



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000409/2007-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.776 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2020
Recorrente MARIA DE FÁTIMA DE ABREU SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação e analisadas na decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na impugnação ou que não tenham sido levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

O efeito devolutivo dos recursos deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*, daí por que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas.

DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INOBSERVÂNCIA DO PRAZO DE 360 DIAS. ARTIGO 24 DA LEI N. 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. AUSÊNCIA DE SANÇÃO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A norma que dispõe pela obrigatoriedade de que a decisão administrativa deve ser proferida no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias apresenta natureza jurídica programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses em que o prazo ali previsto é supostamente descumprimento por parte da autoridade administrativa.

A decisão administrativa proferida em inobservância ao referido prazo não pode ser compreendida como ato processual que representa preterição ao direito de defesa e, por isso mesmo, não deve ser declarada como nula.

ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A DIREITOS FUNDAMENTAIS. SIGILO BANCÁRIO. DIREITO À INTIMIDADE. EXAME DE EXTRATOS BANCÁRIOS. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. INOCORRÊNCIA.

Não há se cogitar de qualquer violação às garantias do sigilo bancário e da intimidade nas hipóteses em que o próprio sujeito passivo apresenta os documentos que lastreiam a autuação fiscal, do mesmo modo em que não haveria qualquer violação a tais garantias caso a autoridade fiscal tivesse procedido à requisição de movimentações financeiras do sujeito passivo diretamente às respectivas instituições financeiras, não havendo necessidade de autorização judicial para tanto.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS PROBATÓRIO DO SUJEITO PASSIVO.

Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento serão considerados como rendimentos omitidos na hipótese em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizadas em tais operações. A tributação aí tem por objeto a presunção de omissão de rendimentos que, por força da lei, resta caracterizada a partir da falta de comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento.

Diante da presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, caberá ao contribuinte demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 2003, constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 109.325,92, sendo que R\$ 50.149,51 correspondem a cobrança do imposto, R\$ 50.149,51, R\$ 21.564,28 são relativos à incidência de juros de mora e R\$ 37.612,13 dizem respeito à aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 122/125).

Depreende-se da leitura do *Termo de Verificação Fiscal* de fls. 115/116 que a autoridade acabou concluindo pela lavratura da autuação fiscal com base nos motivos a seguir transcritos:

“Após a análise dos documentos espontaneamente apresentados (extratos bancários e de cartões de crédito referentes à movimentação financeira no Banco BRADESCO), bem como da Declaração de Rendimentos do IRPF do ano calendário de 2003, esta fiscalização verificou Acréscimo Patrimonial a Descoberto nos meses de julho/2003 a dezembro/2003 e Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada nos meses de janeiro/2003 a dezembro/2003.

Em decorrência disto, através do Termo de Ciência e Solicitação de Documentos, datado de 02/02/2007, a contribuinte foi intimada a apresentar os elementos e/ou documentos que justificassem, contestassem, modificassem os valores mensais apurados a título Acréscimo Patrimonial a Descoberto (excesso de aplicações sobre origens de recursos), bem como, a comprovar com documentação hábil e idônea, a origem dos valores dos recursos depositados em sua conta corrente e de poupança, ambas do BRADESCO, discriminados nas planilhas anexas ao citado Termo, denominadas de DEMONSTRATIVO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL e DEMONSTRATIVO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS EM CONTA CORRENTE E POUPANÇA

(fls. 100/103 e 105).

Em resposta ao citado Termo, a contribuinte alegou em seu favor o seguinte (fls. 104): a) que os depósitos efetuados em sua conta corrente são reembolsos de despesas do seu marido Sr. Willian César dos Santos e da empresa Global Osi Tel. Prod. Sist. e Serviços Ltda; b) que solicitou ao Banco Bradesco os comprovantes; c) que tem cartão adicional em nome do Sr. Willian César; e d) que, dos rendimentos declarados (R\$10.500,00), foram recebidos R\$ 875,00 por mês.

Ocorre que a contribuinte não apresentou quaisquer elementos e/ou documentos que justificassem ou comprovassem suas alegações, especialmente quanto aos recursos depositados nas contas correntes e de poupança bancárias, para os quais, não restou comprovado, de maneira inequívoca, que os recursos depositados tiveram origem em rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis ou a qualquer outro título.

[...]

Quanto à análise da VARIAÇÃO PATRIMONIAL, foi necessário refazê-la para considerar como origem os rendimentos omitidos citados acima, o que fez com que os resultados inicialmente apurados (meses de julho/2003 a dezembro/2003) fossem alterados para ZERO. Isto ocorreu porque os rendimentos omitidos foram maiores e suficientes para desfigurar as variações patrimoniais à descoberto apuradas, conforme se demonstra nos novos DEMONSTRATIVOS DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL, parte integrante deste Termo.

Sobre a alegação de cartão de crédito adicional do Sr. Willian César, os extratos bancários mostram claramente que os gastos com todos cartões de crédito em nome da fiscalizada, inclusive o adicional do Sr. Willian, foram pagos pela própria Maria de Fátima, através de débitos em sua conta corrente nº 93.599-9, Agência 0537-1, mantida no BRADESCO. Sobre o veículo Pajero Sport, placa DER 5505, o valor considerado.

foi R\$ 70.500,00, visto que os documentos de fls. 92/96 indicam que a operação de venda envolveu troca de veículos.

[...]

Dessa forma, os recursos depositados na conta corrente nº 93.599-9, Agência 0537-1 e respectiva conta de poupança, mantidas no Banco BRADESCO, discriminados no DEMONSTRATIVO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS EM CONTA CORRENTE E POUPANÇA (fls. 105 e parte integrante deste Termo), foram considerados não comprovados, pelo que, por presunção legal, na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizam RENDIMENTOS OMITIDOS, como já havia sido advertido no Termo de Ciência e Solicitação de Documentos.”

A contribuinte foi regularmente notificada da autuação fiscal em 26.04.2007 (fls. 125) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 128/137 em que alegou, em síntese, (i) a ilegalidade no que diz com a quebra do sigilo bancário e fiscal e (ii) a ilegalidade do agravamento da multa de ofício.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória, e, aí, em Acórdão de fls. 208/211, a 6ª Turma da DRJ de São Paulo – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita adiante:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

PRELIMINAR. LANÇAMENTO LASTREADO EM INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA (BASE DE DADOS DA CPMF). IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2.001 E DA LEI Nº 10.174/2.001.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das Autoridades Administrativas. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. SIGILO BANCÁRIO.

Havendo procedimento administrativo regularmente instaurado, não constitui quebra do sigilo bancário a obtenção, pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes com base em valores da CPMF, sobretudo quando o próprio contribuinte apresenta os extratos bancários à fiscalização. Preliminar rejeitada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A contribuinte foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 01.11.2012 (fls. 226/227) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 228/248,

protocolado em 21.11.2012. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

Observo, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar basicamente as seguintes alegações:

(i) Da nulidade por preterição ao direito de defesa e perempção administrativa:

- Que com base no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal foi editada a Lei nº 11.457/2007 que dispõe em seu artigo 24 que a decisão administrativa deve ser proferida obrigatoriamente no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, sendo que a relação processual se extingue por inércia da Administração nas hipóteses em que a decisão não seja proferida dentro do referido prazo; e

- Que, no caso em apreço, a impugnação foi protocolada em 28.03.2007 e o seu julgamento ocorreu em 24.02.2011, de modo que entre a data do protocolo da impugnação e o seu julgamento passaram-se aproximadamente quatro anos, sendo que, se a Administração está pautada no princípio da estrita legalidade, a extinção do presente processo administrativo deve ser reconhecida nos termos dos artigos 5º, inciso LXXVIII e 37 da Constituição, cumulado com os artigos 24 da Lei nº 11.457/2007 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

(ii) Do sigilo bancário e do princípio da intimidade:

- Que a autuação fiscal baseou-se unicamente em fatos gerados presumidos em função da análise dos extratos bancários apresentados pela própria autuada em atendimento às intimações fiscais, sendo que o artigo 5º, incisos X e XII da Constituição dispõe que a intimidade, a vida privada e o sigilo de dados são invioláveis e, portanto, tais garantias constitucionais protegem as pessoas de qualquer investida de terceiros em suas respectivas vidas privadas e suas respectivas intimidades, restando-se concluir, pois, que a quebra de sigilo bancário (dados) é permitida, em último caso, por determinação judicial, o que não é o caso dos autos; e

- Que essa tese resta confirmada a partir do acórdão proferido pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário nº 389.808, de modo que, por força

do artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões proferidas pelos tribunais superiores deverão ser observadas e reproduzidas pelos conselheiros do CARF, do que resulta a improcedência da autuação, a qual encontra-se amparada exclusivamente em movimentações bancárias que foram levantadas sem prévia ordem judicial para tanto.

(iii) Da comprovação da origem dos depósitos e do não aperfeiçoamento da presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96:

- Que, inicialmente, os depósitos bancários, por si só, não representam omissão de rendimentos ou qualquer fato gerador do imposto de renda, sendo que, de acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte deve ser regularmente intimado a comprovar a origem dos depósitos antes do lançamento, de modo que, ao final, apenas na hipótese de não provar ou não se manifestar é que os depósitos serão presumidamente considerados como rendimentos;

- Que a prova ou não da origem dos depósitos é o critério fundamental para a efetivação da presunção de rendimentos omitidos, sendo que, no presente caso, com exceção dos depósitos de R\$ 2.283,32 (17 de janeiro), R\$ 450,00 (25 de março), R\$ 470,00 (28 de abril), R\$ 400,00 (22 de agosto) e R\$ 500,00 (10 de outubro), a origem dos demais valores indicados no Demonstrativo dos Depósitos Bancários em Conta Corrente e Poupança foi devidamente comprovada, já que se tratavam de depósitos efetuados pela empresa *Global Osi Telecomunicações Produtos e Serviços Ltda*, da qual, a época dos fatos, o seu cônjuge era sócio;

- Que nas hipóteses em que o autor do depósito é identificado, o fato relevante deixa de ser o depósito e passa a ser o pagamento entre pessoas devidamente identificadas, conforme prescreve o artigo 42, § 2º da Lei nº 9.430/96, de modo que caberia ao Fisco aprofundar a investigação quanto ao reembolso de despesas que não foram aceitas e demonstrar que se tratavam de rendimentos tributáveis, os quais, aliás, deveriam sujeitar-se às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época dos fatos; e

- Que caberia ao Fisco, por exemplo, considerar a possibilidade de proceder à investigação da própria fonte pagadora para concluir que não se tratava de rendimentos isentos em decorrência da distribuição de lucros do seu cônjuge, bem assim que o conceito de origem previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não pode ser desvirtuado para abranger a natureza, de modo que o referido artigo não pode ser interpretado extensivamente.

(iv) Dos erros na apuração do montante tributável e no enquadramento legal e da improcedência do lançamento por vício material:

- Que a constituição do crédito tributário deve ser realizada em observância aos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto nº 70.235/72, de modo que se restar constatada qualquer

irregularidade no que diz com os critérios ali previstos, haverá vício material que acarretará a improcedência do lançamento; e

- Que, no caso em tela, houve erro em relação a matéria tributária e, por conseguinte, erro na descrição dos fatos, na disposição legal infringida e no valor do crédito tributário, já que a autoridade autuante já tinha identificado que os depósitos bancários foram efetuados pela empresa Global Osi Telecomunicações Produtos e Serviços Ltda e, portanto, não poderia, ao seu livre arbítrio, considerá-los como rendimento tributáveis, daí por que deveria ter diligenciado no sentido de verificar a veracidade dos fatos, restando-se concluir, pois, pelo descabimento da aplicação da metodologia contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 por mera conveniência;

- Que a metodologia do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 foi utilizada por mera conveniência e em detrimento de toda a legislação tributária específica que dispõem sobre a tributação dos rendimentos auferidos por pessoas físicas; e

- Que os depósitos cuja origem não foi comprovada nos valores de R\$ 2.283,32 (17 de janeiro), R\$ 450,00 (25 de março), R\$ 470,00 (28 de abril), R\$ 400,00 (22 de agosto) e R\$ 500,00 (10 de outubro) foram devidamente oferecidos à tributação através da Declaração de Ajuste Anual em que consta o devido recebimento de rendimentos tributáveis no montante de R\$ 10.500,00, os quais não foram considerados para fins de comprovação da origem da movimentação bancária, sem contar que, considerando que tais depósitos são inferiores a R\$ 12.000,00, deve-se aplicar a regra do artigo 42, § 3º da Lei nº 9.430/96 que dispõe pela desnecessidade de comprovação da origem de depósitos cujo somatório no ano-calendário não ultrapasse 12 mil reais.

Com base em tais alegações, a recorrente pleiteia pelo provimento integral do recurso voluntário e, por conseguinte, que a decisão recorrida seja anulada e o auto de infração seja cancelado.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Porém, antes de adentrarmos na análise das alegações propriamente formuladas, entendo por fazer uma observação de natureza processual no sentido de reconhecer que, quando do oferecimento da impugnação, a ora recorrente não suscitou quaisquer alegações acerca da improcedência do lançamento por vício material em decorrência de supostos erros no que diz com a metodologia aplicada e relativos à apuração do montante tributável e ao enquadramento legal da infração, sendo que tais questões não podem ser conhecidas e, portanto, examinadas apenas em sede de recurso voluntário, haja vista que não foram analisadas pela autoridade julgadora de 1ª instância e não foram objeto de debate.

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito,

deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se

¹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

² DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las,

porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

O que deve restar claro é que as alegações acerca da improcedência do lançamento por vício material em decorrência de supostos erros no que diz com a metodologia aplicada e relativos à apuração do montante tributável e ao enquadramento legal da infração não devem ser conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que não de ser consideradas como questões novas. Quer dizer, tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não poderiam ser suscitadas e apreciadas apenas em sede recursal, porque se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

A título de esclarecimentos, observe-se que essa linha de raciocínio não se aplica à alegação de suposta nulidade por preterição ao direito de defesa em razão da inobservância por parte da administração pública do prazo previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, haja vista que essa questão tem por objeto o lapso temporal entre o protocolo da impugnação e a data em que a decisão de 1ª instância foi proferida e, por óbvio, não poderia ter sido suscitada em sede de impugnação, sem contar que se trata de questão que também tem por escopo a suposta nulidade da decisão de 1ª instância, nos termos do que dispõe o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

De todo modo, o que deve restar claro é que, diferentemente da alegação de improcedência do lançamento por suposto vício material, essa questão da suposta nulidade por preterição ao direito de defesa em razão da inobservância por parte da administração pública do prazo previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 deve ser conhecida e examinada.

Passemos, então, ao exame das questões que devem ser conhecidas e examinadas.

1. Da ausência de nulidade por preterição ao direito de defesa e da inteligência do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007

De início, registre-se que a análise que aqui deve ser realizada tem por base o artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, o qual, aliás, prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos, sendo que enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” (grifei).

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Em síntese, o que se busca examinar é se a decisão administrativa proferida depois do prazo estabelecido no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 representa preterição ao direito de defesa e, portanto, pode ser considerada nula nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Decerto que o problema que os contribuintes enfrentam no que diz respeito à duração razoável dos seus processos administrativos fiscais não é de hoje, como também não é de hoje que o legislador tenta fixar prazos para que tais processos sejam julgados em tempo razoável e estabelecer sanções para o seu descumprimento.

E ainda que nosso ordenamento jurídico tenha sempre nos dado referências claras de que as autoridades administrativas devem conceder respostas rápidas e satisfatórias às necessidades sociais e aos respectivos pleitos dos contribuintes, decerto que apenas com o advento da Emenda Constitucional n. 45 de 8 de dezembro de 2004 que a duração a razoável do processo, judicial ou administrativo, acabou sendo proclamada como garantia constitucional, nos termos do artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal³.

³ Cf. Constituição Federal de 1988. Art. 5º (omissis). LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Nesse contexto, note-se que ao instituir a Receita Federal do Brasil por meio da Lei n. 11.457 de 16 de março de 2007, o legislador também acabou dispondo sobre o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que a autoridade administrativa profira decisão no âmbito do processo administrativo federal. Confira-se:

“Lei n. 11.457/2007

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

A título de informação, registre-se que o referido artigo em sua redação original era composto de dois parágrafos os quais foram vetados pelo então Presidente da República. Enquanto o primeiro parágrafo admitia a prorrogação justificada do prazo pelo período máximo de 180 dias, o segundo previa a interrupção do prazo por até 120 dias quando a realização de diligências se mostrasse necessária, as quais, aliás, também deveriam ser executadas no prazo máximo de 120 dias, sob pena de que seus resultados fossem presumidos em favor do contribuinte.

O fato é que jamais existiu sanção explícita para o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Inclusive, a sanção que era prevista no parágrafo 2º aplicar-se-ia apenas aos casos de não cumprimento do prazo de diligência, o que significa dizer, portanto, que um processo administrativo pode demorar, em tese, tantos anos sem que seja julgado em primeira instância sem que haja expressamente a aplicação de qualquer sanção.

A falta de uma clara consequência jurídica para a passagem *in albis* do prazo previsto no artigo 24 da Lei n. 11.457/07 tem gerado um amplo espectro de manifestações doutrinárias sobre os efeitos da norma. Pode-se dizer que existem basicamente duas correntes doutrinárias diametralmente opostas: de um lado, há aqueles que atribuem máxima eficácia à norma – e, aí, a norma acaba estabelecendo ou um prazo de prescrição ou um prazo decadencial – e, de outro lado, encontram-se aqueles que praticamente lhe negam quaisquer efeitos práticos.

Entre os que defendem a máxima eficácia da norma, Eduardo Domingos Bottallo⁴ dispõe a respeito da perda do direito de a fazenda arrecadar o crédito tributário em decorrência da ocorrência da prescrição intercorrente. Após discorrer sobre os efeitos da utilidade potencial ou eficácia mínima da regra contida no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o referido autor conclui o seguinte:

“Aos efeitos retro-apontados e com base em idênticos fundamentos, é perfeitamente possível acrescentar a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo.

É que a injustificada inobservância, nesta espécie de processo, da garantia da *duração razoável*, não pode deixar de gerar consequência para o Estado, a quem cabe assegurar o seu andamento. Tal consequência há de traduzir-se na perda do direito de arrecadar o crédito.”

⁴ BOTTALO, Eduardo Domingos. “Notas sobre a Aplicação do Princípio da Duração Razoável ao Processo Administrativo Tributário”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 12º volume. São Paulo: Dialética, 2008, p. 59.

Ao ser indagado sobre a possibilidade de a previsão constante do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 poder ser considerada como uma previsão normativa específica que cuida do prazo de extinção do crédito tributário no curso do processo administrativo, Hugo de Brito Machado⁵ dispõe tratar-se de um prazo decadencial para que haja a confirmação do lançamento impugnando. Confira-se:

“(...) o problema de preservação da segurança jurídica, evitando-se que permaneça em aberto, indefinidamente, o prazo para a conclusão dos atos da Fazenda Pública, necessários à solução definitiva das pendências suscitadas com a sua pretensão de haver determinado valor a título de crédito tributário, era um problema a ser resolvido pelo legislador, com a fixação de um prazo para a conclusão definitiva do lançamento, entendido como acerto definitivo, pela Fazenda Pública, de sua relação com o contribuinte.

Tal prazo foi agora estabelecido. Não propriamente um prazo para a conclusão do procedimento, mas um prazo para a prática dos atos decisórios, o que, aliás, constitui solução bem mais adequada do que o estabelecimento de um prazo para a conclusão do processo administrativo de lançamento, pois os casos são diferentes e não seria razoável exigir-se fossem concluídos em prazo igual. Seja como for, é indiscutível que a norma do art. 24 da Lei nº 11.457/07 consubstancia prazo para o exercício do direito de fazer o lançamento definitivo, vale dizer, o direito de a Fazenda Pública fazer o acerto de sua relação tributária com o contribuinte, para que possa deste exigir o crédito respectivo.

Cuida-se, portanto, de prazo de decadência.

[...]

1º) Consoante a jurisprudência fixada pelo Supremo Tribunal Federal, não existe prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário, cumprindo ao legislador a tarefa de remover essa causa de insegurança na relação jurídica tributária.

2º) A fórmula adotada pelo legislador, com a norma estabelecida no art. 24, da Lei nº 11.457/07, é bem mais adequada do que seria a fixação de um prazo único para a conclusão do procedimento administrativo tributário.

3º) As decisões proferidas no processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário são manifestações da Fazenda Pública no exercício do seu poder dever ou do seu direito potestativo de constituir o crédito tributário.

4º) O prazo fixado no art. 24, da Lei nº 11.457/07, portanto, é típico prazo de decadência, cuja ultrapassagem acarreta a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.”

Não há dúvidas de que as opiniões merecem o máximo de respeito, mas note-se que se é certo que a Constituição Federal garante a razoável duração do processo administrativo, de acordo com o artigo 5º, inciso LXXVIII, também é certo que a Constituição também determina que caberá à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre os institutos da prescrição e decadência tributários, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b”.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do direito de constituir o crédito tributário em face da inocorrência de decisão tempestiva da autoridade administrativa. Revista Dialética de Direito Tributário n. 163. São Paulo: Dialética, abr. 2009, p. 60/63.

É bem verdade que o Código Tributário apenas prevê a prescrição no que diz com a ação de cobrança relativa a um crédito definitivamente constituído⁶, sendo que se o crédito tributário que é objeto de processo administrativo tributário é visto como um crédito que ainda não foi constituído definitivamente, não se pode cogitar da ocorrência da prescrição antes que seja proferida decisão administrativa definitiva nos termos do artigo 42 do Decreto n. 70.235/72⁷. Aliás, a decisão administrativa definitiva é condição *sine qua non* para que o próprio prazo prescricional comece a fluir.

Outrossim, poder-se-ia afirmar categoricamente que como o Código Tributário Nacional também não estabelece qualquer prazo para que o processo administrativo seja concluído, a Lei ordinária n. 11.457/07 não poderia estabelecer nova hipótese de decadência tributária para além daquelas que já se encontram dispostas no próprio CTN, que, a rigor, enquanto hipóteses de extinção do crédito tributário também reivindicam a edição de Lei Complementar, conforme prescreve o próprio artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal.

Dando continuidade ao raciocínio exposto, registre-se que a segunda corrente doutrinária entende que o artigo 24 da Lei n. 11.457/07 é dotado de mínima eficácia e, por isso mesmo, acaba dependendo de regulamentação para que venha a surtir algum efeito prático. É nesse contexto que se manifesta Sérgio André Rocha⁸ ao dispor que

“(...) a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a “Super Receita”, estabeleceu em seu artigo 24 que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Todavia, a referida Lei não estabeleceu quaisquer sanções para o caso do descumprimento do prazo.

Como se sabe, tais prazos são denominados *impróprios*, já que são prazos em relação aos quais não se opera a preclusão temporal.

O mais importante, portanto, não é a previsão dos prazos em si, mas sim a determinação da consequência pelo seu descumprimento.

[...]

Vê-se, portanto, que a regra contida no novel artigo 24 da Lei nº 11.457/07, que criou a “Super Receita”, não é por si só bastante para a garantia de um processo administrativo fiscal com uma duração razoável, sendo necessário que se regulamentem as consequências do descumprimento do prazo de 360 dias lá previsto para que seja proferida a decisão administrativa.” (grifei).

Tecidas essas linhas iniciais, destaque-se que este Tribunal tem se manifestando no sentido de que a norma constante do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 é meramente programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses em que o prazo ali previsto

⁶ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

⁷ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 42. São definitivas as decisões: I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III - de instância especial. Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

⁸ ROCHA, Sérgio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário n. 142. São Paulo: Dialética, jul. 2007, p. 77-80.

é supostamente descumprimento por parte da autoridade administrativa, conforme se pode verificar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2005

[...]

NORMA DO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA.

A norma citada (É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento.

[...]

(Processo n. 13748.001953/2008-69. Acórdão n. 2801-002.981. Conselheiro(a) Relator(a) Tânia Mara Paschoalin. Sessão de 16.04.2013. Publicado em 29.04.2013).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2006

[...]

ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457, DE 2007. NÃO OBSERVÂNCIA DO PRAZO DE 360 DIAS. PRESUNÇÃO DE DECISÃO FAVORÁVEL À CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

O conteúdo do dispositivo é programático, não fixando o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007, quais seriam as consequências objetivas de sua inobservância. Assim, não impõe à Administração Pública a perda de seu poder-dever de julgar processos administrativos no caso de escoado o prazo impróprio trazido no referido dispositivo.

(Processo n. 15563.000030/2010-06. Acórdão n. 2202-004.143. Conselheiro Relator Dilon Jatahy Fonsenca Neto. Sessão de 13.09.2017. Publicado em 26.09.2017).”
(grifei).

Toda essa linha argumentativa nos leva a concluir que a decisão administrativa proferida em inobservância ao prazo estabelecido no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 não pode ser compreendida como ato processual que representa preterição ao direito de defesa nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 e, por isso mesmo, não deve ser declarada como nula tal como pretende a recorrente, não havendo, portanto, fundamento jurídico razoável e suficiente para acatarmos a linha da raciocínio defendida no sentido de que a relação processual estaria extinta por conta da inércia por parte da administração pública.

Por essas razões, entendo que as alegações da recorrente nesse ponto não merecem prosperar.

2. Da não violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da intimidade e da documentação apresentada pela própria recorrente

Destaque-se, de logo, que ainda que a recorrente tenha disposto que a autuação fiscal havia se baseado exclusivamente na análise de extratos bancários que, a rigor, foram

apresentados por ela própria em atendimento às intimações fiscais, é relevante pontuar que, a partir do advento da Lei Complementar nº 105/2001, as autoridades passaram a poder examinar documentos, livros, registros de instituições financeiras quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e desde que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. É nesse sentido que dispõe o artigo 6º da referida Lei, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei Complementar nº 105/2001

Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências.

[...]

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (Regulamento)

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.” (grifei).

Pelo que se pode notar, a Lei é bastante ao dispor que as autoridades fiscais poderão examinar documentos bancários nas hipóteses em que exista processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e quando tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Nesse contexto, note-se que com base na Lei Complementar nº 105/2001 é que foi editada a Lei nº 10.174/2001 e, aí, a redação do artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311/1996 foi alterada e passou a dispor pela faculdade da Receita Federal utilizar das informações prestadas pelas instituições responsáveis pela retenção da CPMF para fins de instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente. Confira-se:

“Lei nº 9.311/1996

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001).” (grifei).

É bem verdade que a garantia constitucional ao sigilo bancário apresenta a finalidade de proteger a divulgação dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes,

sendo que o simples repasse de informações por parte das instituições financeiras às autoridades tributárias não configura a quebra do sigilo, mas configura, isso sim, a transferência de responsabilidade à autoridade administrativa solicitante e aos respectivos agentes fiscais, restando-se observar, pois, que o acesso a tais informações por parte das autoridades administrativas permanecerá restrito ao exercício das respectivas funções, ressalvadas as disposições dos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional.

A propósito, verifique-se, ainda, que, em 24.02.2016, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Tema 225 com repercussão geral, julgou o Recurso Extraordinário nº 601.314/SP e acabou fixando as teses de que (i) o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 não viola o direito fundamental ao sigilo bancário pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos por meio do princípio da capacidade contributiva e estabelece os requisitos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, bem como no sentido de que (ii) a Lei nº 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma nos termos do artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade

contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifei).

De acordo com o artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF - RICARF⁹, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, o entendimento firmado no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, julgado sob a sistemática da repercussão geral, deve ser reproduzido pelos conselheiros deste Tribunal. É por isso mesmo que a jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de que as requisições de informações bancárias efetuadas pela autoridade administrativa fiscal às instituições financeiras não dependem de ordem judicial e não violam o direito constitucional ao sigilo bancário, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2009

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, mas tão-somente sua transferência para o Fisco.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO POSTERIOR AO LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 1997, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 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. Quando não restar comprovada a natureza isenta ou não-tributável do rendimento presumido, a prova da origem do depósito bancário não é suficiente para desconstituir o crédito tributário regularmente lançado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

⁹ Cf. RICARF. Art. 62. (omissis). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS E COM EDUCAÇÃO.

O procedimento adequado para o contribuinte requerer a dedução de despesas médicas e com educação se dá por meio de Declaração de Ajuste Anual e não em impugnação/recurso a autuação sobre omissão de rendimentos.

Recurso Voluntário Negado.

(Processo nº 10510.722052/201286. Acórdão nº 2202-003.735. Conselheiro Relator Martin da Silva Gesto. Sessão de 15.03.2017. Acórdão publicado em 10.05.2017).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006

SIGILO BANCÁRIO. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

O acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implicando quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais.

SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL. O Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 601.314, e consolidou a tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. Nos termos do art. 62, do Anexo II, do RICARF, tal decisão deve ser repetida por esse Conselho.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 10 de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos junto a instituições financeiras quando o contribuinte, após regularmente intimado, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

(Processo nº 10882.003385/2010-12. Acórdão nº 2402-007.823. Conselheiro Relator Gregório Rechmann Junior. Sessão de 6.11.2019. Acórdão publicado em 18.12.2019).”

Toda essa linha de raciocínio bem demonstra que não haveria qualquer violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da privacidade caso a autoridade fiscal, em absoluta observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, tivesse solicitado informações bancárias da recorrente às respectivas instituições financeiras, não havendo se falar na necessidade de autorização judicial para tanto.

Considerando, pois, que a própria recorrente dispõe que a autuação encontra-se lastreada unicamente em extratos bancários que foram apresentados por ela própria em atendimento às intimações fiscais, bem como não haveria qualquer violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da privacidade caso a autoridade fiscal tivesse procedido à requisição de informações bancárias da recorrente diretamente às instituições financeiras, não havendo aí necessidade de autorização judicial prévia.

3. Da configuração da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada e da ausência de comprovação nos termos da legislação de regência

A partir da promulgação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o legislador acabou estabelecendo uma presunção de rendimentos tributáveis pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta bancária de depósito ou de investimento. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Seção IV - Omissão de Receita

Depósitos Bancários

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

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

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

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

Com base nas informações que são prestadas pelo próprio contribuinte ou por terceiros, o Fisco pode verificar a ocorrência de situações que, em tese, correspondem ao auferimento de rendimentos tributáveis e, aí, havendo suspeita de que, no caso, respectivos depósitos representam receita omitida, caberá à autoridade fiscal realizar a análise individualizada das respectivas movimentações financeiras registradas em conta de depósito ou de investimento e, ao listar os lançamentos suspeitos um a um, deverá solicitar ao contribuinte que identifique a origem de tais valores. Ao final, caso o contribuinte não consiga comprovar que se tratam de rendimentos isentos ou não tributáveis, tais valores serão considerados como rendimentos omitidos por força da presunção legal em evidência.

Na verdade, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos, de modo que o ônus da prova é invertido e passa a ser do contribuinte, que, a partir de então, tem a obrigação de oferecer provas de que o fato gerador presumidamente considerado não ocorreu.

Em outras palavras, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei n. 9.430/96 prescreve que em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse o fato desconhecido –, caberá à autoridade fiscal, portanto, apenas comprovar a existência do acontecimento tomado como fato presumitivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova documentalmente a origem dos respectivos recursos – esse o fato conhecido. E, aí, tratando-se de presunção relativa, caberá ao contribuinte, por sua vez, afastá-la mediante comprovação da inocorrência do fato desconhecido.

A presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos de origem não comprovada exsurge, portanto, como instrumento extremamente eficaz e catalizador de eficácia do próprio lançamento tributário em si ao permitir que a Fazenda Pública possa inferir conclusões desconhecidas a partir de dados conhecidos e notórios, considerando aí a insuficiência da máquina administrativa no que diz com a análise individualizada e detalhada dos rendimentos de cada contribuinte do Imposto sobre a Renda. É nesse sentido que dispõe Emerson Catureli¹⁰:

“Considerando o distanciamento da Administração relativamente à vida econômica do contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, a regulação da prova no procedimento administrativo assume contornos específicos, de modo a tornar mais equilibrada a relação Fisco-contribuinte. As presunções são uma das técnicas jurídicas fundamentais para atingir esse fim. Essa é a razão pela qual se observa nos ordenamentos jurídicos modernos a utilização cada vez mais frequente desse instrumento para facilitar à Administração a prova dos fatos geradores, de modo a dar efetividade à norma de Direito Tributário material.

[...]

Com base nesses pressupostos teóricos, conclui-se que o legislador, ao elaborar a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, julgou que a autoridade administrativa nessas hipóteses encontraria especiais dificuldades para demonstrar, por outros meios, a ocorrência do fato gerador. Daí a necessidade de dotá-la de um

¹⁰ CATURELI, Emerson. Aplicação de multa qualificada nas hipóteses de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. In: Revista Dialética de Direito Tributário 143, ago/2007, p. 30-32.

instrumento hábil à consecução do lançamento. Há, portanto, inegável juízo deontológico que precedeu a elaboração da norma”.

Nesse contexto, note-se, ainda, que o objeto da tributação não é o depósito bancário ou a aplicação financeira em si considerados. O que a lei prescreve é que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem serão considerados como rendimentos omitidos. Observe-se que a tributação aí tem por objeto a própria omissão de rendimentos que, por força da presunção legal insculpida no artigo 42 da Lei n. 9.430/96, é considerada como tal a partir da ausência de comprovação da origem dos respectivos valores creditados em conta de depósito ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos.

De todo modo, reconheça-se que a presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 está em consonância com a Constituição Federal e com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, porque a tributação aí tem por objeto a presunção de omissão de rendimentos que, por força da lei, resta caracterizada a partir da falta de comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento. Com efeito, não restam dúvidas de que os depósitos bancários ou aplicações financeiras não correspondem à renda ou aos proventos a que alude o artigo 43 do CTN¹¹. É a lei que prescreve que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento cuja origem não restar comprovada serão considerados como rendimentos omitidos. A correlação entre os depósitos bancários e a presunção de omissão de rendimentos foi instituída pela própria Lei.

Fixadas essas premissas iniciais, note-se que, através do *Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos* de fls. 108, a recorrente havia sido instada a comprovar a origem e natureza dos depósitos indicados pela autoridade fiscal no *Demonstrativo dos Depósitos Bancários em Conta Corrente e Poupança* de fls. 119, uma vez que o total dos tributáveis indicados em sua *Declaração de Ajuste Anual Simplificada* do ano-calendário 2003 no montante de R\$ 10.500,00 (fls. 14/16) era muito inferior aos valores que haviam sido creditados na conta corrente nº 93.599-9, agência nº 0537-1, mantida junto ao Banco Bradesco.

Os extratos bancários relativos à respectiva conta corrente nº 93.599-9, agência nº 0537-1, mantida junto ao Banco Bradesco encontram-se colacionados às fls. 161/204 (*Extratos Bancários – Conta Poupança*) e dão conta de que os depósitos cuja origem não foi comprovada foram realizados quase que exclusivamente pela empresa *Global Osi Telecomunicações Produtos e Serviços Ltda* sob a rubrica “RECEB POR FORNECIMENTO GLOBAL OSI TELECOMUNICAÇÕES PROD”, sendo que a natureza de tais créditos não restou devidamente demonstrada. Por outro lado, confira-se que a própria recorrente acaba reconhecendo que a origem dos demais depósitos nos respectivos montantes de R\$ 2.283,32 (17 de janeiro), R\$ 450,00 (25 de março), R\$ 470,00 (28 de abril), R\$ 400,00 (22 de agosto) e R\$ 500,00 (10 de outubro) não restou comprovada.

O fato é que no que diz respeito aos depósitos realizados pela empresa *Global Osi Telecomunicações Produtos e Serviços Ltda* sob a rubrica “RECEB POR FORNECIMENTO

¹¹ Cf. Lei n. 5.172/66, 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.

GLOBAL OSI TELECOMUNICAÇÕES PROD”, caberia à própria recorrente demonstrar a respectiva natureza de cada qual, já que, como afirmamos, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 acaba eximindo a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos e, aí, o ônus da prova é invertido e passa a ser do contribuinte, que, a partir de então, tem a obrigação de oferecer provas de que o fato gerador presumidamente considerado do imposto não ocorreu, não havendo se falar, pois, e tal como defende a ora recorrente, na realização de qualquer investigação por parte do Fisco para verificar a natureza de cada qual dos depósitos creditados na conta corrente nº 93.599-9, agência nº 0537-1, mantida junto ao Banco.

Aliás, foi nesse mesmo sentido que a autoridade julgadora de 1ª instância acabou se posicionando, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“35. É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento e intimar o titular das contas bancárias a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Todavia, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

36. A comprovação de origem, nos termos do disposto no art. 42 da Lei 9.430 de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não cabendo a "comprovação" feita de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta.

[...]

38. Em que pesem as alegações da interessada, não consta dos autos a comprovação integral capaz de elidir totalmente a tributação em tela. As argumentações apresentadas na impugnação em nada têm de novo em relação às alegadas perante a fiscalização. Os documentos apresentados foram os extratos bancários que a fiscalização já tinha conhecimento. Registre-se que os depósitos (fls. 105) tiveram identificada a origem, ou seja, foram depósitos efetuados pela empresa Global Osi, sob a rubrica "RECEB POR FORNECIMENTO GLOBAL OSI TELECOMUNICAÇÃO PROD", mas não foi comprovada a natureza desses créditos. Se eram "reembolso" de despesas, a interessada deveria comprovar que efetuou gastos que seriam destinados à referida empresa, mas o que se nota nos extratos dos cartões de créditos, são puramente despesas pessoais diversas. Observa-se ainda, que o total de depósitos mensais são bem superiores aos valores das faturas mensais de cartões de crédito. Constitui ainda agravante da situação, o fato da impugnante mencionar que não possui outra fonte de renda além da informada em sua Declaração IRPF (rendimentos recebidos de pessoa física), e de quem custeia as despesas familiar são seus filhos e seu marido, mas em sua Declaração constar no campo Ocupação Principal, "Dirigente, Presidente e Diretor de Empresa Industrial."

Considerando que a presunção constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 acaba eximindo a autoridade fiscal de comprovar tanto a efetiva omissão de rendimentos quanto a natureza dos rendimentos cuja origem não restou comprovada, seja a partir da investigação da natureza dos rendimentos supostamente recebidos a título de reembolsos de despesas, seja, ainda, a partir de eventuais diligências que poderiam ser realizadas perante a própria fonte pagadora com a finalidade de se verificar a real natureza dos rendimentos, bem assim que a recorrente não logrou êxito em comprovar a origem e, principalmente, a natureza dos valores tais quais descritos no *Demonstrativo dos Depósitos Bancários em Conta Corrente e Poupança* de fls. 119,

entendo que a linha de defesa construída pela recorrente não merece prosperar, razão pela qual a presente autuação fiscal deve ser integralmente matada.

4. Dos precedentes mencionados e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos em tese poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional¹², já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/1966

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões

¹² Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO V

DAS SÚMULAS

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

[...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Por essas razões, deve restar claro que os precedentes administrativos tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e, por isso mesmo, não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega