

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

Processo nº 10183002167/2007-42
Recurso nº 163.510 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-00.402 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2010
Matéria IRPF
Recorrentes 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS e RICARDO DE SANTOS FREITAS

0ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

RECURSO DE OFÍCIO - As autoridades de julgamento de Primeira Instância recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), conforme Portaria MF n.º 03, de 03 de janeiro de 2008, que se aplica aos casos pendentes de julgamento.

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

DADOS DA CPMF - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - 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 (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN).

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS CONTA CONJUNTA - Em caso de conta conjunta é obrigatório intimação de todos os correntistas para informarem a origem e a titularidade dos depósitos bancários. Impossibilidade de atribuir, de ofício, os valores como sendo renda exclusiva de um dos correntistas. Ao atribuir a integralidade dos depósitos a um único correntista, sem que o outro tenha sido intimado, o auto de infração adotou base de cálculo diferente daquela estabelecida pela regra-matriz do § 6º do artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Arguição de decadência do recurso voluntário acolhida.

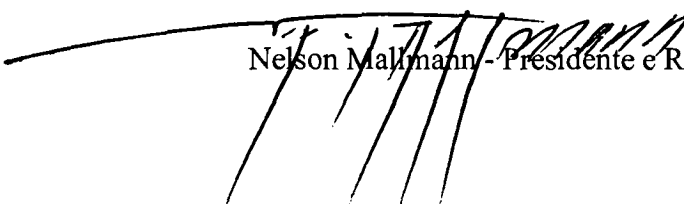
Preliminares de nulidade rejeitadas.

Recurso de ofício não conhecido.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

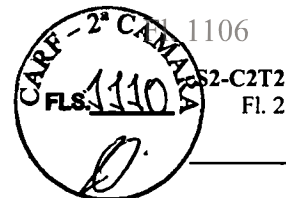
ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso de Ofício, por perda do objeto. Quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1997 e rejeitar as demais preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento ao recurso. Nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



Nelson Mallmann - Presidente e Relator

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Pedro Anan Júnior, Antonio Lopo Martinez, Helenilson Cunha Pontes, Gustavo Lian Haddad (Vice-Presidente) e Nelson Mallmann (Presidente).



Relatório

O Presidente da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS recorre de ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 709.235, de 1972, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 1015/1031, que deu provimento parcial à impugnação, interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente parte do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 716/725.

Da mesma forma, RICARDO DE SANTOS FREITAS, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o n.º 121.220.368-26, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, a Rua Jurema, nº 724 – Apto 51, Bairro de Moema, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 1015/1031, prolatada pela Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1044/1089.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 26/02/2003, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 716/725), com ciência através de AR em 01/03/2003 (fls. 727), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 2.022.482,72 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1998 a 2002, correspondente aos anos-calendário de 1997 a 2001, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimentos, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme consta descrito no Termo de Constatação Fiscal, que passa a fazer parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Constatação Fiscal de fls. 702/704, entre outros, os seguintes aspectos:

- que foi dado início da ação fiscal com o objetivo de verificar as movimentações financeiras efetuadas nos anos-calendário de 1997 a 2001, pelo contribuinte, conforme determinado na operação 3714 – Movimentação Financeira Incompatível, tendo sido constatada a omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, no ano-calendário de 1997, no valor de R\$ 312.348,08, no ano-calendário de 1998, no valor de R\$ 802.952,05, no ano-calendário de 1999, no valor de R\$ 466.445,52, no ano-calendário de 2000, no valor de R\$ 491.317,54 e no ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 1.480.709,56;

- que após a análise dos referidos extratos, intimamos o contribuinte em 04/11/2002, com ciência dada em 06/11/2002 a comprovar no prazo de 20 (vinte) dias, com documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados nas contas correntes acima identificadas, conforme relação anexa à intimação. Esclarecemos, que os valores destes depósitos/créditos foram obtidos através os extratos bancários fornecidos pelo contribuinte sendo que foram excluídos os valores que não representaram um ingresso real na conta corrente e/ou cuja origem é a própria instituição financeira, tais como “devolução de cheque”, “estornos”, etc;

- que transcorrido o prazo concedido, o contribuinte apresentou a comprovação da origem de alguns créditos, solicitando dilação do prazo para a comprovação do restante, alegando dificuldade na coleta dos documentos;

- que o contribuinte não trouxe a esta fiscalização, provas, como os lançamentos contábeis no livro Razão e/ou no livro Diário da “Freitas e Leite Advogados S/C”, que atestem a veracidade da informação, sobre a origem destes créditos;

- que tendo em vista que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos/créditos efetuados em sua conta corrente, os mesmos foram considerados rendimentos omitidos nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em sua peça impugnatória de fls. 735/770, instruída pelos documentos de fls. 773/1012, apresentada, tempestivamente, em 03/03/2003, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que cumpre ressaltar, que a fim de esclarecer a origem de diversos depósitos relativos à conta corrente nº 490031-8, da agência nº 323 do Banco Unibanco, solicitou o impugnante a esta instituição financeira microfilme de diversos cheques referentes ao período analisado;

- que, entretanto, a maioria dos documentos enviados pelo banco encontra-se absolutamente ilegível, conforme atesta a própria instituição, em nota anexa às fotocópias: “devido à péssima condição do filme, não temos como enviar cópia legível do documento solicitado.”;

- que em 09 de janeiro de 2001, foi editada a Lei nº 10.174, a qual veio alterar o quanto disposto no parágrafo 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996. Todavia, ressalte-se que, à época da referida prestação de informações pela instituição financeira, era outra a dicção do aludido parágrafo 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996;

- que, por conseguinte, urge salientar que a fiscalização trata de período anterior à Lei nº 10.174, de 2001, de modo que se faz forçosa a conclusão no sentido de que a aludida norma é posterior à data do fato gerador do tributo fiscalizado, qual seja, o Imposto de Renda Pessoa Física;

- que de acordo com o inciso I, do art. 173 do Código Tributário Nacional, o direito da Fazenda Pública de constituir “o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado;

- que, assim, considerando-se que o fato gerador do imposto de renda relativo aos depósitos efetuados no ano-calendário de 1997 ocorreu em 31 de dezembro de 1997, o



simples cálculo nos termos do artigo supra demonstra que o prazo para constituição do crédito tributário expirou em 1º de janeiro de 2002;

- que, portanto, tendo sido o Auto de Infração lavrado somente em 19 de fevereiro daquele ano, resta evidente a ocorrência do fenômeno da decadência no que tange aos depósitos efetuados no ano de 1997, devendo, assim, serem desconsiderados pelas autoridades julgadoras;

- que ainda que se venha a ignorar o descumprimento do prazo decadencial, insta ressaltar que, de qualquer sorte, os depósitos relativos ao ano de 1997 deveriam ser anulados, eis que abaixo do limite delineado pelo inciso II, do parágrafo 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

- que da leitura do parágrafo terceiro, inciso II, do artigo supra mencionado, infere-se que, em se tratando de pessoa física, não serão considerados como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimentos, cujo valor individual seja igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses não ultrapasse o limite de R\$ 80.000,00 no ano-calendário;

- que, quanto ao erro no critério de autuação referente às contas conjuntas do Banco Itaú nº 03.525-4, agência 2724, Unibanco nº 490031-8, agência 323 e da Corretora Heding Griffó nº 15.810, é de se dizer que é necessário anotar que quando da autuação, vigia no ordenamento jurídico a Medida Provisória nº 66/02, que acrescentou dois parágrafos ao comentado artigo 42, prevendo critério de proporcionalização dos rendimentos;

- que, assim, considerando-se que a conta do Banco Itaú, nº 03.525-4, do Unibanco e da Corretora Heding Griffó são de titularidade não só do contribuinte como também de sua esposa, Sra Carla Cristina Tiago Rodrigues Freitas, os valores apurados deveriam ter sido imputados na proporção de 50% a cada um deles;

- que, entretanto, esse critério passou completamente despercebido pelos agentes fiscalizadores que sequer observaram a existência de alteração ao dispositivo alicerce da autuação. Ao contrário, procedeu-se ao lançamento ignorando-se tal previsão legal e imputando a totalidade dos ingressos ao impugnante;

- que em relação às distribuições de lucros, desde o início do procedimento fiscalizatório, o procurador do impugnante reconheceu o equívoco cometido pela pessoa jurídica na contabilização e informação a SRF, por meio da DIPJ, do montante de lucros distribuídos, tendo questionado, inclusive, quanto à necessidade de se proceder, desde logo, às retificações devidas;

- que, todavia, o procurador do impugnante foi orientado a não proceder, naquele momento, a nenhuma retificação. Destarte, a fiscalização, desde o início, tinha pleno conhecimento dos equívocos cometidos pela pessoa jurídica e, ainda assim, lastreado em aspectos formais, considerou como não comprovadas as distribuições de lucros que não haviam sido informadas a SRF, ainda que tivesse diante de si a comprovação cabal das saídas de numerário para as pessoas físicas.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo contribuinte a Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de

Julgamento em Campo Grande - MS conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção de parte do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o contribuinte alega a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, diante disso é de se dizer que pela leitura do PAF, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou dele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa;

- que, demais disso, e no presente caso de grande relevância, tem-se que o procedimento de fiscalização é inquisitório e aos particulares cabe colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Durante essa fase não se formou ainda a relação jurídica processual e os particulares não atuam como parte. Isso somente acontece com o ato de lançamento ou de imposição de penalidades e a respectiva impugnação;

- que no tocante às inúmeras alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade da legislação que dá suporte ao lançamento, tais como a utilização de informações da CPMF, a ruptura da força do princípio do contraditório e da ampla defesa, bem como a inobservância do princípio do devido processo legal e do princípio do informalismo etc., não cabe sua discussão em sede administrativa consoante estabelecem o Parecer Normativo CST/SRF nº 329/1970, o Parecer PGFN/CRF nº 439/1996 e Parecer PGFN/CAT nº 1.649/2003;

- que a Lei nº 9.311 impõe às instituições financeiras o dever de fornecer periodicamente à Secretaria da Receita Federal dados relativos a CPMF. E na, mesma linha, a Lei Complementar nº 105, de 2001, estabelece como uma das exceções ao sigilo bancário o dever de fornecer tais informações;

- que, portanto, o acesso às informações relativas a CPMF e a respectiva utilização para fiscalizar tributos de competência da União, além de prescindir de autorização judicial, não caracteriza violação do direito ao sigilo bancário;

- que, quanto à decadência, é de se dizer que o fato jurídico tributário somente considera-se consumado por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, ainda que compreenda os rendimentos recebidos no ano-calendário findo em 31 de dezembro e que o imposto seja devido à medida que os rendimentos forem percebidos. Tanto que o lançamento ou qualquer outro pronunciamento, por parte da Fazenda Pública, só pode ser efetuado após a data em que se instaure a possibilidade jurídica de assim proceder-se, ou seja, após a efetiva entrega da Declaração de Ajuste Anual, ou, em não ocorrendo tal entrega, após o prazo limite estipulado para a sua entrega. Somente após esse prazo é que se tem como verificar o descumprimento da obrigação tributária, possibilitando a constatação de irregularidades por parte do fisco de forma a impor ao sujeito passivo o lançamento de ofício do tributo;

- que, logo, tratando-se de lançamento de ofício em razão de omissão de rendimentos, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o direito de proceder ao lançamento decai somente após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que tendo sido efetuada a entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativamente ao ano-calendário de 1997, em 30/04/1998 (fl. 05), o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é 1º de janeiro de 1999, já que o fisco somente poderia efetuar o



lançamento após a data da entrega da Declaração de Ajuste Anual que contém informações pertinentes à ocorrência do fato gerador. Assim sendo, não há que se falar em decadência do lançamento cuja ciência se deu em 01/03/2003 (fl. 727);

- que a alegação do contribuinte no tocante aos depósitos cuja origem seria decorrente de distribuição de lucros do escritório "Freitas e Lei Advogados S/C", mediante transferência da conta da pessoa jurídica, não pode ser acatada. Apesar do impugnante ter comprovado que os depósitos em análise tiveram origem de uma conta da referida pessoa jurídica, ele não logrou comprovar que eles decorreram de distribuição de lucros ou dividendos da empresa da qual era sócio. Cabia a ele apresentar livros contábeis ou quaisquer outros documentos comprobatórios da referida empresa, com coincidência de datas e valores, que demonstrassem que a origem dos depósitos se referia à distribuição de lucros. Não é o que ocorreu no presente caso;

- que todos os demais depósitos impugnados pelo contribuinte, com a alegação de que teriam sido depositados por sua esposa Sra. Carla ou depositados em cheque e dependeriam de microfilme solicitado ao banco, devem ser mantidos em sua totalidade, pois as alegações e comprovantes trazidos aos autos não são suficientes para elidir o lançamento. Cabia ao impugnante trazer elementos comprobatórios inequívocos quanto às origens dos depósitos (cópia de recibos de salários ou prestação de serviços e assemelhados);

- que, quanto ao erro no critério de autuação referente às contas conjuntas do Banco Itaú nº 03.525-4, do Unibanco nº 4900031-8 e Corretora Hedging Griffo nº 15.810, é de se dizer que na impugnação o autuado menciona que as contas bancárias acima mencionadas são conjuntas com sua esposa, assim, os rendimentos questionados deveriam ser imputados na proporção de 50% para ele e 50% para a sua esposa;

- que nos documentos juntados aos autos, verifica-se que as contas, de fato, são em conjunto (e/ou), podendo-se ver que a co-titular é a esposa do autuado, senhora Carla Cristina Tiago Rodrigues Freitas;

- que, de acordo com o artigo 42, § 6º, a tributação, no caso em que os titulares de contas conjuntas apresentem declaração de rendimentos em separado, deve incidir somente sobre 50% (no caso de dois titulares) dos depósitos cuja origem não houver sido comprovada. Nas declarações do impugnante (fls. 05/28) não consta a assinalação de que é em conjunto com o cônjuge. Consulta aos sistemas da RFB confirmam as declarações apresentadas pelo cônjuge do contribuinte, para os anos-calendário objeto de autuação, concluindo-se que as declarações do autuado foram apresentadas em separado;

- que, assim, os valores considerados rendimentos omitidos que remanescem, após a aceitação de alguns itens da impugnação do contribuinte, devem ser diminuídos em metade, para as contas indicadas pelo impugnante;

- que a interpretação do inciso II do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 é no sentido de que, para os fins da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada não podem ser considerados, para efeito de determinação da receita omitida, quanto às pessoas físicas, os depósitos bancários de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, até o limite somado de R\$ 80.000,00;

- que decorrido o prazo recursal, com ou sem a interposição de recurso, os autos devem ser remetidos ao Conselho de Contribuinte, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.723, de 1972.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Tendo o auto de infração sido lavrado por servidor competente, com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento os elementos necessários para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, afastam-se as preliminares de nulidade argüidas.

PRELIMINAR DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para manifestar-se sobre a constitucionalidade de leis.

UTILIZAÇÃO DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTERIOR A JANEIRO DE 2001.

Tratando-se de regra que amplia os poderes de investigação da autoridade administrativa, é possível, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, a utilização de dados relativos a CPMF para lançamento de crédito tributário cujo fato gerador tenha ocorrido antes de janeiro de 2001.

APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei.

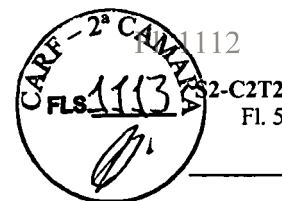
DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O direito de constituir o crédito tributário decai após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à entrega da Declaração de Ajuste, já que o lançamento somente poderia ter sido efetuado depois que o fisco tomasse conhecimento dos valores declarados pelo sujeito passivo.

CONTA CONJUNTA.

Comprovado que a conta bancária é de titularidade conjunta, fato não considerado quando do lançamento, os valores cuja origem não foi justificada devem ser divididos pelo número de titulares.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DEPOSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00. LIMITE DE R\$ 80.000,00.



Não serão considerados, para efeito de determinação da renda omitida, os depósitos bancários que sejam iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 e que, quando somados, não ultrapassem o total de R\$ 80.000,00.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, quando não restar devidamente comprovada a fonte dos recursos.

Lançamento Procedente em Parte.

Deste ato, a Presidência da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande - MS, recorre de ofício ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 375, de 2001.

Da mesma forma, após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/09/2007, conforme Termo constante às fls. 1033/1036, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (25/10/07), o recurso voluntário de fls. 1044/1089, instruído pelos documentos de fls. 1090/1094 no qual demonstra irrisignação contra parte da decisão acima, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

= QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

Como se vê dos autos, a peça recursal inicial repousa no recurso de ofício de decisão de Primeira Instância, onde foi dado provimento parcial à impugnação interposta, para declarar insubsistente parte do crédito tributário constituído.

No que tange ao recurso de ofício é de se esclarecer, que o mesmo encontra-se abaixo do limite de alçada para julgamento neste colegiado, já que a decisão singular exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos no valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), conforme se constata na decisão de Primeira Instância às fls. 1030/1031, onde a autoridade julgadora reduziu o tributo mais o encargo da multa de ofício de R\$ 1.659.963,80 para R\$ 709.433,79. Ou seja, excluiu de imposto e multa o valor de R\$ 950.530,10.

A Portaria MF n.º 03, de 03 de janeiro de 2008 se manifesta da seguinte forma:

Art. 1º - O presidente de Turma de Julgamento da delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Desta forma, é de se reconhecer que na parte favorável ao contribuinte a decisão proferida em primeira instância tornou-se definitiva.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício por perda de objeto (abaixo do limite de alçada).

= QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO =

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 Turma de Julgamento.

A matéria em discussão neste colegiado administrativo, após os ajustes realizados pela decisão de Primeira Instância, se restringe tão-somente as preliminares de decadência e nulidade do lançamento e, no mérito, à irregularidade de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas correntes, mantidas nas instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos

Assim, a pedra angular da questão fiscal de mérito trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado, anteriormente, à omissão de rendimentos em razão de depósitos bancários cuja origem não foi justificada (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). Por outro lado, existe, ainda, as questões preliminares de decadência e de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Quanto à decadência estou filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário.

Assim sendo, indiscutivelmente, neste processo, ocorreu à decadência, relativo ao ano-calendário de 1997, baseado na jurisprudência, deste Tribunal Administrativo, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao ano-calendário de 1997, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (01/03/2003 – fls. 727), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

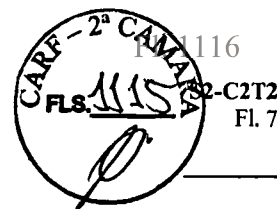
Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo



essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN”.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponible, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.¹

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão "considera-se homologado o lançamento", na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584



por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnaturaliza o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

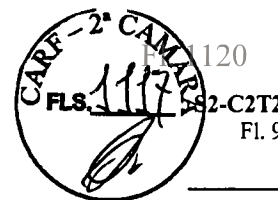
A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.



A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal nº 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra

específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, onde não houve a qualificação da multa de lançamento de ofício e o fato gerador ocorreu em 31/12/1997, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 1998, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/1997, vencendo-se em 31/12/2002, a ciência do lançamento se deu em 01/03/2003, decadente está o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo a este exercício. Assim sendo, é de se acolher a preliminar de decadência para o ano-calendário de 1997.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento amparado no entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, sob a alegação de que a autoridade lançadora teria ferido diversos princípios fundamentais tais como: falta da análise individualizada de cada crédito apurado para determiná-lo como receita omitida; consideração de movimentação financeira, sem demonstrar o que se trata efetivamente de renda, não diferenciou mero ingresso de renda.

A preliminar deve ser rejeitada pelos motivos que se seguem.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

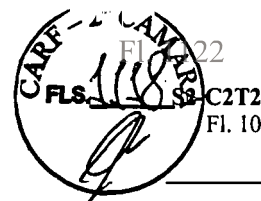
O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um



crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Com a devida vênia, foi o próprio recorrente que forneceu os dados para que a autoridade lançadora efetuasse o lançamento, sendo que os valores estão individualizados nos Demonstrativos e Relatórios de Fiscalização, que são partes integrantes do Auto de Infração e que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em São Paulo - SP, cuja ciência foi através de AR e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional. Ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe grave gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

No caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente. Ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa a princípios fundamentais do lançamento, quais sejam: valer-se de dados da CPMF para cobrar imposto de renda da pessoa física e a utilização da Lei nº 10.174, de 2001, não cabe razão ao suplicante pelos motivos que se seguem.

O aspecto divergente estaria no entendimento que o suplicante tem de que é público e notório que a fiscalização tem origem em utilização indevida pela Secretaria da Receita Federal das informações apresentadas pelos bancos com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996 e que correspondiam a CPMF, quando era vedada a sua utilização para qualquer outra finalidade que não fosse para fiscalização deste tributo.

A única verdade em tudo isso é que os dados sobre movimentação financeira da conta do suplicante, obtidas com base em informações prestadas pelas instituições financeiras à Secretaria da Receita Federal, foram utilizados pela autoridade lançadora para instaurar o procedimento fiscal tendente a verificar a existência de eventual crédito tributário devido pelo suplicante, conforme se constata no Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF, onde consta, de forma clara que os dados foram obtidos com base nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras de acordo com o art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 1996.

Ora, o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

Por outro lado, é de se asseverar, que os dados concernentes a CPMF, repassados pelas instituições financeiras por força do disposto no art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 1996, pelo fato de não conterem discriminação individual dos valores dos débitos e créditos, não são passíveis de utilização como base de lançamento do IRPF. É, antes, um instrumento de

informação que permite ao Fisco instaurar o procedimento fiscal tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, ou seja, o fato da contribuinte não ter declarado as contas corrente em sua Declaração de Ajuste Anual e apresentar movimentação financeira elevada foram os parâmetros para que fosse selecionado para ser fiscalizado. Foi, somente, para se proceder ao parâmetro de seleção que serviu o Relatório de Movimentação Financeira, e jamais para se proceder a constituição do crédito tributário, como quer fazer crer a suplicante. Vale dizer, que o Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF não serviu de base para proceder ao lançamento tributário.

Não restam dúvidas, para mim, que o fato motivador para a seleção do suplicante para ser fiscalizado foi a elevada movimentação financeira (movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados), sem, contudo, declarar à Receita Federal o trânsito de tais importâncias em suas respectivas contas bancárias e que o valor global desta movimentação financeira por estabelecimento bancário foi obtida com base nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal, de acordo com o art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 1996.

Como da mesma forma, não restam dúvidas, que foi o próprio suplicante quem apresentou os extratos bancários que deram origem à movimentação financeira.

Como, também não pairam dúvidas, caso fosse necessário a Autoridade Administrativa Fiscal poderia solicitar para que as instituições bancárias para que apresentassem os extratos e esta não estaria cometendo nenhuma ilicitude.

No presente caso, após o contribuinte repassar os extratos bancários para a autoridade fiscal, esta, com base nestes extratos, realizou o lançamento do imposto de renda que entendeu devido, tomando-se como rendimentos omitidos os depósitos realizados em conta corrente dos quais o recorrente não logrou a comprovação de que se tratavam de rendimentos isentos, já tributados ou não tributados (sem comprovação da origem). Ou seja, procedeu ao lançamento normal, prevista em lei, tendo como base os valores constantes dos extratos bancários (depósitos bancários).

Como se vê a discussão sobre o conteúdo do § 3º, do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, se torna inócua, já que o lançamento não foi procedido em cima de informações de dados da CPMF, ou seja, os dados da CPMF não serviram de suporte para o lançamento em questão e sim os valores constantes dos extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras, conforme se contata dos autos do processo. A suplicante insiste em confundir lançamento efetuado com base em dados da CPMF, com lançamento efetuado com base em extratos bancários.

Diz a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidas pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 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.

É notório, que a lei cita que as instituições responsáveis pela retenção da CPMF prestarão informações necessárias à identificação dos contribuintes E OS VALORES GLOBAIS DAS RESPECTIVAS OPERAÇÕES. Da mesma forma, a lei cita que sobre estes VALORES GLOBAIS é vedada sua utilização para constituição do crédito tributário.

Ora, se o lançamento não foi constituído sobre estes VALORES GLOBAIS anuais (e nem poderia, já que os depósitos devem ser individualizados e o fato gerador deve ser identificado no mês da ocorrência) e sim sobre os depósitos constantes dos extratos bancários da contribuinte, não há que se falar em Lei nº 9.311, de 1996.

É de se ressaltar, que os dados colhidos na arrecadação da CPMF demonstram a existência desses depósitos, entretanto, para o imposto de renda são meras informações. Por isso, é que os dados obtidos pela fiscalização através da CPMF não são passíveis de tributação no imposto de renda. Esses dados são meros indícios e indicam a possibilidade de existência de receitas ou rendimentos auferidos pelos contribuintes.

Como se vê, não houve desrespeito a legislação de regência, já que o lançamento não foi efetuado sobre os valores constantes dos relatórios da CPMF e sim lançamento normal sobre valores constantes nos extratos bancários, conforme previsão legal contida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entretanto, só por amor à discussão, partindo da premissa que houvesse legislação específica que tornasse possível o lançamento tomando como base os dados da CPMF, ainda assim, falece de razão o recorrente quando alega não poder o fisco imprimir efeitos retroativos à Lei nº 10.174, de 2001, para obtenção das informações junto às instituições financeiras, visto que em 1998 estava em pleno vigor a Lei nº 9.311, de 1996, que expressamente proibia a sua utilização como forma de cobrar outros tributos especialmente o imposto de renda pessoa física.

A Lei Complementar nº 105, de 2001, estabelece:

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

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;



II – o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;

IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

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 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.

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.

Por sua vez, a Lei 10.174, de 2001, estabelece:

Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art.11 (...).

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

É sabido que a matéria relativa à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, que diz:

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

§ 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, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nesta hipótese, a tese do suplicante é de que a Lei nº 10.174, de 2001, não poderia retroagir, já que não tem natureza procedimental e sim dispõe de conteúdo material, cuja aplicação retroativa é vedada pelo disposto nos artigos 105, 106 e 144, “caput”, do CTN.

Ora, é sabido que as leis de procedimento, como o é a Lei nº 10.174, de 2001, são aplicáveis ao processo no estado em que se encontra, já que a mesma não é lei tributária, ou seja, não é uma lei cuja natureza jurídica seja estabelecer qualquer matéria tributável.

Indiscutivelmente é sabido que o “caput” do art. 144 do CTN se refere à regra de direito material, ou seja, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto que os seus parágrafos contêm solução aplicável ao procedimento fiscal, processo ou aspecto formal do lançamento.

É evidente que o § 1º do art. 144 do CTN, regula matéria diferente de seu “caput”, nota-se que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Conforme visto, anteriormente, existem julgados no âmbito do Poder Judiciário que respaldam o entendimento anteriormente citado, conforme se pode constatar nas decisões abaixo transcritas:

Sentença proferida pela MM. Juíza Federal Substituta da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo – SP, nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.028247-3, da qual se faz necessário à transcrição do seguinte excerto:

Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, em ofensa ao art. 144 do CTN, na medida em que a lei a ser aplicada continuará sendo aquela lei material vigente à época do fato gerador, no caso, a lei vigente para o IRPJ em 1998, o que não se confunde com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário remanescente, esta sim promulgada em 2001, visto que ainda não decorreu o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda constituir o crédito previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, o que dá ensejo ao lançamento de ofício, garantido pelo art. 149, VIII, parágrafo único do CTN.

Sentença proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.045127-8/SC, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA.



SIGILO BANCÁRIO. O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal. No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a imposto e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar 105/2001). As disposições da Lei nº 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, 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.

Sentença proferida pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2002.04.01.003040-0/PR, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº 105/01. procedimento de fiscalização. Quebra de sigilo. Inocorrência. 1. a Lei 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessa informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução, preservando o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso à informação junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01.

No julgamento do Recurso Especial nº 506.232 – PR, cujo recorrente foi a Fazenda Nacional, o E. Superior Tribunal de Justiça confirmou a legitimidade da Lei nº 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº 105, de 2001, que permitiram a utilização das informações obtidas a partir da arrecadação da CPMF, para a apuração de créditos tributários referentes ao imposto de renda nos seguintes termos:

EMENTA - TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

- 1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.*
- 2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.*
- 3. Com o advento da Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.*
- 4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art 6º dispõe: "Art. 6 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."*
- 5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.*
- 6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.*

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido.

Em síntese é de se concluir, que as leis que regulam os aspectos formais do lançamento têm aplicação imediata, ou seja, passam a regular a atividade de lançamento na data em que o ato é exercido, ainda que a lei tenha vigência posterior à ocorrência da obrigação.¹ Essa compreensão é perfeitamente válida para as leis que tenham instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, visando à ampliação de poderes de investigação das autoridades fiscais.

Na situação analisada, somente para fins de argumentação, se poderia dizer que, no máximo, a fiscalização aplicou de imediato a faculdade, prevista no art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.174, de 2001, de utilizar as informações prestadas pelas instituições financeiras para a instauração do procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo ao imposto de renda e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário existente sobre aqueles valores globais que cita a lei, já que o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174, de 2001, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utilizá-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe.

Porém, na situação concreta dos autos, a constituição do crédito tributário, obedeceu estritamente o ritual normal de lançamento através de valores constantes em extratos bancários na vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Os valores globais das operações sobre a movimentação financeira informada pelas instituições financeiras serviram tão-somente como parâmetros para selecionar o suplicante para ser fiscalizado, ou seja, a fiscalização utilizou os dados de que dispunha em virtude da fiscalização do recolhimento da CPMF para dar início à ação fiscal no imposto de renda, intimando o suplicante a esclarecer as discrepâncias constatadas entre os rendimentos declarados e o montante da movimentação bancária, e somente para isso.

Acatar a pretensão do recorrente seria impor uma anistia geral para todos os contribuintes, que mesmo com a quebra de sigilo decretado pelo judiciário não seria possível se efetuar o lançamento do crédito tributário por ventura apurado, já que o mesmo confunde lançamento efetuado com base exclusiva em dados da CPMF, com lançamento com base em extratos bancários. Os dados da CPMF foram utilizados para dar início à fiscalização. O lançamento foi efetuado tendo como base os extratos bancários fornecidos pelos bancos em atendimento a requisição da autoridade lançadora e do próprio contribuinte.

Assim, nesta linha de pensamento argumentativo, não há que se falar em ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, para contestar a aplicação da Lei Complementar nº 105 e da Lei nº 10.174, ambas de 2001, uma vez que esses institutos não alcançam normas de caráter adjetivo, externas aos aspectos concernentes do fato gerador, e que visam à melhoria dos processos de fiscalização e apuração, como é o caso dos dispositivos legais combatidos.

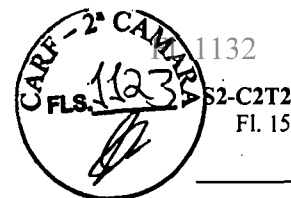
Quanto à matéria de mérito, no que diz respeito à distribuição de lucros, não tenho dúvidas, que só a pessoa jurídica estaria, em princípio, apta a comprovar as distribuições realizadas, recorrendo a seus assentamentos contábeis e respectivos documentos, assim como somente o sócio titular das contas correntes envolvidas poderia colher e fornecer os comprovantes relativos às operações ou negócios particulares de que participou e que deram origem aos recursos utilizados nos depósitos bancários efetuados.

Entretanto, não é essa a prática que a jurisprudência administrativa testemunha. Pois como se sabe, desde remotíssima data tem-se entendido que a intimação deve ser feita ao próprio titular da conta bancária, seja quanto à apresentação de documentação hábil e idônea seja quanto à origem dos recursos questionados.

Com efeito, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado. No caso, os elementos de prova, informações, etc., necessários e suficientes para embasar o lançamento contra o titular das contas bancárias estão nos autos.

Não tenho dúvidas de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 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 harmoniosa entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não sendo possível à comprovação de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. Ou seja, esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada a origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovado a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

Ora, observa-se que em nenhuma das fases do procedimento administrativo (fiscalização, impugnatória ou recursal), o recorrente anexou de maneira satisfatória e inquestionável, que os depósitos bancários realizados em contas bancárias de sua titularidade tivessem de fato origem na distribuição de lucros da pessoa jurídica (sociedade civil) do qual é sócio.



Todavia, o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal de que, nestes autos, está carente, não só por culpa da autoridade lançadora e sim pela situação peculiar estabelecida nestes autos.

Verifica-se, que as contas bancárias questionadas no lançamento, relativo aos anos-calendário de 1998 a 2001, são mantidas em conjunto. Ou seja, as contas bancárias do Banco Itaú nº 03.525-4, do Unibanco nº 4900031-8 e Corretora Hedging Griffó nº 15.810, são contas conjuntas e que a co-titular é a esposa do autuado, senhora Carla Cristina Tiago Rodrigues Freitas.

Ora, é mansa a jurisprudência deste Tribunal Administrativo no sentido de que quando se tratar de contas bancárias em conjunto se faz necessário que todos os titulares e co-titulares sejam intimados para prestar as informações inerentes aos depósitos bancários, para que não seja alegado erro de metodologia e base de cálculo.

Observa-se da análise dos autos que o Auto de Infração, nos anos-calendário de 1998 a 2001, tem como suporte as contas bancárias abaixo relacionadas:

- a) – Banco Itaú nº 03.525-4, agência 2724 – conta conjunta de titularidade de Ricardo de Santos Freitas e Carla Cristina Tiago Rodrigues Freitas – cônjuge do contribuinte, que apresentou Declaração de Ajuste Anual em separado.
- b) – Banco Unibanco nº 4900031-8, agência 323 – conta conjunta de titularidade de Ricardo de Santos Freitas e Carla Cristina Tiago Rodrigues Freitas – cônjuge do contribuinte, que apresentou Declaração de Ajuste Anual em separado.
- c) Corretora Hedging Griffó nº 15.810 - conta conjunta de titularidade de Ricardo de Santos Freitas e Carla Cristina Tiago Rodrigues Freitas – cônjuge do contribuinte, que apresentou Declaração de Ajuste Anual em separado.

Em situações como a dos autos se faz necessário examinar de ofício a aplicação do parágrafo 6º do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

Art. 42. Caracterizam-se também 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.

(...)

§ 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.

O dispositivo acima transcrito foi acrescentado ao artigo 42 pelo art. 58 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Como se vê, o citado parágrafo já se encontrava em vigor desde 29/08/2002, portanto deveria ter sido observado pela autoridade fiscal quando da lavratura do presente Auto de Infração.

É inquestionável, que a melhor interpretação para o *caput* deste dispositivo, combinado com o seu parágrafo 6º, é no sentido de que se faz necessária a intimação do titular (se a conta for individual) ou dos titulares das contas de depósito ou de investimento (se a conta for conjunta) para que comprovem a origem dos depósitos bancários identificados.

Conforme citado acima, constata-se de forma clara nos extratos das contas-correntes, que motivaram o lançamento, que as contas eram conjuntas e mesmo conhecendo o fato, deixou a autoridade administrativa de intimar o outro titular.

Não restam dúvidas, que a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados é uma presunção legal. No entanto, para que se valide a presunção de omissão de rendimentos, o lançamento deve-se conformar aos moldes da lei. Reza o *caput* do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que a omissão de rendimentos se caracteriza quando o titular da conta, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos depositados. Logo, é óbvio, que no caso de conta-corrente conjunta, torna-se imprescindível que todos os titulares sejam intimados a comprovar a origem dos depósitos.

Nas contas-correntes mantidas em conjunto, presume-se, obviamente, que os titulares possam utilizar-se das mesmas para crédito/depósito dos seus próprios rendimentos e a movimentação dos recursos financeiros pode ser feita por todos os titulares. Desta forma, a responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser imputada a todos os titulares da conta-corrente.

Se faz necessário, ter em mente, que nos casos de presunção de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária e, se for o caso, de conta bancária conjunta, os titulares da conta bancária, que, regularmente intimados, não comprovem a origem dos depósitos bancários. O ônus da prova da titularidade da conta bancária é da autoridade lançadora.

Ora, a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, nos precisos termos do parágrafo único do artigo 142, do Código Tributário Nacional, que impõe à autoridade lançadora a obediência às formalidades previstas na legislação, com vistas à constituição do crédito tributário. Assim, não poderia a autoridade lançadora ter deixado de intimar os outros titulares daquelas contas-correntes, pois não tem o poder discricionário para agir em desacordo com a lei, sob pena de macular o lançamento.

É bem verdade, que existe um estreito relacionamento entre o recorrente e o outro titular (são cônjuges), porém tal circunstância não permite presumir que as intimações contra um deles tenha plenos efeitos em relação ao outro. Ou seja, a intimação a apenas um dos titulares não supre a imposição legal de intimar os demais co-titulares das contas mantidas em conjunto, pois a presunção de omissão de rendimentos, baseada em créditos bancários, somente se consuma na medida em que o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, com documentação hábil e idônea, a origem dos referidos créditos.

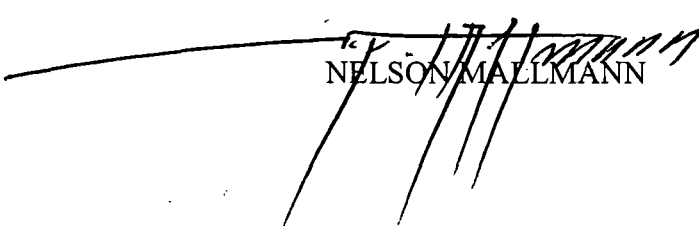
Com a devida vênia, o auto de infração ao adotar como base de cálculo o valor integral, sem a intimação de um dos titulares das contas-corrente em debate para se

manifestar sobre a origem dos mencionados depósitos havidos na conta bancária que também lhe pertence, está eivado de vício.

Em se tratando de conta conjunta, não se pode debitar a um dos correntistas o valor integral do montante depositado sem que se verifique o que se constitui em renda de cada um dos titulares da citada movimentação financeira. Por outro lado, quando não é possível a comprovação da origem dos recursos, o valor dos rendimentos ou receitas, nos termos do § 6º. do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, deve ser tributado mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Tal critério legislativo de apuração da base de cálculo confere liquidez e certeza ao lançamento e, agindo de forma diversa, conforme ocorreu no caso em questão, há claro desrespeito ao artigo 42, caput e parágrafo 6º, da Lei nº 9.430, de 1996 e ao artigo 142 do Código Tributário Nacional. Assim sendo, voto pelo provimento integral do recurso, na parte restante (anos-calendário de 1998 a 2001).

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de não conhecer do Recurso de Ofício, por perda do objeto. Quanto ao Recurso Voluntário acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1997 e rejeitar as demais preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento ao recurso.


NELSON MALLMANN