



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	19515.003511/2004-43
Recurso n°	150.624 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercícios: 1999 a 2002
Acórdão n°	102-48.251
Sessão de	28 de fevereiro de 2007
Recorrente	ANTONIO MAURÍCIO PEREIRA DE ALMEIDA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, lançamento é por homologação, regra que também se aplica aos rendimentos arbitrados com base na presunção legal do art. 42 da lei 9.430/1996 (depósitos bancários de origem não comprovada). Sendo assim, o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação, hipótese que desloca o início da contagem do prazo para o primeiro dia do ano seguinte, ou seja, nessa hipótese, a contagem do prazo é aumentada em um ano.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE – Somente é passível de ser anulada, por cerceamento do direito de defesa, a decisão de primeira instância que deixa de apreciar matérias questionadas na peça impugnatória.

NORMAS PROCESSUAIS – AUTUAÇÃO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174, DE 2001 – A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos pendentes. É legítimo o lançamento em que se aplica retroativamente a Lei nº. 10.174, de 2001, já que se trata do estabelecimento de novos critérios de apuração e processos de fiscalização que ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas.

APRECIÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS EM VIGOR – As DRJ, assim como o Conselho de Contribuintes, não são competentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

PRELIMINAR DE NULIDADE DA AÇÃO FISCAL POR OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IMPESSOALIDADE – O Código Tributário Nacional (CTN), o Decreto 70.235/1972 (PAF) e o Regulamento do

A

Imposto de Renda (RIR/99) não versam os sobre critérios de seleção de contribuintes para auditoria fiscal, não competindo ao Conselho de Contribuinte apreciar alegações de irregularidade nesse procedimento.

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

REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO - INOCORRÊNCIA - A determinação contida no artigo 11, §3º, da Lei 9.311/1996, na redação original, não se refere a concessão de isenção, sendo incabível o entendimento de revogação retroativa de isenção pela Lei 10.174/2001.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 - Caracterizam omissão de rendimentos valores remanescentes creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte ou seu representante, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

RENDIMENTOS APURADOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS, OMITIDOS NA DECLARAÇÃO DE IRPF - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - O fato de a fiscalização apurar sistemática omissão de rendimentos em face de depósitos bancários sem origem, não configura, por si só, a prática de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos art. 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964.

Preliminares de decadência acolhida em parte.

Demais preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa, de nulidade da ação fiscal por ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade, da nulidade da decisão de primeira instância e, por maioria de votos, a de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que a acolhe e apresenta declaração de voto. Por maioria de votos, DESQUALIFICAR a multa. Vencido o Conselheiro Nury Frago Tanaka que não a desqualifica. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de lançar referente ao ano-calendário de 1999. Vencido o Conselheiro Nury Frago Tanaka que não a acolhe. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que prevê parcialmente o recurso para cancelar a exigência por erro no critério temporal em relação aos fatos geradores até novembro dos anos-calendário de 2000 e 2001, e apresenta declaração de voto.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Relator

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Relatório

ANTONIO MAURÍCIO PEREIRA DE ALMEIDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ 1.359.153,57 (inclusos os consectários legais até fevereiro de 2005).

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

"(...) crédito tributário constituído decorreu da constatação de irregularidade assim descrita no referido auto de infração:

'Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Constatação e Conclusão Fiscal anexo(...).'

4. Enquadramento legal: artigo 42 da Lei 9.430/1996, art. 4º da Lei 9.481/1997, art. 21 da Lei 9.532/1997, art. 849 do RIR/99 e art. 1º da Lei 9.887/1999.

5. A multa proporcional foi aplicada pelo percentual de 150%, com fundamento no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/1996 e os juros de mora foram calculados de acordo com o estabelecido no artigo 61, §3º da Lei 9.430/1996 (fl.15).

6. Pelo Termo de Constatação e Conclusão Fiscal (fls. 825/866), os autuantes dão conta de todos os atos praticados durante o procedimento fiscal, consignando, ainda, as constatações extraídas dos exames efetuados nos documentos obtidos no curso da ação fiscal e a forma como foram trabalhadas tais informações para elaboração do feito. O presente relatório ater-se-á aos atos relativos aos exames dos depósitos bancários, matéria objeto de tributação.

7. Consta do referido Termo que o procedimento - relativo aos anos-calendário de 1997 a 2001 - teve início com a lavratura de Termo de Início de Ação Fiscal (fls.16/17) recebido em 05/09/2002, solicitando, entre outros dados e documentos, a apresentação de relação de todas as instituições financeiras em que o contribuinte efetuara movimentação de recursos próprios ou de terceiros no período examinado, bem como os extratos de contas-correntes, poupanças, investimentos e aplicações financeiras, e, ainda, documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos depositados nas contas bancárias.

8. Em 04/11/2002 foi recepcionado o documento de fls. 20/21, subscrito pelo próprio contribuinte, prestando os esclarecimentos solicitados. Em relação às instituições financeiras, declarou possuir contas junto ao SANTANDER, HSBC Bamerindus, Banco do Brasil, BCN e Bradesco, indicando as agências e os números das contas. Quanto aos extratos bancários, afirmou que haviam sido solicitados às mencionadas instituições e que seriam enviados assim que recebidos.

9. Em 04/12/2002 o contribuinte protocolou o documento de fl. 38, dando continuidade às respostas anteriores. Relativamente às contas bancárias, prestou as seguintes informações:

9.1 As agências bancárias estão demorando na remessa dos extratos solicitados; independente de notificação, enviará os resultados dos levantamentos efetuados relativamente a extratos e dados sobre movimentação financeira;

- o Banco Boavista Interatlântico S/A foi incorporado pelo BCN, com o qual manteve contato e está aguardando a remessa dos extratos; manteve conta junto ao Banco Itaú, cujo extrato anexa (fls. 76/78);

- quanto ao Banco Sudameris Brasil S/A encerrou a conta em 19/10/2001, razão porque foi omitido da relação. Solicitou extratos.

10. Ainda de acordo com o Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, foram emitidas, em 26/08/2003, as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira -RMF - destinadas aos Bancos: Boavista Interatlântico S/A, Bradesco S/A, Santander Brasil S/A e HSBC Bank Brasil S/A.

11. De posse das informações fornecidas pelo próprio fiscalizado e das remetidas pelas instituições bancárias, a fiscalização efetuou levantamento por instituição bancária dos créditos efetuados nas diversas contas do contribuinte, intimando-o a comprovar por meio de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nas operações (fls. 739/755).

12. Em 16/06/2004, o intimado apresentou o documento de fl. 758, prestando a mesma informação para cada período examinado, qual seja, a de que os valores constantes na intimação correspondem a rendimentos tidos como omitidos na pessoa jurídica da qual é sócio, Brapar Worldwide Service Comércio Exportação e Importação de Eletroeletrônicos Ltda. e nela tributados no processo 19515.003766/2003-25 (especificou o valor tributado para cada ano-calendário).

13. No item 8 do Termo de Constatação e Conclusão Fiscal (fls. 864/865), os autuantes informam que consultando as peças que compõem o Auto de Infração da referida pessoa jurídica, constatou-se que se tratam de contas distintas, lançamentos distintos e até mesmo, em alguns casos, bancos diferentes.

14. Assim, considerou a fiscalização que o contribuinte limitou-se a alegar, não apresentando documentos comprobatórios e, em consequência, lavrou o auto de infração considerando como omissão de rendimentos os valores dos depósitos bancários sem comprovação de origem, com respaldo no artigo 42 da Lei 9.430/1996 e alterações posteriores.

15. Os autuantes observam, em relação ao Banco Santander, que na conclusão dos trabalhos foram identificados créditos não observados quando do questionamento ao contribuinte. Contudo, a resposta por ele apresentada contempla inclusive esses créditos, cuja diferença não é significativa.

16. Foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais sob nº 19515.003512/2004-98, que segue apenso ao presente.

17. O contribuinte tomou ciência do auto de infração por via postal, na data de 30/04/2005 (fl. 871).

18. Em 20/05/2005, por intermédio de procuradora constituída conforme instrumento de fl. 934, apresentou a impugnação de fls. 872/933, na qual, após proceder ao relato dos fatos, aduz suas razões de defesa, que a seguir se resumem:

PRELIMINARES

Da nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa

19. O impugnante afirma que os elementos relacionados no Termo de Constatação e

Conclusão Fiscal não lhe foram entregues ou exibidos. Assim, nenhuma cópia das provas em que se diz apoiada a autuação lhe foi fornecida, o que configura cerceamento do seu direito de defesa, impondo-se a declaração de nulidade do auto de infração.

Da ilegal tributação anual de valores, posto que, se fosse o caso, deveriam ter sido tributados mensalmente

20 *Contesta a apuração do crédito tributário, asseverando que esta ocorreu em completa desconformidade com o disposto no artigo 42 e seus §§, que exigem que a tributação dos rendimentos considerados omitidos seja mensal. Destarte, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é nula a autuação, porquanto efetuada sem observância da legislação de regência.*

Da decadência com relação aos fatos geradores Jan/1998 a Abr/2000

21. *Em consonância com o entendimento anteriormente exposto de que os fatos geradores ocorrem mês a mês, argüi a decadência do direito de lançar as omissões relativas aos meses de janeiro/98 a março/2000, inferindo que o termo inicial para contagem do prazo quinquenal ocorreria em 01/02/1998 para o primeiro mês e em 01/04/2000 para o último, com ocorrência dos termos finais em 01/02/2003 e 01/04/2005, respectivamente. Traz à colação jurisprudência do primeiro Conselho de Contribuintes sobre lançamentos por homologação.*

DA IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE VALORES CUJA ORIGEM FOI DEVIDAMENTE COMPROVADA

22. *O impugnante afirma que, quando intimado, esclareceu por escrito que parte dos depósitos efetuados nas contas-correntes examinadas tinha origem em valores omitidos na pessoa jurídica da qual fazia parte (Brapar Worldwide Service Com. Exp. e Import. de Eletrônicos Ltda) e nela tributados de ofício, nas importâncias de R\$1.968.004,54 (1998) R\$924.395,34 (1999), R\$1.084.487,08 (2000) e R\$1.437.325,87 (2001), o que caracteriza a sua livre disponibilidade pelo sócio.*

23. *Em relação ao argumento utilizado pelos autuantes para justificar a recusa do esclarecimento prestado, invocando o artigo 44 do Código Civil, de que as duas fiscalizações não se confundem, afirma que nada impede que valores oriundos da pessoa física sejam depositados na conta-corrente da pessoa jurídica, como também a recíproca. Cita jurisprudência administrativa.*

DA INVALIDADE DA AÇÃO FISCAL POR OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IMPESSOALIDADE.

24. *Após transcrever legislação pertinente e doutrina, o impugnante afirma que a atividade administrativa de fiscalização exige, em face dos princípios constitucionais da isonomia, da impessoalidade e da imparcialidade, que seja ela dirigida uniformemente aos administrados. Sendo assim, e para que não fiquem resumidos a meras palavras, há que cumprir rigorosamente o programa de fiscalização traçado, sob pena de, revelando perseguição ou favorecimento, nele incluir contribuintes que não se enquadram nos parâmetros escolhidos, ou dele excluir pessoas que neles se enquadram, respectivamente;*

25. *Assevera que em nenhum momento foi indicado pelo AFRF autuante, nos termos que lavrou, as razões, ou a origem, da fiscalização procedida com relação aos negócios do IMPUGNANTE, isto é, em qual programa de fiscalização havia ele incluído, de modo que pudesse avaliar se os critérios estabelecidos pelas autoridades superiores estavam sendo devidamente observados, sob pena de restarem caracterizados, de parte da administração local, o mero capricho, a perseguição, a*

animosidade ou puro interesse político.

26. *Defende que, considerando que inexistia programa de fiscalização específico, posto que nada a esse respeito foi indicado pelo autor da autuação, a sua seleção para a fiscalização dependia, nos termos do art. 1.º, §2.º, da Portaria SRF n.º 500, de 02/05/1995, de prévia autorização do COORDENADOR DA COFIS, '...à vista de solicitação justificada do Superintendente da Receita Federal com jurisdição sobre a região fiscal em que se deva realizar a fiscalização'.*

27. *Assim, não constando que essa autorização tenha sido solicitada ao Coordenador da COFIS, ou que tenha sido concedida ao Sr. SUPERINTENDENTE DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO, ainda que o IMPUGNANTE não tivesse incluído nos critérios e diretrizes estabelecidos pelo referido Coordenador, nos termos do caput do artigo, entende que o crédito tributário, por ter origem em fiscalização não autorizada, é nulo de pleno direito.*

DA IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO RETROATIVA DE ISENÇÃO CONCEDIDA. DO CONTIDO NOS ARTIGOS 104 E 178 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

28. *Defende o impugnante que as disposições do artigo 11, §3.º, da Lei n.º 9.311/96, na redação original, ao estipular a impossibilidade de constituição de crédito tributário relativo a qualquer outro tributo que não a CPMF, sobre os contribuintes e valores globais das respectivas operações, caracterizavam-se como isenção tributária, fato impeditivo da tributação. Para respaldar sua tese, examina o conceito de isenção, em face dos conceitos de incidência, não-incidência e imunidade, transcrevendo obra de Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, página 260 e seguintes). Faz, ainda, referência à obra de Paulo de Barros Carvalho (in Curso de Direito Tributário) que, depois de estabelecer os conceitos da regra-matriz de incidência, examina os oito modos pelos quais a regra de isenção impede que essa regra-matriz atue (quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente).*

29. *De acordo com o seu entendimento, no que concerne ao IRPF e ao IRPJ, a isenção concedida ao depositante sobre os valores globais das respectivas operações, cujas informações foram prestadas à SRF pela instituições financeiras, nada mais é do que isenção que envolve os critérios inibidores, descrevendo-os.*

30. *Por fim, conclui que, como a alteração de redação do § 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96 somente ocorreu em 10/01/2001, com a edição da Lei n.º 10.174, por meio da substituição da expressão VEDADA pelo termo FACULTADA, somente a partir de 01/01/2002 pode-se considerar como revogada a isenção de que se trata, por força do disposto no artigo 104, caput, do CTN, visto tratar-se, no caso, de Imposto sobre a Renda.*

DA IRRETROATIVIDADE DE LEI DE CARÁTER MATERIAL.

31. *Neste item da impugnação, o interessado apresenta outra razão para contestar a utilização das informações prestadas à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras: a irretroatividade da Lei 10.174/01 seja em face das disposições constitucionais (art. 5.º, inciso XXXVI), seja por força do disposto na Lei de Introdução ao Código Civil (artigo 6.º), seja, mais especificamente, em face do contido no CTN, art. 106.*

32. *Defende que as regras estabelecidas no artigo 11 da Lei n.º 9.311/1996 são dirigidas à fiscalização e às obrigações a que estão sujeitas as instituições financeiras encarregadas de arrecadar o tributo CPMF (caput e §§ 1.º, 2.º e 4.º), porquanto, no que diz respeito àqueles que sofrem o respectivo ônus, quais sejam, os contribuintes, as*

informações fornecidas por essas instituições financeiras não poderiam ser utilizadas para a constituição de créditos tributários, como está expressamente estabelecido no §3º do dispositivo legal; em face da vedação expressa, constante do aludido parágrafo 3º, proibindo a utilização das informações obtidas, decorrentes da imposição da CPMF, para qualquer outro fim que não o de permitir o controle dos valores retidos e recolhidos aos cofres públicos pelas instituições financeiras, não tinha a fiscalização condições de exigir, do impugnante, os extratos de contas correntes bancárias e a comprovação da origem dos valores nelas depositados; aquele §3º foi alterado por legislação superveniente, qual seja: a Lei nº 10.174/2001, facultando a utilização desses dados para outros fins; essa faculdade outorga à autoridade administrativa a utilização desses dados para outras finalidades, mas somente teria aplicação a partir da vigência da nova lei, isto é, 10/01/2001, sendo-lhe proibido utilizá-la retroativamente.

33. Sustenta que o argumento utilizado pela fiscalização para justificar a retroação do contido na aludida lei no 10.174/2001, à vista do § 1º do artigo 144 do CTN é absolutamente improcedente, pois, a autoridade administrativa deixa de observar as determinações constantes do § 2º do mesmo artigo, que veda essa aplicação de lei nova, no caso de tributos lançados por períodos certos de tempo. Afirma que inexistem dívidas de que o imposto de renda é tributo lançado por período certo de tempo, consoante estabelece, em relação às pessoas jurídicas, a Lei nº 9.532/1997, em seu art. 1º, e, no que diz respeito às pessoas físicas, os artigos 7º e 8º da Lei 9.250/1995. Acrescenta que a doutrina é unânime em afirmar que esse § 2º refere-se ao § 1º, e não ao caput do artigo 144, porquanto, como é evidente, não se poderia admitir que fosse aplicado, ao fato gerador, legislação inexistente na data da sua ocorrência. Qualifica de sofisma a tentativa de dar sentido ao contido no § 2º do artigo 144 do CTN, a partir da seguinte falsa premissa: '(...) O § 2º do art. 144 do CTN dispõe que, em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, a lei poderá fixar expressamente a data em que o fato se considera ocorrido'. Entende que não procede a afirmativa, pois, o que nele se contém é a expressa determinação no sentido de que os 'novos critérios de apuração ou processos de fiscalização' referidos no § 1º, não se aplicam aos impostos lançados por períodos certos de tempo; ainda que se atribuisse caráter instrumental (processual) à referida Lei no 10.174/2001, não poderia ela, no caso, retroagir, em face da expressa vedação constante do § 2º do artigo 144 do CTN.

34. Afirma o impugnante que, em face de seu conteúdo, a dita Lei nº 10.174/2001 é lei de conteúdo nitidamente material. Portanto, considerando que em Direito Tributário somente existem as figuras da incidência, não-incidência, imunidade e isenção, o citado artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/1996, na redação anterior, ao determinar a impossibilidade de constituição de crédito tributário relativo a quaisquer outros tributos que não a CPMF, deferiu-lhes verdadeira isenção, com o que dúvidas não podem subsistir quanto ao seu caráter material; logo, se era lei de caráter material não podia a nova disposição retroagir para atingir direito anteriormente adquirido. Transcreve trecho de liminar proferida em mandado de segurança pelo MM. Juiz da 10ª Vara da Justiça Federal em São Paulo.

DA IMPOSSIBILIDADE DA REVOGAÇÃO DE NORMA DE DIREITO MATERIAL POR NORMA DE DIREITO FORMAL OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA: A VEDAÇÃO (E POSTERIOR POSSIBILIDADE) DE SUA TRIBUTAÇÃO

35. Afirma que constitui sofisma o argumento utilizado pelas autoridades julgadoras, para justificar a aplicação retroativa da Lei 10.174/2001 para alterar a redação do §3º do artigo 11 da Lei 9.311/96, sob o entendimento de que estas correspondem a normas

de direito formal, estando a sua aplicação amparada nas disposições do §1º do artigo 144 do CTN. Defende que tais normas são de direito material, insuscetíveis de retroagir para atingir fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência. Por outro lado, traz à colação lição de doutrinadores que afirmam que as disposições das Leis 8.021/90 e 9430/96, constituindo-se em normas de direito material, não podem ser obstadas por normas de direito formal, conforme entendem as autoridades administrativas de julgamento.

36. Sustenta que a norma inserida no art. 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, vedando a utilização dos dados da CPMF para a constituição de créditos tributários referentes a outros impostos e contribuições é de Direito Tributário Material porquanto atribuiu um direito ao detentor dos valores depositados, de não se ver tributado com base em determinados elementos possuídos pela autoridade administrativa.

37. Em relação à modificação introduzida pela Lei nº 10.174/2001, afirma que se considerada como norma de Direito Tributário Material não poderia retroagir para atingir situação constituída na vigência da norma anterior, também de Direito Material, em face do direito adquirido. Contudo, inferindo que a autoridade lançadora entendeu que se trata de norma de Direito Tributário Formal, defende-se afirmando que esse tipo de norma não é instrumento hábil para revogar norma de Direito Tributário Material, com o que, do mesmo modo, a alteração imposta pela Lei nº 10.174/2001 somente poderia alcançar aspectos formais que não aqueles estabelecidos pela lei de conteúdo material, qual seja, no caso, a vedação estabelecida pelo artigo 11, § 3º da Lei 9.311/1996, na sua redação original.

A DEMONSTRAÇÃO DE QUE O §3º DO ARTIGO 11 DA LEI 9.311/96 CORRESPONDIA A UMA REGRA DE ISENÇÃO.

38. Complementando o entendimento exposto anteriormente de que o §3º do artigo 11 da Lei 9.311/96 trouxe ao mundo jurídico uma norma de Direito Material, e de que a vedação prevista nesse dispositivo legal caracteriza-se como isenção, reitera que a sua revogação, perpetrada em janeiro /2001 pela Lei 10.174/2001 somente poderia valer a partir de Jan/2002, por força do disposto no art. 178, combinado com o artigo 104 do CTN.

39. Traz exemplo analisando duas situações hipotéticas para ilustrar seu entendimento.

40. Por fim, antecipa-se o eventual argumento de que a isenção só atingiria valores tributados na forma da Lei 8.021/90, citando que a Lei 9.311/96 foi expressamente ratificada tanto pela EC nº 21/99, quanto pela Lei 9.539/97, que são posteriores à Lei 9.430/96.

A LEI Nº 10.174/01, AO FACULTAR A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DA CPMF, NÃO INSTITUIU 'NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO', PASSÍVEIS DE PERMITIR A APLICAÇÃO DO § 1º DO ARTIGO 144 DO CTN.

41. Neste tópico, o impugnante contesta a aplicação retroativa da Lei nº 10.174/01, visto que esta não preenche os requisitos estabelecidos no artigo 144, §1º, do CTN para ser caracterizada como norma de Direito Formal, aplicável a lançamento cujo fato gerador ocorreu em momento anterior à sua edição.

42. Argumenta que a lei modificadora não instituiu 'novos critérios de apuração', eis que já previstos na lei alterada. Do mesmo modo, não faz referência a 'novos processos de fiscalização' ou quanto à ampliação dos 'poderes de investigação das autoridades administrativas', porquanto as informações de que passou a dispor a SRF, quanto à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas

operações, por força da legislação referente à CPMF também já estavam previstas na lei alterada.

DA EQUIVOCADA INTERPRETAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 10.174/01, QUE ALTEROU A REDAÇÃO DO ARTIGO 11, §3º DA LEI 9.311/96.

43. *O impugnante argumenta que, se o princípio da irretroatividade deve ser observado na circunstância em que inexistente o tributo, muito maior razão há para observá-lo na hipótese em que exista lei impedindo a sua cobrança, como ocorre no caso deste processo. De fato, explica, até 10/01/2001, a legislação então em vigor (Lei nº 9.311/96, artigo 11, § 3º), proibia a utilização dos dados da CPMF para a constituição do crédito tributário relativo a qualquer outra contribuição ou imposto;*

44. *Sustenta, ainda, que a Administração Tributária incorre em ofensa ao Princípio da Moralidade Administrativa, citando decisão proferida pelo Desembargador Federal Dr. Nery Júnior em agravo de instrumento interposto pela União Federal.*

DA JURISPRUDÊNCIA DO E. 1º C. CONTRIBUINTES.

45. *Com a finalidade de respaldar seus argumentos, o interessado transcreve ementas da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.*

DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA DE 150%

46. *O interessado contrapõe-se à imputação da multa qualificada, alegando que a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 44, estabelece a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do tributo exigido somente nos casos de evidente intuito de fraude, sendo essencial à validade do lançamento onde sejam aplicadas multa por fraude que fique esta cabalmente provada, já que a fraude, como crime, não se presume. Transcreve ementa de acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes.*

CONCLUSÃO

47. *Por fim, solicita o impugnante que seja cancelado o auto de infração lavrado, desobrigando-o do recolhimento de quaisquer quantias. (...)*

A DRJ proferiu em 11/10/2005 o Acórdão nº 13480, do qual se extrai as seguintes ementas (*verbis*):

“PRELIMINARES. 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, assegurada pela Constituição Federal, afastam-se as preliminares de nulidade argüidas.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. O prazo para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando o contribuinte apresenta a declaração de ajuste anual, subtraindo ao fisco o conhecimento de fato gerador de imposto de renda e de fatos que poderiam levar à sua constatação.

Acolhida a preliminar em relação ao lançamento do ano-calendário de 1998. Afastada em relação aos demais períodos fiscalizados.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TRIBUTAÇÃO ANUAL. A partir da edição da Lei

8.134/1990, o imposto de renda pessoa física é devido mensalmente, à medida que os rendimentos são auferidos, devendo submeter-se, ainda, ao ajuste anual. Em consonância com essa diretriz, reiterada por expressa disposição legal, a omissão de rendimentos exteriorizada por depósitos bancários não justificados deve ser apurada no mês em que forem considerados recebidos, sem prejuízo do ajuste anual.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal de omissão de rendimentos regularmente estabelecida. A alegação de que a origem dos depósitos bancários estaria em valores omitidos pela empresa da qual o contribuinte é sócio e nela tributados de ofício, requer comprovação do efetivo recebimento.

REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. INOCORRÊNCIA. A determinação contida no artigo 11, §3º, da Lei 9.311/1996, na redação original, não se refere a concessão de isenção, sendo incabível o entendimento de revogação retroativa de isenção pela Lei 10.174/2001.

IRRETROATIVIDADE DE LEI. INOCORRÊNCIA. A Lei 10.174/2001 disciplina o procedimento de fiscalização e não os fatos econômicos investigados, podendo ser aplicada aos procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos (CTN, art.144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade.

MULTA QUALIFICADA. Mantém-se a qualificação da penalidade por evidente intuito de fraude, uma vez caracterizado o dolo na omissão reiterada de rendimentos exteriorizados por depósitos bancários de origem não justificada.

JURISPRUDÊNCIA. As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas no litígio, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Aludida decisão foi cientificada em 01/12/2005 (AR de fl. 977). Ato contínuo, o contribuinte apresentou recurso voluntário, interposto em 23/12/2005 (fl. 979-1033), contendo, ao final, as seguintes conclusões e pedidos (*verbis*):

“(…) 14.1 Como longamente demonstrado, o lançamento ‘ex-officio’ mantido pelo acórdão recorrido é nulo de pleno direito, porquanto:

a) a origem dos valores depositados nas contas-corrente do recorrente está devidamente comprovada, eis que decorrentes da pessoa-jurídica da qual é sócio, e ali tributados, caracterizando a sua livre disponibilidade;

b) houve o cerceamento do direito de defesa do recorrente, já que, além do auto de infração e do ‘termo de constatação e conclusão fiscal’, nenhum outro elemento, constante do processo administrativo fiscal, composto por mais de 900 folhas, lhe foi entregue, ou mesmo lhe foi exibido;

c) nele foi adotada a tributação anual, quando tanto a lei (v. Artigo 42, § 4º, da lei Nº 9.430/96) quanto a jurisprudência determinam que a tributação de depósitos bancários, cuja origem não seja comprovada, deverá ser realizada no mês respectivo;

d) ocorreu a perda do direito de lançar (decadência), pelo menos no que diz respeito

aos fatos geradores JAN/98 a DEZ/98 (já reconhecida pela I. autoridade julgadora de primeira instância), como também com referência aos fatos geradores JAN/99 a ABR/2000;

e) ocorreu distorcida interpretação das disposições do artigo 11, § 3º, da LEI Nº 9.311/96, tanto na antiga quanto na nova redação, eis que correspondem a normas de direito material, insuscetíveis de aplicação retroativa;

f) a impossibilidade de retroação de ditas normas de direito material são reforçadas pelo fato da expressão "vedada" corresponder a uma isenção, enquanto que a sua transformação em "facultada" nada mais foi do que a revogação daquela isenção anteriormente concedida;

g) pelo menos no que diz respeito aos anos-calendário de 1999 e 2000, houve infringência do disposto no artigo 38, § 5, da lei Nº 4.595/64, com a ilegal quebra do sigilo fiscal sem autorização judicial e sem a existência de processo instaurado, eis que a lei complementar Nº 105/2001 não pode retroagir para atingir atos ocorridos antes da sua vigência;

h) ocorreu a indevida aplicação da multa de 150%, já que não restaram comprovados, no processo, o dolo, a simulação ou o conluio.

14.2 Quanto ao mais, é certo que esse e. primeiro conselho de contribuintes vem decidindo pela impossibilidade da aplicação retroativa do contido na lei Nº 10.174/01, como se vê nas ementas a seguir transcritas: (...)

14.3 Desse modo, solicita o recorrente, por ser de inteira justiça, que seja dado provimento ao presente recurso, desobrigando-o do recolhimento de quaisquer quantias. (...)"

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

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

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

Conforme relatado, a matéria em litígio refere-se a exigência do IRPF, por presunção legal, em face da falta da comprovação da origem de depósitos bancários.

Na sessão de 24/01/2007 este Colegiado julgou o recurso nº 149.412, relativo ao processo nº 19515.003497/2004-88 (exigência do IRPF, também com base em depósitos bancários, porém apenas do ano-calendário de 1998), cujo recorrente, Sr. Ricardo Augusto Picotez de Almeida é sócio do contribuinte na empresa Brapar Worldwide Service Comércio Exportação e Importação de Eletroeletrônicos Ltda., bem como titular em conjunto na conta corrente bancária nº 43.032, no B. Bradesco S/A, também objeto de autuação naquele processo. Foi proferido o Acórdão nº 102-48.111, que afastou a multa qualificada e acolheu a preliminar de decadência.

Em seu voto, o ilustre Conselheiro Relator Naurý Frágoso Tanaka enfrentou todas as alegações do recorrente, tendo ficado vencido quanto à desqualificação da multa de ofício, conseqüentemente, a decadência do lançamento. Afora essas duas matérias, entendo que o aludido voto não merece reparo, pelo que peço vênua para transcrevê-lo em parte, adotando os fundamentos abaixo como razões de decidir no presente processo (*verbis*):

"(...) O cerceamento do direito de defesa caracteriza-se, como se pode extrair do próprio termo, pela presença de óbice à manifestação, sob o amparo da lei, da pessoa da qual se exige o crédito tributário.

Nesta situação, a deficiência processual seria caracterizada pela inexistência de elementos a permitir a defesa, havida pela entrega do auto de infração acompanhado apenas do Termo de Verificação Fiscal e neste a relação de depósitos e créditos bancários não conteria as datas de efetivação.

Verifica-se que o Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, fls. 15 a 39, v-1, contém detalhamento dos valores que poderiam ter sido excluídos da base presuntiva por força da determinação legal contida no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto apenas demonstrativo dos totais mensais para fins de tributação por meio dos depósitos e créditos bancários levantados em momento anterior. No entanto, foi indicado em texto do parágrafo 13.2, que estes últimos integraram Termo de Intimação localizado às fls. 172 a 185, v-1, do correspondente processo administrativo fiscal.

Constata-se na referência indicada a presença do referido Termo e que este fora acompanhado de relação analítica dos depósitos e créditos e recebido pela pessoa fiscalizada conforme comprovantes às fls. 186 e 187, v-1. Esses detalhes permitem concluir que a pessoa fiscalizada dispunha dos elementos necessários à identificação dos depósitos e créditos bancários integrantes da base presuntiva porque informado que esta era a mesma do referido Termo de Intimação, com exclusão dos valores

constantes do Termo de Constatação e Conclusão Fiscal. O óbice à defesa efetivamente não ocorreu. A razão não se encontra com a defesa quanto a esse aspecto.

Na seqüência, passa-se a outro pedido por nulidade, agora da decisão de primeira instância, com motivo na falta de apreciação dos argumentos postos após a interposição de impugnação.

O processo administrativo fiscal é regulado em nível específico pelo Decreto n.º 70.235, de 1972. Nesse ato legal, há permissão para interposição de Impugnação à exigência no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência, e de documentos complementares após esse tempo, caso devidamente justificada a mora¹

Essa forma de disposição da lei significa que a intenção do legislador trilhou no sentido de não autorizar diversas oportunidades para que o pólo passivo da relação jurídica tributária interpusse argumentos antes da análise da exigência em primeira instância administrativa.

Observado que poderia ocorrer dificuldades na obtenção de documentos, autorizou essa vinda após a interposição da peça impugnatória, desde que devidamente justificada a perda do prazo legal.

Conforme possível de verificar nos locais indicados no Relatório, as manifestações complementares da defesa não foram acompanhadas de novos documentos, ou seja, versaram apenas sobre aspectos de direito.

Então, no âmbito da aplicação da lei, a conduta do respeitável colegiado de primeira instância não merece reparos. (...)

Outro aspecto que compõe a peça recursal é a ilegalidade na tributação desses valores porque teriam origem na receita omitida na pessoa jurídica da Brapar Worldwide Service Com. Exp. e Import. de Eletrônicos Ltda, exigida de ofício pelo fisco de acordo com processo n.º 19515.003766/2003-25. Na condição de receitas omitidas na pessoa jurídica, tais valores seriam de livre movimentação dos sócios,

¹ Decreto n.º 70.235, de 1972 - Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(.....)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(....)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

situação que permitiria a vinda para as contas bancárias verificadas. A tributação desses valores na pessoa física dos sócios significaria uma eliminação da isenção relativa aos lucros decorrentes da receita omitida na pessoa jurídica.

Consta do Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, fl. 37, v-1, que, embora tenha havido lançamento na pessoa jurídica indicada, tais dados foram tomados de contas distintas daquelas movimentadas pela pessoa física, e em alguns casos, em bancos diferentes. Fundamentada a posição excludente também no fato de haver distinção das pessoas dos sócios e da pessoa jurídica, situação que impediria a mescla dos bens de ambos.

A prova da origem dos recursos pode ser efetuada por meios diretos ou indiretos, isto é, com documentos que atestem o trânsito dos recursos das contas da pessoa jurídica para as contas da pessoa física, ou com um conjunto de indícios que permitam concluir pela identidade de tais valores. Nesta situação, a peça recursal conteve apenas como prova o lançamento na pessoa jurídica identificada; não há outros elementos a contribuir para a conclusão requerida.

O fato de os valores omitidos na pessoa jurídica poderem ter sido livremente movimentado pelos sócios não se presta para afastar a incidência do tributo sobre a base presuntiva. Realmente os recursos omitidos na pessoa jurídica devem ter sido movimentados pelos sócios, mas essa realidade não significa que tenham circulado especificamente pelas contas bancárias identificadas. Conforme esclarecido pela autoridade fiscal, as contas movimentadas pelos sócios, para as quais identificada a omissão de receita na pessoa jurídica, eram distintas das que serviram para identificar a renda da pessoa física.

A ilegalidade na tributação dos lucros distribuídos em função da receita omitida na pessoa jurídica também não constitui interpretação adequada. A autoridade fiscal colheu os créditos bancários e pediu à pessoa titular das contas bancárias a informação a respeito da origem de tais valores; para atender a essa finalidade, caso a origem fosse realmente da pessoa jurídica indicada, bastaria que viessem ao processo documentos demonstrativos dos elementos de ligação entre os valores tributados na pessoa jurídica e os referidos créditos, ou no sentido de ligá-los com os lucros auferidos ou receitas omitidas. Tais dados, no entanto, não compõem o processo.

Assim, em razão da falta de documentos para extrair tais valores da base tributável e por força do princípio da legalidade que se impõe pela vinculação administrativa, não se pode acolher o argumento.

Outro argumento em contrário à incidência tributária tem por objeto o aspecto temporal do fato gerador do tributo. Segundo o recorrente, com fundamento nos artigos 855 e 115, ambos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, e na norma restritiva contida no § 4º do artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996, a tributação com base em depósitos bancários é mensal, em contrário à forma utilizada no lançamento, na qual utilizado agrupamento mensal da renda omitida, com somatório ao final do período, para fins de tributação no ajuste.

A interpretação de um texto legal deve ser obtida não apenas dos conceitos individuais que compõem cada signo componente das frases que o compõem, bem assim, do conjunto por eles formado, mas da inserção do significado deste no interior do conjunto de normas que compõe o ordenamento jurídico correspondente, para fins de identificação das hipóteses de cruzamentos com os efeitos de outras normas de maior ou menor hierarquia, e, no mesmo sentido, sob os diversos ordenamentos que compõem o sistema jurídico.

A incidência do Imposto de Renda para as pessoas físicas foi alterada em 1988, e passou a ser regida pela Lei n.º 7.713, de 1988, e alterações posteriores. A característica principal trazida por esta lei foi a aplicabilidade da norma determinativa do fato gerador do tributo em nível geral, contida no artigo 43, do CTN. A incidência do tributo passou a ocorrer no momento da percepção da renda ou da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. No entanto, a Lei n.º 8.134, de 1990, veio alterar a Lei n.º 7.713, citada, e manter o fato gerador centrado no último dia de cada exercício financeiro, ao conter determinação no sentido de autorizar um ajuste anual em que permitida tributação complementar, distinta da mensal, caracterizada pelo acolhimento de deduções não permitidas em cada mês, complemento da renda com rendimentos da atividade rural, com os valores inferiores ao limite mensal de isenção que no conjunto dos rendimentos poderão ser tributados, e ocasionar exigência de tributo com base de cálculo e alíquota distintas daquela em nível mensal.

A partir desse momento, a regra de incidência do tributo passou a ser instantânea e agrupada por mês de ocorrência dos fatos, sujeita ao ajuste anual. As situações excepcionais, como a tributação do ganho de capital, dos rendimentos de pessoas residentes no exterior, da atividade rural, etc são objeto de legislação específica. Assim, a determinação para tributação mensal contida no artigo 42, constitui apenas uma afirmativa da determinação geral havida pelo conjunto das normas postas pela Lei n.º 7.713 e 8.134, citadas. Caso tivesse o legislador a vontade de especificar como de tributação única tais rendimentos, os termos do dito parágrafo deveriam conter além daqueles que o integraram, a conformação de 'tributação definitiva'. Como o texto legal não porta essa restrição, a tributação de tais valores deve permanecer sob a forma geral de incidência, por força da imposição normativa da lei portadora da determinação para o ajuste, porque para este não há vedação.

Outros argumentos que têm por objeto a nulidade do feito são fundados na vedação à retroatividade das leis. Nessa linha, a alegação no sentido de que a norma do artigo 42, da Lei n.º 9.430, citada, constitui nova forma de incidência tributária, e por essa condição, não poderiam os fatos passados serem alcançados após a publicação Lei n.º 10.174, de 2001.

Nesse protesto, o recorrente mescla a vedação ao uso dos dados da CPMF para fins de investigação de outros tributos e contribuições com a incidência do Imposto de Renda sobre fatos identificados por meio da presunção legal centrada no referido artigo.

A utilização dos dados bancários como fonte de referência para identificação da renda omitida constituiu uma nova forma legal disponibilizada ao fisco para investigação e identificação das atividades desenvolvidas pelas pessoas físicas e jurídicas. As normas componentes desse artigo contêm autorização para uso de tais dados e uma parte desse conjunto está no campo do direito material porque determina que o conjunto dos depósitos e créditos de origem não comprovada constitui rendimento tributável omitido, enquanto outra, encontra-se no campo do direito formal, pois portadora de meios para obtenção do fato gerador oculto.

A norma contida no artigo 11, §3º, da Lei n.º 9.311, de 1996, em termos de Direito Tributário não se localiza no campo do direito material, mas de direito formal, porque de início portava vedação ao uso dos dados da CPMF para fins de meios para investigação de outros tributos e contribuições, enquanto pela Lei n.º 10.174, esse óbice foi suspenso; ou seja, a norma era dirigida a vedar o meio de investigação de outros tributos que poderiam ser identificados por meio dos dados bancários.

A suspensão dessa vedação está no campo do Direito Formal² porque ampliou o campo de investigação dos demais tributos ao permitir o uso de dados anteriormente indisponibilizados ao fisco. Observe-se que não se tratava do acesso à renda omitida que o referido artigo estava a inibir, porque o fisco poderia conhecê-la por outros meios a ele disponíveis, mas do uso das informações bancárias para fins de comparação com os demais dados informados à Administração Tributária com objetivo de eventual seleção e início de fiscalização, isto é, como facilitador de análise prévia para posterior deflagração de uma investigação fiscal.

A alegação no sentido de que a norma do artigo 144, § 1º, não serviria para permitir a aplicabilidade retroativa da Lei n.º 10.174, de 2001, por força do óbice posto pela outra contida no § 2º, do mesmo artigo, considerado que o Imposto de Renda é tributo apurado por período certo de tempo, também não é adequada.

A norma resultante desse artigo tem por objeto situar a exigência tributária de ofício no tempo e conformá-la à norma de direito substantivo em vigor no momento de ocorrência dos fatos: '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'. Para esse fim, necessário que outros requisitos fossem postos de modo a não permitir interpretações inadequadas, demanda que foi suprida pela inserção de dois parágrafos portadores de normas restritivas ao objeto posto no caput.

O §1º desse artigo contém permissão para utilização da lei mais recente quando esta traga novos critérios de apuração, ampliação dos poderes investigatórios do Fisco e a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito. Essa norma situa-se no campo do direito formal, porque aparta daquela contida no caput as demais dirigidas à critérios de apuração, investigação etc, que tratam de meios para obtenção do fato gerador do tributo.

O §2º não porta óbice a aplicação do primeiro, pois contém determinação para que a norma contida no caput não tenha sob seu campo de incidência os tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma de direito substantivo, referencial para estes, sempre tem vigência no período anterior ao da incidência: '§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido'.

Não significa que os critérios e meios de investigação devam ser os mesmos da ocorrência dos fatos. Trazendo exemplo extremo, aplicar o caput aos meios de investigação e procedimentos, significa que uma fiscalização de um período de 5 (cinco) anos passados não poderia utilizar determinada tecnologia existente no presente, o que externa uma heresia em termos de informática, pois esta avança, tecnologicamente, em passos largos, dia-a-dia. Por esses motivos, a norma de caráter processual inserida no referido artigo, para restringir a abrangência daquela de direito material presente no caput.

² DIREITO FORMAL - Distinguindo-se do Direito Material, geralmente se diz Direito Formal, para o Direito Adjetivo que vem estabelecer a forma ou os meios para o exercício dos direitos objetivos. Pode vir em direito próprio, como o Direito Processual, que se diz também Direito Adjetivo, ou pode vir juntamente com a norma de Direito Substantivo, onde se estabeleçam princípios de Direito Material. Mas, onde quer que se encontre, possui seu caráter distintivo, pois que vem estabelecer o processo, para que se exercite o direito subjetivo ou facultas agendi, relativo à regra do direito objetivamente considerado. (g.n.) SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



Em poucas palavras, o artigo 144, do CTN, contém no seu caput norma determinativa de subsunção dos fatos tributários àquelas de direito material vigentes à época da ocorrência, pela conformação aos princípios da legalidade e da anterioridade da lei; no entanto, como não pode ser válida para o direito processual tributário, o § 1.º conteve outra que excepciona do seu campo de incidência os atos e fatos necessários ao desenrolar do procedimento investigatório. Assim, não se verifica qualquer óbice à aplicação dessa lei para permitir à Administração Tributária, a partir de sua publicação, usar os dados da CPMF relativos a períodos anteriores a ela e ainda não atingidos pela decadência do direito de formalizar o crédito tributário.

A respeito do assunto, posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Primeira Turma, no Resp n.º 506.232-PR (2003/0026785-0), DJ de 16/02/2004, p. 00211, no qual foi relator o Min. Luiz Fux e a Fazenda Nacional obteve provimento por unanimidade de votos.

'6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envergar natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.'

Outra alegação da defesa diz respeito a uma isenção que estaria contida no artigo 3º, § 11, da Lei nº 9.311, de 1996, caracterizada pela inibição do uso dos dados da CPMF para fins de fiscalização de outros tributos. Nessa linha de raciocínio, essa norma estava inserida no campo do direito material e não poderia ser revogada por outra de direito formal.

Para essa questão são válidos os argumentos a respeito das normas de direito substantivo e formal postos em momento anterior. Deve ser acrescido que as normas portadoras de isenções são inibidoras dos efeitos da norma geral de incidência de referência, ou seja, o fato jurídico ocorre mas não se submete à incidência tributária por força do óbice posto pela norma isentiva. Na situação dos depósitos e créditos bancários não houve isenção pela eficácia da norma posta no artigo 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 1996, porque os mesmos fatos jurídicos ocultos que poderiam ser externados pelos depósitos e créditos bancários eram passíveis de ser alcançados com a utilização de outros meios de investigação e não estariam afastados do campo de incidência do Imposto de Renda.

Outro argumento a compor a questão da irretroatividade tem por objeto a ausência de nova forma de apuração do tributo ou processo de fiscalização na Lei nº 10.174, de 2001, motivo para que não pudesse subsumir-se à hipótese contida no § 1º, do artigo 144, do CTN. Constituiria ofensa à moralidade e à norma do artigo 150, III, 'a', da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 a interpretação equivocada dessa norma.

As explicações anteriores a respeito das normas resultantes do artigo 144, do CTN servem para esclarecer esta questão; necessário complementar o raciocínio com o enfrentamento da teórica ofensa à moralidade.

Para que se clame por moralidade conveniente que se conheça o significado do termo que lhe dá origem, a moral³. O comportamento do ser humano em determinado grupo social é conformado por regras estabelecidas pelo conjunto de seus componentes; que, em âmbito mais amplo, sofre restrições e direcionamentos dados pelo conjunto maior em que se insere o grupo, como a Nação e as demais Nações do mundo. Assim, quando a defesa cita a moralidade quer se referir à obediência do comportamento fiscal e

³ Moral é o conjunto de regras de conduta consideradas válidas para um grupo ou para uma pessoa. ARANHA, Maria Lucia de Arruda; Maria Helena Pires Martins. Temas de Filosofia. 1ª Ed. São Paulo, Moderna, 1992, pág. 106.

tributário do representante do sujeito ativo às regras do padrão vigente na nação brasileira.

A ofensa à moralidade estaria consubstanciada pela exigência de tributo sem que houvesse norma válida no momento de ocorrência dos fatos, ou talvez, pela interpretação do texto legal contido no artigo 144, §1º, do CTN, equivocada e prejudicial ao pólo passivo da relação jurídica tributária pela extensão de seus efeitos aos fatos jurídicos não definitivos da norma contida no §1º. Nessa linha de raciocínio, a defesa está equivocada. No Brasil o comportamento dos representantes do poder público é regido pelo princípio da legalidade, o que significa a obediência às normas válidas a fim de que seja permitido exigir algo dos cidadãos brasileiros.

Em termos de Direito, a interpretação não pode caracterizar-se como ofensa à moralidade, mas apenas a extração correta do significado do texto legal. Ofensa à moralidade, poderia caracterizar-se como uma conduta abusiva da autoridade fiscal, ou seja, extrapoladora dos limites legais. Nesta situação, conforme posto em momento anterior, verifica-se que o lançamento conteve observação dos termos legais e quanto à teórica retroatividade de lei, constata-se que o Poder Judiciário também já se manifestou na mesma linha de raciocínio quanto à aplicabilidade da norma de referência a tais espécies de fatos.

Outro aspecto a contribuir para a nulidade do lançamento seria dado pelo acesso aos dados bancários do fiscalizado sem o devido processo e autorização judicial. No entender da defesa, estaria vigendo no período a norma proibitiva contida no artigo 38, da Lei n.º 4.595, de 1964, enquanto a autorização dada pela Lei Complementar n.º 105, de 2001, não poderia retroagir para atos praticados em períodos anteriores à sua publicação.

Conforme possível de extrair do Relatório, a exigência tem por base fatos havidos no ano-calendário de 1998, fl. 11. O acesso a tais dados ocorreu em 2002, fl. 64, e a solicitação às instituições financeiras, em 2003, fl. 67, v-1.

A nova Carta trouxe determinação autorizativa à Administração Tributária para que, na busca da imposição justa dos impostos, identificasse o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, nos termos da lei⁴. O Imposto de Renda é um tributo anterior à CF/88, por ela foi mantido conforme artigo 153, III, e se amolda perfeitamente aos requisitos contidos no artigo citado no parágrafo anterior.

Anteriormente à CF/88, as normas contidas no artigo 38, § 5.º e 6.º, da lei n.º 4.595, de 1.964⁵), permitiam aos representantes da Administração Tributária o acesso a tais

⁴ CF/88 - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(....)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵ Lei n.º 4.595, de 1.964. Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(.....)

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

dados nas atividades fiscalizatórias, quando considerados imprescindíveis⁶ e desde que houvesse processo instaurado, este entendido o Judicial⁷, em razão de a CF/46 excepcionar o processo administrativo, considerando processo com as devidas garantias do contraditório e ampla defesa apenas o desenvolvido na esfera judicial.

O artigo 38 da lei n.º 4.595, de 1.964, permaneceu vigendo após a promulgação da nova Carta⁸ pois não continha norma contrária àquelas protetoras dos direitos individuais e se encontrava amparado pela norma contida no artigo 145, § 1.º, citado. Assim, dita norma, após 5 de outubro de 1988, adquiriu nível de lei complementar em razão de ausência de outro ato regulador específico e de a nova Carta exigir que essa área econômica fosse jungida à ato legal desse nível⁹.

A interpretação da Administração Tributária para essa questão encontra-se posta no Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1.999, no artigo 918, que contém norma extraída do artigo 38, da lei n.º 4.595, de 1.964, e do artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1.990¹⁰.

A norma do artigo 38, da lei n.º 4.595, de 1.964, compôs a matriz legal em razão de a nova Carta, no inciso LV, do artigo 5.º, assegurar aos litigantes em processo administrativo a garantia do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, determinação que permite interpretação no sentido de que o processo administrativo reveste-se de características de um devido processo legal, como determinado no inciso LIV do mesmo artigo¹¹. E, nessa linha, o termo processo, a que se reportava a primeira citada, passou a alcançar o processo administrativo.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.

⁶ ver nota 4.

⁷ “14.2.2. Requisitos para a quebra do sigilo bancário – Autorização judicial ou determinação de Comissão Parlamentar de Inquérito (estudaremos mais adiante) ou requisição do Ministério Público /CF, art. 129, V;” MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional, 1.ª Ed., São Paulo, Atlas, 1997, pág. 70.

⁸ CF/88 – ADCT - Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

⁹ CF/88 - Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre: (...).

¹⁰ RIR/99 - Art. 918. Iniciado o procedimento fiscal, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional poderão solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964 (Lei nº 4.595, de 1964, art. 38, §§ 5º e 6º, e Lei nº 8.021, de 1990, art. 8º).

¹¹ “Em suma, a Administração Fazendária, quando quer apurar a prática de eventuais irregularidades por parte de um contribuinte para, se for o caso, sancioná-lo, deve necessariamente observar um processo legal, em que se enseje ao interessado o exercício do direito à ampla defesa, com os meios (provas) e recursos (duplicidade

O artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1.990⁽¹²⁾, conteve autorização para que, após iniciado o procedimento fiscal, os extratos bancários do contribuinte, e outras informações pudessem ser obtidas pela Administração Tributária. O texto legal dessa norma foi publicado durante a vigência da CF/88, e não foi analisado pelo Poder Judiciário para fins de verificação de sua constitucionalidade.

Então, para os responsáveis pela instituição financeira, a obrigação de prestar as informações solicitadas pela Autoridade Fiscal e em cumprimento do poder concedido pela dita norma, constitui conduta decorrente do princípio da legalidade, presente no artigo 5.º, II, e 150, I, da CF/88, enquanto para a Autoridade Fiscal, a exigência deve ser efetivada porque seus atos são vinculados à norma posta, na forma do artigo 37, da CF/88.

Assim, eventual recusa somente poderia ocorrer mediante intervenção do Poder Judiciário.

Poderiam, então, interpretar de forma contrária, ou seja, pela invalidade da dita norma em razão de estar contida em ato legal da espécie lei ordinária a qual vedada a oposição a determinativo de nível superior, o artigo 38, da lei n.º 4.595, de 1.964, que foi acolhida pela nova Carta como lei complementar.

O que ocorre, no entanto, é que o artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1.990, apenas, consolidou a posição do legislador constituinte a respeito do termo processo, incluindo no significado deste, o processo administrativo.

Posteriormente à lei n.º 8.021, de 1990, promulgada a Lei Complementar n.º 105, de 2.001, que regulamentou o sigilo bancário e conteve, entre outras situações, a definição da abrangência do termo 'instituições financeiras', a delimitação das situações em que requerida a intervenção do Poder Judiciário para obtenção dos dados bancários e aquelas em que o fornecimento não implicaria em quebra do sigilo, nesta última inserida a informação dos dados da CPMF, § 2.º, do artigo 11 da lei n.º 9.311, de 1.996.

Ainda, a autorização para que ditas instituições informem à Administração Tributária, detalhadas por tipo e montantes¹³, as operações financeiras praticadas pelos usuários dos serviços, e, em caso destas indicarem indícios de infrações à legislação tributária, o poder para a Autoridade Fiscal buscar todos os documentos necessários à verificação junto à fonte financeira¹⁴.

de instância) a ela inerentes." CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 16.ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2001, pág. 392.

¹² Lei n.º 8.021, de 1990 - Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

¹³ Lei Complementar n.º 105, de 2001 - Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.(Regulamento)

(...)

§ 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

¹⁴ LC 105, de 2001 - Art. 5.º (...)

Essa lei trouxe o processo administrativo e o procedimento fiscal em curso como um dos requisitos fundamentais para a obtenção desses dados financeiros. Observe-se que a inovação consistiu (a) na inserção da presença incontestada de um provável desvio de conduta praticado pelo usuário dos serviços da instituição financeira, este constatado em confronto com dados internos da Administração Tributária, (b) na proteção aos dados sigilosos do usuário no primeiro momento em que as informações forem prestadas em blocos, separados por tipos de operações, e (c) na desvinculação da autorização judicial para fins de obtenção desses dados, de forma analítica, quando detectada a provável conduta ilegal.

Postos estes esclarecimentos, claro está que, após a promulgação desse ato legal e observados os requisitos nele contidos, o acesso aos dados bancários pode ser efetuado pela Administração Tributária. Conclui-se, também, que no período anterior a ele, em cumprimento da norma contida no artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1990, poderia também a Administração Tributária requisitar as ditas informações enquanto caberia ao responsável pela instituição financeira cumprir a norma, ou, então, buscar o amparo do Poder Judiciário para proteção aos direitos individuais sob sua guarda.

Resta, ainda, analisar a extensão dos efeitos da LC n.º 105, de 2001, aos fatos ocorridos em momento anterior à sua publicação.

O acesso aos dados financeiros constitui uma das formas de obtenção de elementos para configurar os fatos econômicos possíveis de subsunção à hipótese de incidência do tributo. Assim, dita norma insere-se no campo do Direito Adjetivo ou Direito Processual Tributário, característica que lhe permite ação sobre os fatos pendentes, nessa modalidade incluídos aqueles jungidos à espécie 'lançamento por homologação', enquanto não efetivada a confirmação, pela Administração Tributária sob a forma expressa de homologação, do procedimento efetivado pelo contribuinte, ou decaído o direito de constituir o crédito pelo representante do sujeito ativo. A fundamentar a posição o § 1.º do artigo 144, da lei .º 5.172, de 1966, CTN¹⁵.

Feitas estas considerações, rejeita-se a nulidade pela obtenção dos dados bancários independente da autorização judicial.

O pedido pela nulidade do feito pela ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade em razão da falta de indicação, no auto de infração ou no MPF, dos critérios e diretrizes que levaram à seleção da pessoa física para ser investigada deve ser melhor esclarecido.

Realmente a Portaria SRF n.º 500, de 1995, no seu artigo 1º, contém ordem para que critérios sejam obedecidos na seleção de contribuintes para a fiscalização, conforme possível extrair do texto transcrito.

'Art. 1º A seleção de contribuintes a serem fiscalizados, no âmbito de programas de fiscalização a cargo das unidades descentralizadas da Secretaria da Receita Federal, observará critérios e diretrizes a serem

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

¹⁵ CTN – Lei n.º 5.172, de 1966 - 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, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

estabelecidos pela Coordenação-Geral do Sistema de Fiscalização - COFIS, no que se refere a:

I - setores de atividades e dimensões econômico-financeiras dos contribuintes;

II - períodos e tributos a serem fiscalizados;

III - amplitude e profundidade da ação fiscal;

IV - integração com outros órgãos fiscalizadores e utilização de fontes de informação externas.

§ 1º A COFIS poderá levar em conta características específicas das Regiões Fiscais, na especificação dos critérios a que se refere este artigo.

§ 2º A seleção de contribuintes em desacordo com o previsto neste artigo condiciona-se à autorização prévia do Coordenador-Geral da COFIS, à vista de solicitação justificada do Superintendente da Receita Federal com jurisdição sobre a Região Fiscal em que se deva realizar a fiscalização.

§ 3º A COFIS poderá selecionar contribuintes a serem fiscalizados, na hipótese de haver interesse da administração tributária ou recomendação decorrente de investigação promovida pela Inteligência Fiscal.'

Esse texto normativo tem por objeto conformar a atuação da Administração Tributária em termos de toda extensão territorial do País, de maneira a torná-la adequada ao combate às distorções do comportamento considerado padrão para o bom cidadão e de forma semelhante quanto às pessoas jurídicas. Caso assim não fosse regulado, a ação administrativa obedeceria à vontade dos dirigentes regionais, ou locais, e constituiria uso da discricionariedade na ação administrativa.

A defesa encontra-se com a razão quanto à falta de informação sobre os critérios que permitiram a inclusão de sua pessoa em programa de fiscalização para fins de verificação de eventual atitude administrativa em contrário às disposições legais e em termos da proporcionalidade. No entanto, essa informação poderia ter sido fornecida desde o início da investigação fiscal, quando recebido o MPF, em 17 de outubro de 2002, fl. 7. Observe-se que esse documento contém informações a respeito da autoridade administrativa autora da investigação e daquela à qual subordinado, cargo e endereço da unidade à qual vinculada, inclusive o telefone para contato. De tal forma que o direito ao conhecimento do programa de fiscalização em que fora selecionado poderia ser exercido de imediato.

O processo administrativo é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, e neste os requisitos do Auto de Infração não incluem a indicação de programas de fiscalização, conforme dispõem o artigo 10, transcrito.

'Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A Portaria SRF n.º 3.007, de 2001, não contém determinação para que o MPF contenha indicação do programa de fiscalização em que incluída a pessoa em processo de investigação. Os dados que compõem esse documento encontram-se identificados no artigo 7º desse ato e nele não se verifica a exigência de que seja externado em qual programa de fiscalização a pessoa fora incluída.

O argumento de que a inexistência de autorização do SRRF/8ª RF impediria o Delegado da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo determinar a fiscalização do recorrente é despido de fundamento porque o MPF 3901-9-1, fl. 1, foi emitido pelo Superintendente R. da Receita Federal na 8ª RF.

Este País tem na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 as regras gerais que regem a vida de seus cidadãos e nela em conjunto com outros direcionamentos há o princípio da legalidade a impor linha de conduta a ser observada por todos. Assim, não sendo determinativo legal a evidência de programas de fiscalização nos atos administrativos de exigência de créditos tributários, os argumentos que tomam por referência esse fundamento não podem ser acolhidos.

Colocadas as justificativas e fundamentos que na interpretação deste que escreve permitem afastar os argumentos dos protestos da defesa, passa-se à formalização da exigência tributária. Verifica-se que o procedimento fiscal obedeceu as regras fixadas no artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, para fins de levantamento da base presuntiva e identificação da renda tributável oculta. Nessa linha de raciocínio, a pessoa fiscalizada foi intimada a apresentar as provas da origem dos recursos financeiros movimentados, enquanto a base presuntiva teve exclusões das transferências e demais valores que não se prestavam para compor fato-base para a renda omitida, bem assim, a separação proporcional de valores da conta 43.032, no Banco Bradesco S.A. porque em conjunto com Antonio Maurício Pereira de Almeida, pai da pessoa fiscalizada, conforme indicado no Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, fl. 35.

Do exposto permitido concluir pela rejeição às questões preliminares nas quais pedido pela nulidade do feito e da decisão de primeira instância, e quanto ao mérito pela negativa de provimento ao recurso. (...)”

Aos fundamentos acima, cumpre acrescentar que:

- a preliminar de cerceamento do direito de defesa por não terem sido enviados os documentos citados no termo de verificação fiscal deve ser rejeita de plano, haja vista que tais documentos estavam disponíveis na repartição, durante todo o prazo para impugnação, sendo que o Termo de Constatação e Conclusão Fiscal (fls. 825/866) faz referência expressa a todos os documentos dos autos que sustentam a acusação fiscal;

- rejeito a preliminar de nulidade da ação fiscal por ofensa ao princípio da impessoalidade, na qual o recorrente alega tratar-se de perseguição, haja vista que não consta dos autos a forma e os critérios de seleção dos fiscalizados. Ocorre que nem o Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 1966), nem o PAF (Decreto 70.235 de 1972 e alterações posteriores), tampouco o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999) versam sobre os critérios e de seleção de contribuintes. Portanto, essa matéria está incluída no rol de competências do julgamento administrativo tributário. Registre-se que neste julgamento estão sendo apreciados eventuais excessos ou equívocos cometidos pela fiscalização, dentro do processo administrativo-tributário;

- a alegação de nulidade da decisão de primeira instância, por não ter acolhido a o cerceamento do direito de defesa, é de igual forma insustentável, uma vez que o voto condutor do julgado encontra-se adequadamente fundamentado. Caso este Colegiado entendesse que tais fundamentos não mereçam prevalecer seria caso de dar provimento ao recurso e cancelar a exigência e não anular a decisão de primeira instância.;

- a preliminar de nulidade do procedimento, em face da aplicação retroativa da lei 10.174/2001, também deve ser rejeitada em face da jurisprudência majoritária desta Câmara e também dos Conselhos de Contribuintes, manifestadas em diversos julgados, tais como o Acórdão n.º CSRF/04-00.084, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa elucida: *"IRPF - AUTUAÇÃO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI N.º 10.174, DE 2001 - É legítimo o lançamento em que se aplica retroativamente a Lei n.º 10.174, de 2001, já que se trata do estabelecimento de novos critérios de apuração e processos de fiscalização que ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas (precedentes do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais)";*

- no que tange a apreciação de constitucionalidade ou legalidade de dispositivos legais em vigor, confirmo que a decisão recorrida não merece reparos, por ter deixado de apreciar alegações quanto a legalidade ou constitucionalidade de dispositivo legal em vigor. Esta matéria é tratada na súmula deste Conselho, que dispõe: *"O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."* Em verdade, nem as DRJ, nem os Conselhos de Contribuintes, órgãos judicantes administrativos, têm competência para apreciar arguições quanto a constitucionalidade de leis em vigor. Tal competência é reservada ao poder judiciário, nos termos da Constituição Federal;

- no que concerne a afirmação de que o art. 11 da Lei 9.311/1996 seria um norma isentiva, conforme asseverado na decisão recorrida *"Alegar direito adquirido no presente caso corresponde a afirmar que o § 3.º do artigo 11 da lei 9.311/1996 gerou em proveito de todos os contribuintes que praticaram fatos de conteúdo econômico, direito subjetivo individual de não realizar qualquer prestação ao fisco para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, o que não procede."* A determinação contida no artigo 11, §3º, da Lei 9.311/1996, na redação original, não se refere a concessão de isenção, sendo incabível o entendimento de revogação retroativa de isenção pela Lei 10.174/2001. Legislação que trata de matéria isentiva deve ser interpretada literalmente, inexistindo margem para analogia, bem assim outros tipos de interpretações extensivas;

- quanto ao mérito, reforço que a alegação de que os depósitos bancários tem origem em rendimentos omitidos pela empresa Brapar, já tributados em outro processo, não restou comprovada nos autos. Ora, a conta corrente da Brapar, onde foram apurados rendimentos omitidos daquela empresa, é distinta das que foram tributadas no presente processo. Logo, para fazer prova dessa alegação, bastaria o contribuinte fazer prova de que os valores saídos naquela conta-corrente da Brapar foram depositados em suas contas correntes objeto da tributação no presente processo. Frise-se que todos os cheques acima de R\$ 100,00 devem ser nominais e, nos saques em dinheiro poderia ser comprovada ao menos a coincidência de datas e valores. Em verdade nada obsta que parte das omissões da Brapar tivessem sido depositadas nas contas do contribuinte, logo, não teriam mesmo sido tributadas no processo daquela empresa. O artigo 42 da lei 9.430/1996 estabelece em seu §2º que *"para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados*

individualizadamente". Ou seja, cada depósito deve ser individualmente identificado e o contribuinte intimado a justificar sua origem, tal qual ocorreu na ação fiscal em comento.

Da aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%

Antes de tratar da decadência faz-se necessário apreciar a pertinência, ou não, da multa qualificada, imprescindível à contagem do prazo decadencial, conforme esclarecerei adiante.

O recorrente contrapõe-se à aplicação da multa da multa qualificada de 150% alegando que não restaram comprovados, no processo, o dolo, a simulação ou o conluio.

A meu ver, caber razão ao recorrente. Embora o contribuinte não tenha comprovado a origem dos recursos da movimentação bancária, a autuação se utilizou apenas de presunção legal para concluir a omissão de rendimentos.

Inexiste prova de conduta de ação, ou omissão, dolosa visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou ainda visando excluir ou modificar suas características essenciais com o objetivo de reduzir o montante do imposto devido, ou mesmo para evitar ou diferir o seu pagamento.

Para o lançamento com a multa qualificada, nesses casos, a autoridade fiscal deve provar outros fatos, que identifiquem e caracterizem o 'evidente intuito de fraude', além daqueles que são requisitos da presunção legal, pela qual já está sofrendo a penalidade imposta pela lei.

A fraude se caracteriza por uma ação, ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária.

Dessarte, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde utilizando-se de subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual.

Portanto, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O fato de o contribuinte apresentar grande disparidade entre os valores consignados nas suas DIRPF (declarações de imposto de renda) com expressiva movimentação financeira sem qualquer comprovação da origem dos recursos movimentados, por si só, não é motivador para qualificação da multa de ofício, com alíquota de 150%, para a infração depósitos bancários de origem não comprovada.

A qualificação da multa não se vincula às importâncias envolvidas no lançamento. Não cabe à autoridade administrativa, em razão do valor apurado no auto de infração, aplicar ou deixar de aplicar a multa qualificada. Deve basear-se na conduta adotada pelo infrator em relação à infração. Se provada a intenção de fraude, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou pequenos os valores envolvidos.

Enquanto não provado tal intento e não existindo nos autos qualquer outro elemento fático ou jurídico do “evidente intuito de fraude”, deve ser afastada a exigência da multa qualificada para a referida infração depósitos bancários de origem não comprovada.

Em síntese: na aplicação da multa qualificada, em se tratando de rendimentos tributados por presunção legal, deve restar inequívoca a conduta dolosa do infrator.

Ademais, o Fisco tem meios para confrontar a movimentação financeira com os rendimentos declarados, que aliás foram utilizados no caso presente. Logo, ao informar rendimentos ínfimos em sua declaração, ao invés de elidir a ação fiscal, o efeito foi justamente o contrário, o procedimento chamou a atenção do fisco.

Assim, inobstante o fato de a titular da conta bancária ser a esposa do contribuinte, não há restou configurado o dolo, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/1964.

Afasto pois, a multa qualificada devendo o percentual ser reduzido para 75%.

Da preliminar de decadência

O contribuinte alegou ainda, em preliminar, decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, isso porque o fato gerador do IRPF no caso de depósitos bancários seria mensal.

Em verdade, a apuração e tributação dos rendimentos omitidos observou rigorosamente o disposto no art. 42 da Lei 9.430/1996, pois:

- os depósitos cuja origem não foi comprovada foram identificados individualmente, conforme discriminado no termo de fls. 256-266;
- durante a auditoria, o contribuinte foi intimado, e re-intimado, para comprovar a origem dos recursos utilizados nesses depósitos (fls. 254 e 271);
- os valores não comprovados foram totalizados mensalmente, para fins de tributação, conforme termo de descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração à fl. 380.

Observa-se que, para cada fato gerador mensal, encontra-se grafado o valor tributável, em absoluta atenção ao §3º do art. 42 da Lei 9.430 de 1996. Também está grafado distintamente, para cada fato gerador, o percentual da multa de ofício. Veja-se também que no demonstrativo de apuração e consolidação do ajuste anual do imposto de renda devido pelo contribuinte, as infrações tributadas foram mais uma vez totalizadas mensalmente.

Ocorre que o artigo 42 da Lei 9.430 de 1996, e suas alterações posteriores, não estabeleceu que esta tributação mensal seria definitiva, muito menos em separado. Ao contrário da tributação do Ganho de Capital na pessoa física, por exemplo, que é efetuada em separado, e definitiva, conforme estabelece o artigo 21 da Lei. 8.981 de 1995:

“Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.” (grifei).

E mais, para alguns tipos de rendimentos, a legislação do IRPF determina sejam realizados recolhimento mensais, a título de antecipação, consoante art. 106 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

“Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

(...)”

Também não é esse o caso dos rendimentos apurados com base na presunção legal do artigo 42 da Lei 9.430/1996.

Certo é que tais rendimentos, tal qual ocorre, com àqueles apurados pela aplicação da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º), devem ser submetidos ao ajuste anual de que trata o artigo 2º da Lei 8.134 de 1990 e art. 7º da Lei 9.250 de 1996, que dispõem:

“Lei 8.134/1990

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (artigo 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I – será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (artigo 12) sobre a base de cálculo (artigo 10);

II – será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (artigo 10); (...)”

“Lei 9.250/1996

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário

subseqüente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal;"

É no ajuste anual que são incluídas as deduções da base de cálculo, autorizadas em lei (despesas médicas, despesas com instrução, previdência privada), e também as reduções do imposto. Além disso, os rendimentos, as deduções e os recolhimentos mensais são totalizados, permitindo ao contribuinte restituir o imposto eventualmente pago a maior.

O ajuste anual é a regra geral de tributação dos rendimentos recebidos pelas pessoas físicas; as tributações em definitivo, bem assim as exclusivas na fonte, são exceções, e devem estar expressa em lei. Logo, a consolidação e apuração do imposto devido, mediante o ajuste anual, não implica em mudança do critério temporal do fato gerador, pelo contrário, trata-se de estrita observância do comando legal (princípio da legalidade).

Frise-se que, caso o ajuste anual deixe de ser realizado, a autoridade tributária ou julgadora deve determinar sua realização, conforme estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 46 de 1997. Aliás, tal ajuste, não implica em alteração do critério jurídico do lançamento, muito menos do critério temporal do fato gerador. As diversas Câmaras deste Conselho já decidiram nesse sentido, inclusive determinando a realização do ajuste, a exemplo dos seguintes julgados:

Sessão: 27/01/1999
Decisão: Acórdão 106-10.636
Resultado: NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Ementa: *IRPF - LANÇAMENTO - APLICAÇÃO DA IN SRF N.º 46/97 - O crédito tributário continua a ser apurado em bases mensais, não obstante seja computado na determinação da base de cálculo anual do tributo, em atenção ao disposto na IN SRF n.º 46/97.
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NOVO PRAZO PARA DEFESA - DESNECESSIDADE - A abertura de novo prazo para defesa é determinada pela lei processual administrativa tão-só quando a exigência resultar agravada pela decisão da Delegacia de Julgamento.*

Sessão: 15/10/1998
Decisão: Acórdão 102-43421
Ementa: *IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Classifica-se como omissão de rendimentos, a variação positiva no patrimônio do contribuinte, sem justificativa em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. Em obediência a alínea "a", inciso I do art. 1.º da IN - SRF n.º 46/97, reduz-se o valor do imposto devido.*

Sessão: 14/07/1998
Decisão: Acórdão 106-10282
Ementa: *IRPF - RENDIMENTOS - OMISSÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - É tributável o acréscimo patrimonial apurado pelo fisco, cuja origem não seja comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva.
IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - APURAÇÃO MENSAL - O acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo os valores lançados serem computados na determinação da base de*

cálculo anual do tributo, nos termos da IN SRF n.º 46/97.

Quanto a decadência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais também já firmou entendimento no sentido de que a contagem nos casos de rendimentos sujeitos ao ajuste anual tem por marco o dia 31 de dezembro de cada ano-calendário (fato gerador complexivo). Vejamos a ementa de um dos acórdãos sobre a matéria, proferido pela 4ª. Turma da CSRF:

Sessão: 22/09/2005
Acórdão: CSRF/04-00.092
Ementa: *IRPF - DECADÊNCIA - 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 (art. 150, § 4º. do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro.*

A jurisprudência dominante nesta Câmara e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vem se consolidando no sentido de que o prazo decadencial do IRPF - no que tange aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual - é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro do ano da percepção dos rendimentos. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação. Nesse sentido, temos como exemplo os seguintes julgados:

Câmara: Câmara Superior de Recursos Fiscais
Data Sessão: 16/02/2004
Acórdão: CSRF/01-04.860
Ementa: *"IRPF - DECADÊNCIA - 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 (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro. Recurso especial negado."*

Câmara: 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Data Sessão: 12/09/2005
Acórdão: 102-47.078
Ementa: *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."*

Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido de que decadência sempre é contada na forma do art. 173 do CTN, passei a adotar a orientação majoritária, supra referida, que vem sendo reiterada nos últimos anos.

No caso presente, o ano-calendário em discussão refere-se a 1998, à luz do artigo 150, inciso IV, do CTN, o prazo decadencial transcorreria em 31/12/1993. A ciência do lançamento ocorreu em 30/04/2005 (fl. 871). Portanto, não há que se falar em decadência .

Das preliminares de decadência e de nulidade do auto de infração em face do fato gerador mensal

O contribuinte alegou ainda, em preliminar, decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, isso porque o fato gerador do IRPF no caso de depósitos bancários seria mensal.

Em verdade, a apuração e tributação dos rendimentos omitidos observou rigorosamente o disposto no art. 42 da Lei 9.430/1996, pois:

- os depósitos cuja origem não foi comprovada foram identificados individualmente, conforme descrito no Termo de Constatação e Conclusão Fiscal (fls. 825/866);

- durante a auditoria, o contribuinte foi intimado, e re-intimado, para comprovar a origem dos recursos utilizados nesses depósitos;

- os valores não comprovados foram totalizados mensalmente, para fins de tributação, conforme termo de descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração às fl. 7-10.

Observa-se que, para cada fato gerador mensal, encontra-se grafado o valor tributável, em absoluta atenção ao §3º do art. 42 da Lei 9.430 de 1996. Também está grafado distintamente, para cada fato gerador, o percentual da multa de ofício. Veja-se também que no demonstrativo de apuração e consolidação do ajuste anual do imposto de renda devido pelo contribuinte, as infrações tributadas foram mais uma vez totalizadas mensalmente.

Ocorre que o artigo 42 da Lei 9.430 de 1996, e suas alterações posteriores, não estabeleceu que esta tributação mensal seria definitiva, muito menos em separado. Ao contrário da tributação do Ganho de Capital na pessoa física, por exemplo, que é efetuada em separado, e definitiva, conforme estabelece o artigo 21 da Lei. 8.981 de 1995:

"Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração." (grifei).

E mais, para alguns tipos de rendimentos, a legislação do IRPF determina sejam realizados recolhimento mensais, a título de antecipação, consoante art. 106 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

"Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

(...)"

A

Também não é esse o caso dos rendimentos apurados com base na presunção legal do artigo 42 da Lei 9.430/1996.

Certo é que tais rendimentos, tal qual ocorre, com àqueles apurados pela aplicação da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º), devem ser submetidos ao ajuste anual de que trata o artigo 2º da Lei 8.134 de 1990 e art. 7º da Lei 9.250 de 1996, que dispõem:

“Lei 8.134/1990

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (artigo 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I – será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (artigo 12) sobre a base de cálculo (artigo 10);

II – será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (artigo 10); (...).”

“Lei 9.250/1996

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal;”

É no ajuste anual que são incluídas as deduções da base de cálculo, autorizadas em lei (despesas médicas, despesas com instrução, previdência privada), e também as reduções do imposto. Além disso, os rendimentos, as deduções e os recolhimentos mensais são totalizados, permitindo ao contribuinte restituir o imposto eventualmente pago a maior.

O ajuste anual é a regra geral de tributação dos rendimentos recebidos pelas pessoas físicas; as tributações em definitivo, bem assim as exclusivas na fonte, são exceções, e devem estar expressa em lei. Logo, a consolidação e apuração do imposto devido, mediante o ajuste anual, não implica em mudança do critério temporal do fato gerador, pelo contrário, trata-se de estrita observância do comando legal (princípio da legalidade).

Frise-se que, caso o ajuste anual deixe de ser realizado, a autoridade tributária ou julgadora deve determinar sua realização, conforme estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 46 de 1997. Aliás, tal ajuste, não implica em alteração do critério jurídico do lançamento, muito menos do critério temporal do fato gerador. As diversas Câmaras deste Conselho já decidiram nesse sentido, inclusive determinando a realização do ajuste, a exemplo dos seguintes julgados:

Sessão: 27/01/1999
Decisão: Acórdão 106-10.636
Ementa: IRPF - LANÇAMENTO - APLICAÇÃO DA IN SRF N.º 46/97 - O crédito tributário continua a ser apurado em bases mensais, não obstante seja

computado na determinação da base de cálculo anual do tributo, em atenção ao disposto na IN SRF n.º 46/97.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NOVO PRAZO PARA DEFESA - DESNECESSIDADE - A abertura de novo prazo para defesa é determinada pela lei processual administrativa tão-só quando a exigência resultar agravada pela decisão da Delegacia de Julgamento.

Sessão: 15/10/1998
Decisão: Acórdão 102-43421
Ementa: *IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Classifica-se como omissão de rendimentos, a variação positiva no património do contribuinte, sem justificativa em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. Em obediência a alínea "a", inciso I do art. 1.º da IN - SRF n.º 46/97, reduz-se o valor do imposto devido.*

Sessão: 14/07/1998
Decisão: Acórdão 106-10282
Ementa: *IRPF - RENDIMENTOS - OMISSÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - É tributável o acréscimo patrimonial apurado pelo fisco, cuja origem não seja comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva.*
IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - APURAÇÃO MENSAL - O acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo os valores lançados serem computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, nos termos da IN SRF n.º 46/97.

Quanto a decadência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais também já firmou entendimento no sentido de que a contagem nos casos de rendimentos sujeitos ao ajuste anual tem por marco o dia 31 de dezembro de cada ano-calendário (fato gerador complexivo). Vejamos a ementa de um dos acórdãos sobre a matéria, proferido pela 4ª. Turma da CSRF:

Sessão: 22/09/2005
Acórdão: CSRF/04-00.092
Ementa: *IRPF - DECADÊNCIA - 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 (art. 150, § 4.º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro.*

A jurisprudência dominante nesta Câmara e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vem se consolidando no sentido de que o prazo decadencial do IRPF - no que tange aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual - é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro do ano da percepção dos rendimentos. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação. Nesse sentido, temos como exemplo os seguintes julgados:

Câmara: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data Sessão: 16/02/2004
Acórdão: CSRF/01-04.860
Ementa: "IRPF - DECADÊNCIA - 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 (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro. Recurso especial negado."

Câmara: 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Data Sessão: 12/09/2005
Acórdão: 102-47.078
Ementa: 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."

Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido de que decadência sempre é contada na forma do art. 173 do CTN, passei a adotar a orientação majoritária, supra referida, que vem sendo reiterada nos últimos anos.

No caso presente, os anos-calendário em discussão referem-se a 1999 a 2001 (a exigência do ano-calendário 1998 já foi excluída na decisão de primeira instância). A ciência do lançamento ocorreu em 30/04/2005 (fl. 871). Portanto, tendo sido afastada a qualificação da multa, à luz do artigo 150, inciso IV, do CTN, o prazo decadencial do ano calendário de 1999 transcorreu em 31/12/2004. Sendo assim, deve ser cancelado também pela decadência o lançamento relativo ao ano-calendário de 1999 (exercício de 2000).

Conclusão

Por todo exposto, oriento meu voto no sentido de: i) REJEITAR as preliminares de cerceamento do direito de defesa, de nulidade da ação fiscal por ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade, da nulidade da decisão de primeira instância e de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001; ii) DESQUALIFICAR a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; iii) ACOLHER a preliminar de decadência do direito de lançar referente ao ano-calendário de 1999; iv) no MÉRITO, e quanto as demais matérias, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões– DF, em 28 de fevereiro de 2007.


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

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

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

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

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

(...);

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

fm

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

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

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

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

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

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

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de fevereiro de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro: MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

(I) Da alegação de irretroatividade da Lei n.º 10.147/2001 e da LC 105/2001.

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

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

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

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

.....

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

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

As indagações feitas anteriormente em relação à Lei n.º 9.311, de 1996, valem para as disposições do artigo 38 da Lei n.º 4.495, de 1964. A quem se destinam as expressões: “as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário”, contidas no § 1.º do artigo 38 e a previsão do § 7.º de que se constitui crime a quebra do sigilo bancário? Qual a natureza desta norma: instrumental ou material? Se tais dados estão sob o controle do Estado, ente soberano, é preciso que se compreenda o porquê este impõe limitação à sua atuação, instituindo dois outros poderes, um com a função de criar leis e outro com a tarefa de verificar a legalidade dos atos praticados pelo próprio Estado, por meio do Poder Executivo.

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

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

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

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

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

§ 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311/96, em sua redação primitiva	Artigo 38 da Lei nº 4.595/64, em sua redação primitiva
º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização na constituição do crédito tributário relativo a contribuições ou impostos."	<u>Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u> <u>º. As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, exibição de livros e documentos em juízo, se existirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só sendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.</u>

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

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

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

A Lei nº. 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº. 105, de 2001, que introduziram, respectivamente, alterações nos artigos 11, § 3º. da Lei 9.311, de 1996 e artigo 38 da Lei 4.595, de 1964, ampliaram as hipóteses de prestação de informações bancárias, permitindo a utilização de dados a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos. Havendo ampliação dos poderes em busca de

informações, à luz do artigo 144, § 1.º, a seguir transcrito, tratam-se de normas de natureza instrumental.

Art. 144.....

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

Na linha do entendimento liderado pelo Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, do TRF da 4ª. Região, atualmente aposentado, “mostra-se destituído de fundamento constitucional o argumento de que o art. 144, § 1º, do CTN, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado de forma colidente com as garantias de inviolabilidade de dados e de sigilo bancário, decorrentes do direito à intimidade e à vida privada, elencadas como direitos individuais fundamentais no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição de 1988”.

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

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

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

“Com efeito, a Lei nº 10.174/01 revogou expressamente a proibição contida na Lei nº 9.311/96, criando novo direito para a Administração tributária. Logo, verifica-se que o ordenamento



posterior não se amolda ao contexto delimitado no § 1º. do artigo 144 do Código Tributário Nacional, pois a inovação legislativa não ampliou os poderes de fiscalização pré-existentes, mas sim trouxe novo poder de investigação para as autoridades administrativas, permitindo a utilização de dados da CPMF para a constituição do crédito tributário, quando na legislação anterior tal procedimento era expressamente proibido.”

Ademais, registra-se que movimentação financeira, por si só, não é fato gerador do imposto de renda. Assim, em oposição aos utilizam o § 1º. do art. 144, do CTN, para justificarem a retroatividade da Lei n.º. 10.174 e da Lei Complementar n.º. 105, ambas de 2001, para investigar a existência de outros tributos que não a CPMF, ao meu sentir, precisariam identificar, de forma prévia, a ocorrência do fato gerador, pois o artigo 144 § 1º., do CTN, faz referência “a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação”. Ora, se o depósito bancário, não é fato gerador do imposto sobre a renda, não se pode falar em ocorrência de fato gerador para justificar a aplicação retroativa de tais normas.

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

2. A lei no tempo

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

...

6. Revogação

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

....

11. Fundamentos da irretroatividade

A principal razão que justifica a irretroatividade é ser ela necessária à segurança jurídica. De fato, esse princípio assegura que um ato praticado em determinado momento, de acordo com

as regras então obrigatórias, será considerado sempre válido, mesmo que mudem as normas legais. Em conseqüência, os direitos e as obrigações que dele decorrem também serão considerados como tendo valor.

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

....

14. Exceção à irretroatividade

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

Conforme escreve Roubier, citado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho no artigo anteriormente apontado, se a lei pretender aplicar-se a situações em curso será preciso estabelecer uma separação entre as partes anteriores à data da mudança da legislação, que não podem ser antigas sem retroatividade, e as partes posteriores, para as quais a lei nova, pode ser aplicada. Nesta linha de raciocínio, conclui-se que as Leis n.º. 10.174 de 2001 e a Lei Complementar n.º 105, de 2001, ao serem aplicadas devem estabelecer a separação entre os períodos posteriores a 10 de janeiro de 2001, data que entraram em vigor, e os períodos anteriores a 10 de janeiro de 2001, época em que o artigo 38 da Lei n.º. 4.595, de 1964 e o § 3º. do artigo 11 da Lei n.º. 9.3111, de 1996, conferia aos jurisdicionados a garantia material de inviolabilidade de seus dados bancários, salvo, no último caso, para fins de cobrança da CPMF.

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

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

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

Pelo exposto, voto na linha dos que, assim como eu, entendem que "apenas a partir da vigência da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso

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

II – Da impossibilidade de qualificação da multa em lançamento feito com base em depósitos bancários.

Na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não se pode falar em ação ou omissão dolosa com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto n.º 4.489, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Em relação à movimentação financeira é preciso que se tenha presente as normas contidas nos dispositivos legais anteriormente citados, os quais seguem transcritos:

Lei Complementar n.º 105, de 2001.

....

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Decreto n.º 4.489, de 2002,

Art. 1º As instituições financeiras, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, sem prejuízo do disposto no art. 6º da referida Lei Complementar.

Art. 2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados (grifei).

....

§ 2º As instituições financeiras deverão conservar todos os documentos contábeis e fiscais, relacionados com as operações informadas, enquanto perdurar o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários delas decorrentes.

§ 3º A identificação dos titulares das operações ou dos usuários dos serviços será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número ou qualquer outro elemento de identificação existente na instituição financeira.

Se por força das disposições legais antes referidas, mais precisamente o art. 2º, do Decreto nº 4.489, de 2002, **as informações são mensalmente prestados à Secretaria da Receita Federal**, identificando cada uma das operações realizadas por seus respectivos titulares, não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Se estivessemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois ao fazer aplicação financeira o contribuinte não tem como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

Ademais, em se tratando de lançamento com base em presunção (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), há que se ter presente que o dolo, a fraude e a simulação não se presumem. **É possível exigir tributo com base em presunção da ocorrência do fato gerador, mas não é cabível a qualificação da multa a partir de presunção.**

É o voto.

Sala das Sessões-DF, em 28 de fevereiro de 2007.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva