculada e obrigatória, na qual a discricionariedade da autoridade administrativa é afastada em prol do princípio da legalidade e da subordinação hierárquica a que estão submetidos os órgãos e agentes da Administração Pública.

Frise-se: O ônus da prova é do autuado e não do fisco.

No presente caso a fiscalização não se limitou a somar os depósitos bancários, tanto assim que considerou comprovados vários ingressos de recursos, tendo ainda tributado omissão de rendimentos de pessoas jurídicas, lucros distribuídos e ganho de capital na venda de ações, sem falar nos pagamentos sem causa recebidos pelo contribuinte, cuja tributação deve recair sobre a fonte pagadora. Pela leitura no termo de verificação fiscal de fls. 404-418 e possível averiguar o aprofundamento dos trabalhos fiscais.

Outrossim, a busca da verdade material não prescinde da análise das alegações e documentos que, segundo o recorrente dariam suporte aos ingressos de numerários depositados. Todavia, o recorrente afirmou que ira apresentar a documentação comprobatória posteriormente, mas nada trouxe aos autos até o presente momento.

Ainda quanto ao mérito, peço vênia para adotar os fundamentos do voto da decisão recorrida, a seguir transcritos, como razões adicionais de decidir (*verbis*):

*“(…) Ressalte-se que não procede a alegação do Contribuinte de que o lançamento se deu com base em mero somatório de depósitos bancários inferiores aos parâmetros estabelecidos pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96. Fica evidente nos autos que a Autoridade Autuante observou o dispositivo legal.*

*Como já mencionado anteriormente, a tributação com base em depósitos bancários deriva de presunção legal. A Lei nº 9.430/96 dispõe que os valores dos depósitos*

A

*bancários ou aplicações mantidas junto às instituições financeiras, cuja origem dos recursos não tenha sido comprovada pelo titular da conta, quando regularmente intimado a fazê-lo, caracterizam-se como omissão de rendimentos.*

*No caso vertente, a Autoridade Autuante agiu com acerto. Diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da movimentação financeira objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao Contribuinte, a partir de então, provar a inoccorrência do fato ou justificar sua existência.*

*Ao deixar de produzir a comprovação, o Contribuinte dá ensejo à transformação do indício em presunção de omissão de rendimentos. A impossibilidade do Contribuinte em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.*

*Presentes no caso as condições que autorizam o Fisco a proceder ao arbitramento, legítimo é o procedimento.*

*Como observado anteriormente, o objeto da tributação não é o depósito bancário em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada pelo mesmo. Os depósitos bancários são utilizados unicamente como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos. (...)*

*A posterior apresentação de cópia de cheque e de extrato de transferências recebidas, tão-somente, não tem como afastar a tributação. Para fazer prova, além de ser necessária a vinculação de datas e valores e de se conhecer o remetente do numerário, faz-se mister a comprovação, mediante documentação hábil e idônea, sob que título se deu sua percepção - pagamentos, empréstimos obtidos, devolução de empréstimos concedidos, distribuição de lucros e dividendos, honorários, alienação de bens, etc. - ou seja, qual a natureza do rendimento recebido. Restou por comprovar a natureza do rendimento. (...)*

*Vale lembrar o que dispõe a Lei n.º 7.713/88, art. 3.º, § 4.º*

*‘§ 4.º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.’*

*Desta forma, na falta de outros elementos que comprovem a natureza do rendimento recebido, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei. O depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei n.º 9.430/96.*

*Fortalecendo os argumentos expostos, convém reproduzir as lições do doutrinador Hugo de Brito Machado em seu livro Imposto de Renda - Estudos, Ed. Resenha Tributária, pág. 123.*

*‘5.6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indício que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do*

*art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consume, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.*

*5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre do auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo com a teoria das provas.'*

*Logo a seguir, o ilustre magistrado conclui afirmando:*

*'5.9. Com fundamento nessas considerações, entendemos que os depósitos bancários de pessoa física, ..., autorizam o lançamento do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar que os valores não decorram de rendimentos tributáveis relativamente aos quais tenha ainda a Fazenda Pública o direito de lançar o tributo.'*

*(...)*

*Portanto, verificada a ocorrência da hipótese descrita em lei, qual seja, de que o Contribuinte recebeu depósitos e eximiu-se de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a sua origem, fato gerador descrito no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, correta é a autuação.*

*Quanto às decisões administrativas e judiciais aludidas na peça impugnatória, cumpre observar que estas só se aplicam aos autos nos quais tenham sido proferidas, não sendo cabível seu emprego a qualquer outro processo, mesmo que versando sobre a mesma matéria, por não se constituir em norma geral. (...)"*

Enfim, no presente caso, é de manter a exigência do IRPF com base nos depósitos bancários.

#### 8) Conclusão

Por todo o exposto voto no sentido de REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a importância de R\$ 70.000,00 da base de cálculo tributada no ano-calendário de 1999 (exercício 2000).

Sala das Sessões- DF, em 25 de janeiro de 2007.

  
ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA

## DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

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

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

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

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

*(...);*

*III – renda e proventos de qualquer natureza;”*

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

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

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

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

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

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



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

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

Neste contexto, sobreleva o **princípio da legalidade** que, como um dos fundamentos do Estado de Direito eleito pelo o legislador foi reproduzido à exaustão na Carta da República. Dentro dos direitos e garantias fundamentais, fixou o artigo 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”, conferiu, também, à Administração Pública a observância do princípio da legalidade, conforme artigo 37 (redação dada pela Emenda constitucional n.º 19 de 1998): “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:” (grifou-se).

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

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

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

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

De fato, compulsando os autos verifica-se que nos Demonstrativos (fls.) anexos ao Auto de Infração, a fiscalização procedeu à contagem das supostas omissões no decorrer do (s) ano-calendário (s) apurando ao final de cada mês, o total do valor a ser tributado.

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



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

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

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

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

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

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

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

## DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

### Da Preliminar de irretroatividade da lei.

Em 25 de outubro de 1996, ingressou no ordenamento jurídico brasileiro a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPMF, e dá outras providências, sendo que o artigo 11, § 3º, desta Lei possuía a seguinte redação:

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

Posto o conteúdo da norma, cabe analisar a quem se destinam as expressões: **"vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."** Tais expressões estariam conferindo algum tipo de direito aos jurisdicionados e, caso afirmativo, qual a natureza deste direito? Antes de responder estas indagações, algumas considerações se fazem necessárias para que se possa compreender as regras de proteção do sigilo bancário existentes até 1996. Assim, retroagimos ao ano de 1964 para analisar as disposições da Lei nº 4.595, norma esta com status de Lei Complementar, que dispõe sobre a Política e as Instituições monetárias, bancárias e creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional, e dá outras providências, contendo os seguintes preceitos no artigo 38 e respectivo § 7º, a seguir transcritos:

*"Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

.....

*§ 1º. As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.*

*§ 7º. A quebra de sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis."*

As indagações feitas anteriormente em relação à Lei nº 9.311, de 1996, valem para as disposições do artigo 38 da Lei nº 4.495, de 1964. A quem se destinam as expressões: "as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário", contidas no § 1º do artigo 38 e a previsão do § 7º de que se constitui crime a quebra do sigilo bancário? Qual a natureza desta norma: instrumental ou material? Se tais dados estão sob o controle do Estado, ente soberano, é preciso que se compreenda o porquê este impõe limitação à sua atuação,

instituindo dois outros poderes, um com a função de criar leis e outro com a tarefa de verificar a legalidade dos atos praticados pelo próprio Estado, por meio do Poder Executivo.

A propósito deste assunto e sem nos ater a digressões doutrinárias, a história revela que a humanidade percebeu que era necessário limitar as ações do Estado-soberano como forma de proteção dos indivíduos frente ao Estado. Inicialmente concebido para proteger seus súditos, houve determinado período na história em que os indivíduos passaram ter medo das ações ilimitadas do Estado, surgindo a conhecida doutrina dos “freios e contra-pesos”, por meio da qual um órgão do Estado-soberano limita e fiscaliza a atuação do outro. Nesta linha, o Judiciário tem sua atuação limitada pelo Poder Legislativo, o Poder Executivo, quando age em desconformidade com a lei, tem seus atos corrigidos pelo Judiciário, sendo que os limites de atuação do Poder Legislativo são fixados por meio do pacto social que institui o Poder Constituinte que aprova norma de hierarquia superior que deve ser observada por todos.

Voltando às disposições do artigo 38 da Lei n.º 4.595, de 1964, quando tal norma prevê que somente o Poder Judiciário poderá quebrar o sigilo bancário, não nos resta dúvida que se trata de uma norma que limita a atuação do Estado-soberano e confere direito aos indivíduos, cabendo perquirir qual a natureza deste direito: material ou instrumental?

Partindo da singela concepção de que direito material deve ser compreendido como sendo a norma que confere determinado bem jurídico a alguém e de que direito instrumental se constitui da norma de que se valem os jurisdicionados para exigirem do Estado-jurisdicção o bem da vida que lhes foi subtraído ou espontaneamente não lhes foi alcançado pelo obrigado, tenho que o artigo 38 da Lei n.º 4.595, de 1964, era norma de natureza material. Assim, por meio do dispositivo legal aqui citado, antes de sua alteração, integrava o rol de direito de todos os indivíduos a garantia de que, sem ordem judicial, ninguém teria acesso aos seus dados bancários.

Chegando a conclusão de que o artigo 38 da Lei n.º 4.595, era norma de natureza material, é preciso que se diga que as normas desta natureza só podem ser alteradas por leis de idêntica qualidade, sendo vedado, em qualquer hipótese a aplicação retroativa. Ao se admitir a aplicação retroativa de norma de natureza material voltar-se-ia aos primórdios em que os súditos não mais acreditavam no Estado que passou a ser visto como o Estado-tirano. Nenhuma garantia teria o indivíduo se o Estado, a qualquer momento, viesse elaborar leis para subtrair direitos ou prerrogativas decorrentes de relações jurídicas concebidas sob a égide de norma anterior.

Diante de tais considerações, volto ao texto do § 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311, de 1996, antes de sua alteração pela Lei n.º 10.174, de 2001, e peço vênica para comparar com para o artigo 38 da Lei n.º 4.495, de 1964, sendo que estou grifando as expressões em relação as quais quero fazer considerações:

§ 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96, em sua redação primitiva	Artigo 38 da Lei n.º 4.595/64, em sua redação primitiva
2	4
3	5
“§ 3.º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, <u>vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo</u> ”	<u>“Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u> <u>§ 1.º. As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a</u>

a outras contribuições ou impostos."	<i>exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.</i>
--------------------------------------	--

Inequivocadamente, as expressões acima grifadas possuem a mesma natureza. Conferem aos administrados a garantia de que, salvo por ordem judicial, toda e qualquer movimentação bancária feita na vigência de tais normas, em momento algum será utilizada para quaisquer fins, que não os previstos nas leis vigentes na época em que ocorreram os depósitos bancários.

Sabidamente as leis existem e produzem efeitos até que norma subsequente, de idêntica hierarquia, as revogue. Entretanto, é preciso que se tenha presente que a lei que vier modificar norma anterior destina-se a regular os atos da vida que se efetivarem a partir de sua vigência. Imaginar que a lei nova possa desconsiderar direitos, que de forma plena, se verificaram na vigência da lei revogada é o mesmo que admitir que tal lei revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.

Concluindo que o § 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, é norma de natureza material que confere aos administrados o direito de que ninguém irá investigar suas movimentações financeiras, salvo por ordem judicial, em razão da divergência jurisprudencial, ora o STJ julgando na esteira do Recurso Especial nº. 608.053 entendendo que a Lei Complementar nº. 105, de 2001 e a Lei nº. 10.174, de 2001, não têm aplicação a fatos ocorridos antes de sua vigência, "sob pena de violar o princípio da irretroatividade das leis", ora julgando na linha seguida no Recurso Especial nº 668.012, decidido por voto de desempate da Ministra Denise Arruda, admitindo a aplicação retroativa das leis aqui citadas, tramitando ainda, junto ao Supremo Tribunal Federal as Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nº 2406; 2397 e 2390, cujo relator é o Ministro Sepúlveda Pertence, cabe-nos fazer algumas considerações em relação aos argumentos utilizados por aqueles que admitem a aplicação das referidas leis para investigar fatos ocorridos antes do início de sua vigência que, em síntese, assim sustentam o entendimento que defendem:

*A Lei nº. 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº. 105, de 2001, que introduziram, respectivamente, alterações nos artigos 11, § 3º. da Lei 9.311, de 1996 e artigo 38 da Lei 4.595, de 1964, ampliaram as hipóteses de prestação de informações bancárias, permitindo a utilização de dados a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos. Havendo ampliação dos poderes em busca de informações, à luz do artigo 144, § 1º., a seguir transcrito, tratam-se de normas de natureza instrumental.*

*Art. 144.....*

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

Na linha do entendimento liderado pelo Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, do TRF da 4ª. Região, atualmente aposentado, "mostra-se destituído de fundamento

constitucional o argumento de que o art. 144, § 1º, do CTN, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado de forma colidente com as garantias de inviolabilidade de dados e de sigilo bancário, decorrentes do direito à intimidade e à vida privada, elencadas como direitos individuais fundamentais no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição de 1988”.

Aos fundamentos anteriormente transcritos, destaco que é preciso se ter presente de que toda a norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material. Na linha do que colocamos anteriormente, quando o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, garantiu aos correntistas a inviolabilidade do sigilo bancário, salvo mediante determinação judicial, dita norma outorgou aos administrados garantia de natureza material. Idêntico entendimento aplica-se em relação ao § 3º. do artigo 11 da Lei 9.311, de 1996. Não se pode dizer que o citado dispositivo possuía natureza instrumental. Tratava-se de norma de caráter material que limitava o poder do Estado-soberano frente ao indivíduo. A limitação do poder do Estado-Administração frente ao cidadão é para este uma garantia de natureza material que, se violada, legitima o ofendido a recorrer ao Judiciário, usando-se para tal as normas de natureza instrumental como, por exemplo, o mandado de segurança.

*A Lei nº 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº 105, de 2001, ao admitirem a utilização de dados bancários a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos, não possuem natureza instrumental porque extinguiram direito de natureza material que conferia aos contribuintes a segurança que, durante a vigência das normas que resultaram modificadas, salvo por decisão judicial, não seriam utilizados os dados referentes às operações bancárias para exigência de qualquer tributo além da CPMF.*

A propósito do assunto, o ilustre advogado paulista José Antônio Minatel, em recurso patrocinado junto à Segunda Turma do Primeiro Conselho, enfrenta o tema com a seguinte precisão:

*“Com efeito, a Lei nº 10.174/01 revogou expressamente a proibição contida na Lei nº 9.311/96, criando novo direito para a Administração tributária. Logo, verifica-se que o ordenamento posterior não se amolda ao contexto delimitado no § 1º. do artigo 144 do Código Tributário Nacional, pois a inovação legislativa não ampliou os poderes de fiscalização pré-existentes, mas sim trouxe novo poder de investigação para as autoridades administrativas, permitindo a utilização de dados da CPMF para a constituição do crédito tributário, quando na legislação anterior tal procedimento era expressamente proibido.”*

Ademais, registra-se que movimentação financeira, por si só, não é fato gerador do imposto de renda. Assim, em oposição aos utilizam o § 1º. do art. 144, do CTN, para justificarem a retroatividade da Lei nº. 10.174 e da Lei Complementar nº. 105, ambas de 2001, para investigar a existência de outros tributos que não a CPMF, ao meu sentir, precisariam identificar, de forma prévia, a ocorrência do fato gerador, pois o artigo 144 § 1º, do CTN, faz referência “a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação”. Ora, se o depósito bancário, não é fato gerador do imposto sobre a renda, não se pode falar em ocorrência de fato gerador para justificar a aplicação retroativa de tais normas.

Até o presente momento, em busca de síntese, fugi das citações doutrinárias, entretanto, em face da pertinência ao tema, não posso deixar de citar artigo de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, publicado na Revista da Faculdade de Direito da UNG Vol. 1 - 1999, pág. 197, sob o título ANOTAÇÕES SOBRE O DIREITO ADQUIRIDO DO ÂNGULO CONSTITUCIONAL, texto este também existente no CD Júris Síntese IOB, n. 57, da Editora Thomson – IOB, de onde transcrevo a seguinte paisagem:

## *2. A lei no tempo*

*Como primeiro passo, registre-se o óbvio. Consiste ele em apontar que, ao tornar-se obrigatória, a lei incide no tempo. Ora, ao fazê-lo, ela "divide" o tempo em relação ao seu império. Separa o passado, anterior a ela que então não vigorava, de um novo período, presente, e futuro de duração indefinida, que persistirá enquanto ela vigorar.*

...

## *6. Revogação*

*Esta é o ato por que deixa de existir uma lei, ou uma norma (embora tecnicamente se fale em derrogação quando é colhida pela "revogação" (parcial) apenas uma ou algumas normas da lei até então em vigor. A revogação concerne, pois, à existência da norma. Em princípio, findando a existência da norma, cessa a sua eficácia, mas nem sempre, porque pode ocorrer a ultratividade de suas regras.*

....

## *11. Fundamentos da irretroatividade*

*A principal razão que justifica a irretroatividade é ser ela necessária à segurança jurídica. De fato, esse princípio assegura que um ato praticado em determinado momento, de acordo com as regras então obrigatórias, será considerado sempre válido, mesmo que mudem as normas legais. Em conseqüência, os direitos e as obrigações que dele decorrem também serão considerados como tendo valor.*

*Outra razão é de índole lógica. Já está nas Novelas de Justiniano, segundo o recorda Carlos Maximiliano: 'Será absurdo que o que fora feito corretamente seja pelo que naquela época ainda não existia, posteriormente mudado.'*

....

## *14. Exceção à irretroatividade*

*Há, porém, uma exceção à irretroatividade, sobre a qual não existe controvérsia. Trata-se da irretroatividade da "lei mais branda", ou in melius.*

Conforme escreve Roubier, citado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho no artigo anteriormente apontado, se a lei pretender aplicar-se a situações em curso será preciso estabelecer uma separação entre as partes anteriores à data da mudança da legislação, que não podem ser antigas sem retroatividade, e as partes posteriores, para as quais a lei nova, pode ser aplicada. Nesta linha de raciocínio, conclui-se que as Leis n.º. 10.174 de 2001 e a Lei Complementar n.º 105, de 2001, ao serem aplicadas, devem estabelecer a separação entre os períodos posteriores a 10 de janeiro de 2001, data que entraram em vigor, e os períodos

anteriores a 10 de janeiro de 2001, época em que o artigo 38 da Lei n.º. 4.595, de 1964 e o § 3.º do artigo 11 da Lei n.º. 9.3111, de 1996, conferia aos jurisdicionados a garantia material de inviolabilidade de seus dados bancários, salvo, no último caso, para fins de cobrança da CPMF.

Para este conselheiro, com a devida vênia dos que pensam em contrário, conforme observado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. “a doutrina da irretroatividade serve ao valor da segurança jurídica: o que sucedeu já sucedeu e não deve, a todo momento, ser juridicamente questionado sob pena de se instaurarem intermináveis conflitos. Essa doutrina, portanto, cumpre a função de possibilitar a solução de conflitos com o mínimo de perturbação social. Seu fundamento é ideológico e se reporta à concepção liberal do direito e do Estado.”

Na mesma linha dos fundamentos até aqui expostos, das lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, colhe-se a seguinte lição:

*“...a regra superveniente regula situações presentes e futuras. O que ocorreu no tempo transacto está a salvo de sua incidência. Em suma, porque visa reger aquilo que ora existe ou que ainda vai existir, não atinge o que já sucedeu. Respeita fatos e situações que se criaram no passado e cujos efeitos nele se esgotaram ou simplesmente se perfizeram juridicamente. Com isto em nada se afeta aquilo que já se passou e comodou na poeira dos tempos, ressalvada uma possível retroação benéfica.” (In. Ato Administrativo e Direitos dos Administrados. Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 112).*

Pelo exposto, entendo que “apenas a partir da vigência da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso às informações bancárias do contribuinte na forma instituída pela Lei n.º 10.174/2001, ou seja, sem a requisição judicial. A aplicação desse conjunto de normas para a obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores sem autorização judicial, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das Leis. Assim, não pode a autoridade fazendária ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte anteriores a 10.01.01, como preconiza a Lei Complementar n.º 105/01, sem o crivo do judiciário.”

É o voto.

Sala das Sessões-DF, 25 de janeiro de 2007.

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA