



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Recurso nº. : 124.199
Matéria : IRPF - Ex(s): 1995 a 1999
Recorrente : CARLOS ALBERTO TOMAZI DE SALLES
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 20 de junho de 2001
Acórdão nº. : 104-18.070

PRELIMINAR DE NULIDADE – DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Somente a inexistência de exame de todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante.

SIGILO BANCÁRIO - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - 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 artigo 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964 (artigo 8º da Lei n.º 8.021, de 1990).

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS - Tributam-se, como omissão de rendimentos, os valores recebidos de pessoas físicas a título de pagamento de aluguéis, confirmados através de documentos lícitos. Admitindo-se prova em contrário, a ser produzida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

IRPF – GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL – LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Desta forma, não encontra respaldo legal a apuração de omissão de rendimentos, através de planilhamento financeiro, apurado de forma anual.

IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO DE 1997 – APLICABILIDADE DA LEI N.º 9.430, DE 1996 – Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

IRPF - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude. Desta forma, se a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada.

IRPF – MULTA DE OFÍCIO ISOLADA – AUSÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGÍVEL – ARTIGO 44 DA LEI N.º. 9.430/96 – INCOMPATIBILIDADE MANIFESTA COM OS ARTIGOS 97, 113 E 138 DO CTN – A inexistência de crédito tributário via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da regra expressa do art. 138 do CTN.

- A multa de ofício isolada prevista no inciso III, art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, conflita com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente em relação ao art. 97, inciso V, combinado com o artigo 113.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
CARLOS ALBERTO TOMAZI DE SALLES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão singular, por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, por maioria, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: I – excluir da exigência tributária as importâncias de R\$ 37.845,76; R\$ 94.168,60; e R\$ 583.731,15, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996; II – excluir da exigência a multa de ofício isolada; e III – reduzir a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício regular de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator), Leila Maria Scherrer Leitão e Vera Cecília Mattos Vieira de Moraes que negavam provimento quanto ao item II. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Remis Almeida Estol


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


REMIS ALMEIDA ESTOL
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 19 OUT 2001



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO e JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA. Defendeu a contribuinte, através de sustentação oral, a advogada Cybelle de Araújo Ramos, inscrita na OAB/MG sob o nº. 73.802.

Assinatura manuscrita em tinta preta, provavelmente da advogada Cybelle de Araújo Ramos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070
Recurso nº. : 124.199
Recorrente : CARLOS ALBERTO TOMAZI DE SALLES

RELATÓRIO

CARLOS ALBERTO TOMAZI DE SALLES, contribuinte inscrito no CPF/MF 150.738.156-53, residente e domiciliado na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, à Rua Tavares Bastos, n.º 12, Bairro Cidade Jardim, jurisdicionado a DRF em Belo Horizonte - MG, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 538/576, prolatada pela DRJ em Belo Horizonte - MG, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 581/598.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/12/99, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 02/12, com ciência, em 23/12/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.480.800,24 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%; da multa de lançamento de ofício isolada, previsto na Lei n.º 9.430/96, correspondentes aos anos-calendários de 1997 e 1998; e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1995 a 1999, correspondente, respectivamente, aos anos-calendários de 1994 a 1998.

O lançamento foi motivado pela constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

1 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos pessoas físicas, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal integrante deste Auto. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos, e 8º, da Lei n.º 7.713, artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134/90; artigos 7º e 8º, da Lei n.º 8.981/95 e artigos 3º e 11, da Lei n.º 9.250/95.

2 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA: Omissão de rendimentos apurada com base em arbitramento de rendimentos, mediante utilização de sinais exteriores de riqueza, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal e respectivos Demonstrativos de Gastos Incompatíveis com a Renda Disponível do contribuinte, os quais fazem parte integrante deste Auto. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos, e 8º, da Lei n.º 7.713, artigos 1º ao 3º, da Lei n.º 8.134/90; artigos 6º e §§, da Lei n.º 8.021/90 e artigos 3º e 11, da Lei n.º 9.250/95.

3 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS: Omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, não foram comprovados mediante documentação hábil e idônea, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal integrante deste Auto. Infração capitulada nos artigos 3º e 11, da Lei n.º 9.250/95; e artigo 42, da Lei n.º 9.430/96.

4 – MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme informação dada pelo contribuinte em resposta a esta fiscalização, detalhado no Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no artigo 8º, da Lei n.º 7.713/88; e artigo 44, parágrafo 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

O Auditor Fiscal da Receita Federal autuante, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 13/31, entre outros, os seguintes aspectos:

- que este processo iniciou-se a partir de diligências fiscais promovidas pela 6ª Região Fiscal da Secretaria da Receita federal, sediada em Belo Horizonte, pelas quais se constatou a existência de "um próspero negócio de compra e venda de dólares", no escritório do contribuinte à rua Goitacazes, n.º 43, Sala 703 em Belo Horizonte. Esta diligência fiscal está amplamente reportada em representação anexada ao processo judicial e a este processo administrativo fiscal. Em 26/06/98 (fls. 40/50), foi expedido Mandado de Busca e Apreensão tanto no endereço citado, como na Av. Álvares Cabral 51, sede da Disbel Comercial Ltda., da qual o contribuinte também é sócio;

- que por solicitação da Superintendência da 6ª Região Fiscal, e atendendo o pedido do Ministério Público, foi em 06/11/98 quebrado o sigilo bancário do contribuinte, seu ex-sócio Carlos Coelho de Almeida Júnior, as duas empresas das quais foram ambos sócios quotistas, Disbel Consultoria e Participações Ltda., e Disbel Ltda.;

- que considerando que "restou evidenciado fortes indícios de prática de operações de câmbio (dólares), não devidamente autorizada pelo Banco Central do Brasil, o que em tese caracteriza o delito capitulado no art. 16 da Lei n.º 7.492/86", com eventuais reflexos em delito contra a ordem tributária (Lei n.º 8.137/90), foi instaurado em 14/07/98 pela Procuradoria da República, procedimento Administrativo Criminal envolvendo o contribuinte;

- que foi o contribuinte intimado a declarar a que fim se destinaram os cheques aí especificados, emitidos pelo contribuinte, e liquidados através do sistema de compensação; identificar os favorecidos, e justificar/comprovar estes pagamentos, através



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

de documentação hábil, idônea e coincidentes em datas e valores; comprovar a origem dos recursos que possibilitaram os gastos representado por estes cheques;

- que foi esclarecido ao contribuinte que as cópias dos cheques especificados nas intimações foram fornecidas pelas instituições financeiras respectivas, tendo em vista a quebra do sigilo bancário do contribuinte, e que seriam disponibilizadas ao contribuinte para sua conferência pessoal, se assim lhe conviesse (oportunidade não utilizada pelo contribuinte);

- que a título exemplificativo, além da intimação ao contribuinte com relação aos cheques, foram alguns beneficiários (favorecidos) dos cheques intimados a declarar quais foram as operações que deram origem ao recebimento dos cheques, e apresentar documentos comprobatórios, inclusive da escrituração (no caso de pessoa jurídica);

- que, quanto a conta conjunta no Banco Geral do Comércio, atual Santander Brasil, tendo em vista a participação de 50% para cada correntista, será este percentual atribuído ao contribuinte fiscalizado nos gastos comprovados pelos cheques;

- que considerando a participação de 50% para cada correntista da conta do Banco Bemge, será este o percentual atribuído ao contribuinte fiscalizado nos gastos comprovados pelos cheques sacado contra a conta conjunta;

- que o contribuinte não comprovou a origem dos recursos depositados em contas bancárias de sua titularidade. A fiscalização procurou conceder-lhe toda a oportunidade possível de se manifestar e prestar os esclarecimentos solicitados, dentro dos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que desta forma, o total dos depósitos de origem não comprovada está consolidado nas planilhas anexas "Total de Depósitos/ Créditos Efetuados Conforme Extratos Bancários, em relação aos anos calendários de 1994 a 1996, insere-se a questão na hipótese prevista na Lei n.º 8.021/90;

- que não tendo o contribuinte comprovado a origem dos recursos depositados em contas bancárias de sua titularidade, em relação aos anos-calendários 1997 a 1998, insere-se a matéria na hipótese prevista na Lei n.º 9.430/96.

Em sua peça impugnatória de fls. 520/548, apresentada, tempestivamente, em 21/01/00, o suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que, preliminarmente, ressalta-se que, de acordo com o artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72, o auto de infração deve conter, dentre outros elementos indispensáveis e obrigatórios, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

- que pretendeu a autoridade autuante introduzir, em anexo ao Auto de Infração, um relatório em que demonstraria suas acusações. Em que pese a afirmativa, não foram produzidas explicações seguras, nem provas incontestas da irrogação, tendo em vista a ausência da indicação do artigo da lei que, provavelmente, diria respeito à multa isolada que se pretende imputar ao contribuinte, omissão que implica na nulidade de todo o processo, face: (a) – a falta de eficácia do Auto de Infração para produzir efeitos válidos, pela ausência de requisito fundamental básico e indispensável; (b) – cerceamento do direito de defesa, em decorrência da omissão de dados indispensáveis para elucidar o contribuinte sobre as acusações que se lhe imputam;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que como o Termo de Verificação Fiscal faz parte integrante do auto de infração, ele deverá conter todos os elementos explicativos indispensáveis e necessários para fornecer ao autuado dados seguros, claros e precisos sobre a acusação que real ou supostamente, lhe está sendo imputada;

- que outra falha, da mesma natureza, cometida pelo auditor no auto de infração, acha-se referida especificamente no campo destinado ao "Demonstrativo de Apuração", ao imputar ao contribuinte multa de 150%, descrevendo apenas os dispositivos legais pertinentes: o art. 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218/91; e art. 44, inciso II, da lei n.º 9.430/96 c/c art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172/66;

- que contudo ao irrogar a multa de 150% ao contribuinte, o auditor desconsiderou totalmente que é necessário haver a tipificação de fraude ou do dolo por parte do contribuinte e que haja nos autos elementos de prova suficientes que autorizem o convencimento da prática desses atos gravosos ou outro procedimento no qual o dolo específico seja elementar. Como, em nenhum momento do procedimento fiscal, ficou caracterizada a existência de dolo por parte do contribuinte, não cabe e, portanto, não prospera a aplicação da multa agravada;

- que infere-se que, por não haver no Auto de Infração ou no Termo de Verificação Fiscal quaisquer explicações do auditor fiscal do porque da aplicação da multa agravada, configurado está o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, que, em face da falta de descrição dos motivos que levaram o auditor a aplicar tal agravamento, não apresentando elementos explicativos, imprescindíveis para sua perfeita configuração, acha-se impossibilitado de refutá-los;

- que se os documentos do contribuinte, quando da ocorrência dos exames autorizados pelo mandado de quebra de sigilo bancário, foram a ele devolvidos, com a forte



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

evidência de não terem tido nenhuma utilidade fiscal, não poderia o Fisco, sob qualquer pretexto, ir além dos dados autorizados no Mandado, sob pena de nulidade de quaisquer lançamentos estranhos ao objeto do litígio protegido pelo despacho judicial;

- que desconhece o impugnante qualquer pedido feito ao Poder Judiciário para violação de seu sigilo bancário tendo por objetivo específico a apuração de omissão de receita para fins de lançamento pelo fisco federal. Se houve autorização para a divulgação de dados de sua movimentação financeira certamente o embasamento do pedido não correspondeu ao resultado que se pretende agora obter com a utilização de tais documentos. Há, pois, evidente desvio de finalidade, o que importa na ilicitude da utilização da prova;

- que não havendo qualquer prova lícita da alegada omissão de receita, deve ser inteiramente cancelado o item respectivo do Auto de Infração, sob pena de onerar o Poder Público com desnecessário ônus de sucumbência em fase judicial posterior, momento em que certamente será declarado o desvio de finalidade na utilização dos dados obtidos junto às instituições financeiras;

- que, quanto as doações recebidas declaradas, tem-se que devem ser aceitas como provas de doação já que constam nas declarações do doador e do donatário;

- que, quanto ao empréstimo recebido declarado, tem-se que relativamente ao empréstimo concedido ao contribuinte no valor de R\$ 70.000,00, por Mauro Mendes Ferreira, o auditor alega de o "mutuante apresentou comprovantes de sua declaração de rendimentos, mas não do empréstimo, e da efetividade da entrega de recursos, pelo que este empréstimo não é considerado na apuração dos rendimentos omitidos com base em depósitos bancários de origem não comprovada";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que o contribuinte, de acordo com a transcrição do próprio auditor neste Termo de Verificação, já afirmou, em outro momento, que "por não existir contrato formal, essa operação se encontra incluída nas declarações tanto do mutuante como do mutuário". Assim, o comentário feito pelo auditor é desnecessário, uma vez que o próprio contribuinte já confirmou não haver documento que formalizasse tal empréstimo, estando o mesmo descrito nas declarações de ambos os contribuintes;

- que, quanto a liquidação da Mats Factoring Fomento Comercial Ltda., tem-se que houve um engano aritmético na própria declaração de bens do contribuinte, relativamente ao ano-calendário de 1997 e 1998, ao constar o valor citado, uma vez que, somando-se os valores contidos no quadro de discriminação, tem-se o valor de R\$ 100.000,00, equivalente ao valor constante do distrato social;

- que, quanto aos sinais exteriores de riqueza, tem-se que em nenhum momento o fisco demonstrou ter ocorrido aumento patrimonial por parte do contribuinte, como por exemplo aquisição de imóveis ou outros bens que fossem incompatíveis com os rendimentos por ele declarados, não há a certeza da ocorrência do fato gerador, descaracterizando, por sua vez, a incidência do art. 6º da Lei n.º 8.021/90 na hipótese versada;

- que, quanto a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, anos calendários de 1997 e 1998, tem-se que tanto os artigos 180 e 181 do RIR/80, artigos 228/229 do RIR/94 e 281/282 do vigente RIR/99, que tratam de matéria similar à tratada no artigo 849 sob exame, deram origem a ementas do 1º Conselho de Contribuintes admitindo a aplicação de interpretações analógicas, invocam-se nesta impugnação a exclusão da base de tributação de todas as situações análogas àquelas, quais sejam: (i) – empréstimos de terceiros, não vinculados à empresa da qual o autuado é sócio, e depositados na conta bancária deste; (II) – valores recebidos e repassados a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

terceiros por conta e ordem destes, mediante depósito bancário momentâneo; (III) – ocorrência de vários saldos credores no mesmo mês, situação em que se tributa o maior e não a soma de todos eles; (IV) – retorno de recursos devolvidos ao titular da conta e depositados no mesmo banco; (V) – suprimentos fornecidos por pessoas não relacionadas nos citados artigos; (VI) – reconstituição do saldo da conta de modo que a tributação recaia sobre o saldo credor apurado e não sobre o valor do ingresso; e (VII) – transferências entre contas ou entre caixas parciais. Assim, propugna-se, portanto, pela retificação do cálculo do crédito tributário levantado;

- que, quanto a omissão de rendimentos de aluguéis, anos-calendários de 1995 a 1997, tem-se que o auditor imputou ao contribuinte, com base nos documentos apresentados pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal, de 11/06/99, comissões e despesas de cobrança, da qual se apurou a omissão em relação aos valores declarados nos anos-calendários de 1995 a 1997;

- que os valores omitidos compensam-se com o valor relativo à omissão de receita que vier resultar como resíduo da acusação anterior uma vez que se o valor subtraído tivesse sido oferecido à tributação, seu somatório justificaria a origem dos recursos depositados.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que como o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e não é despacho nem decisão, as razões apresentadas não se enquadram nas hipótese do art. 59. Portanto, o ato não pode ser declarado nulo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que por sua vez, nada há que demande o saneamento previsto no art. 60 do Decreto n.º 70.235/72. Pelo que consta dos autos, não se verificam irregularidades, incorreções nem omissões que prejudiquem o reclamante, ou influam na solução do litígio;

- que não se acolhe a contestação da multa de ofício, já que na hipótese de haver a atividade ilícita, seu produto econômico é tão inconfessável como o próprio delito originário;

- que o presente processo trata de omissão de rendimentos. No Termo de Verificação (fls. 13), há referência à prática, em tese, da atividade clandestina. No primeiro parágrafo da sua pag. 2/19 (fls. 14), consta o raciocínio exposto pelo Ministério Público no "Expediente GAB/ARN/10/98" (fls. 37 do anexo), cujo conteúdo é coincidente com primeiro trecho anteriormente transcrito. Assim procedendo, ao impor a multa qualificada, o autuante deixa claro o entendimento de que a omissão apurada, por decorrência, tem a mesma natureza da omissão tratada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, aos quais remete o inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Não há, pois, cerceamento do direito de defesa;

- que julgar se houve o crime, ou não, extrapola a competência deste foro, sendo objeto do competente processo penal. Entretanto, havendo a representação fiscal para fins penais, há de se considerar os elementos que a motivaram como suficientes para lastrear a aplicação da multa contestada;

- que em relação à multa isolada, confirma-se o erro de fato cometido pelo auditor no Termo de Verificação (fls. 31). Nela consta a expressão "art. 44, § 1º, inciso III", sem fazer menção à Lei n.º 9.430/96. Entretanto, tal erro não prejudica o impugnante nem constitui inobservância de formalidade legal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que outra sorte não tem a alegação de uso ilícito das provas. Os extratos bancários foram utilizados exatamente para os fins determinados pelo Juiz da 4ª Vara. Enfim, não se identifica, no ato contestado, nada que prejudique o próprio processo, ou o estabelecimento da relação jurídica processual, nele constando todas as formalidades exigidas na legislação, arroladas no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, para que seja considerado válido ou juridicamente perfeito;

- que veja-se que referido artigo não manda, como pretende o impugnante, que todas as verificações sejam feitas no "Termo de Verificação Fiscal", nem veda que esclarecimentos se façam em demonstrativos. Seu inciso III obriga que haja descrição do fato. Isto foi feito, de forma clara e exaustiva;

- que, quanto aos Sinais Exteriores de Riqueza, tem-se que a tributação das pessoas físicas se faz pelo regime de caixa, ou seja, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da movimentação financeira representativa do efetivo recebimento do rendimento, ou da efetiva colocação do recurso juridicamente à disposição do contribuinte. Qualquer aplicação de recursos pressupõe anterior aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Por esta razão, gastos de qualquer natureza e incrementos patrimoniais levam a perquirir sobre a ocorrência do fato gerador do imposto;

- que em consonância com o raciocínio retro, há dois dispositivos legais aplicáveis aos exercícios de 1995 a 1997 que permitem presumir a omissão de rendimentos. O art. 6º da Lei n.º 8.021/90, autoriza o lançamento de renda presumida, mediante a utilização de sinais exteriores de riqueza, assim denominada a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. Já o § 1º do art. 3º da Lei n.º 7.713/88, presume que decorra de rendimentos tributáveis omitidos o acréscimo patrimonial da pessoa física não justificado pelos rendimentos declarados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que da conjunção dos dois dispositivos, conclui-se que são hábeis para lastrear o arbitramento de renda omitida qualquer soma de dinheiro despendida, seja com bens ou direitos que passem a figurar no acervo patrimonial da pessoa, seja com gastos (aquisição de coisas consumíveis, exaustão de recursos necessária à manutenção ou conservação de algum negócio ou de alguma outra coisa, etc.). Entram no rol de interesse pagamentos efetuados a terceiros por qualquer motivo: quitação de empréstimos tomados de pessoas físicas ou jurídicas, concessões de empréstimos a pessoas físicas ou jurídicas, desconto de título, compra de dólares para fins de investimentos pessoais, compra de dólares com escopo comercial, integralização de capital, aquisição de imóveis, aquisição de automóveis, etc.;

- que na espécie, o fiscalizado foi notificado de que seria submetido ao procedimento de arbitramento na forma do § 1º do art. 6º da Lei n.º 8.021/90 (fls. 328). Portanto, constitui artifício inócuo alegar não saber o que pretende o fiscal quando diz que a compensação de um cheque pago a determinada pessoa física ou determinada pessoa jurídica comprova a realização de um gasto. Mesmo os cheques endossados, conforme dispositivo transcrito na impugnação, comprovam o pagamento de uma obrigação em relação à pessoa a favor da qual o cheque foi emitido. O que importa para o arbitramento, é que qualquer cheque compensado representa, inexoravelmente, consumo de disponibilidade financeira do seu emitente;

- que cumpre observar que o lançamento com base em sinal exterior de riqueza depende exclusivamente da existência de gastos. Tais gastos podem ser de toda e qualquer natureza, não se restringindo àqueles revelados pela posse ou propriedade de imóveis, aeronaves, automóveis, iates, etc. Assim, diferente do que se defende na impugnação, a aplicação do art. 6º da Lei n.º 8.021/90 não é descaracterizada pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

inexistência de aquisição, posse ou propriedade de tais bens, já que a autuação tem por base gastos distintos, devidamente comprovados;

- que efetuada a mensuração dos gastos, cabe o fisco compará-los com a renda disponível e, havendo incompatibilidade, arbitrar o rendimento omitido. Somente se pode afastar a presunção legal mediante a prova, de ônus do impugnante, de que: (1) – inexistem os gastos elencados no lançamento, que na espécie eqüivale à comprovar a inexistência das compensações dos cheques arrolados; ou (2) – as aplicações de recursos demonstradas pelo fisco foram acobertadas ou por rendimentos já tributados, embora não declarados, ou por rendimentos isentos, ou por aquisição de disponibilidade financeira não abrangida pelo campo de incidência do imposto. Isso não se faz na impugnação. Eis por que é ocioso se evadir do cerne da questão, com críticas estéreis ao auditor;

- que não influi na solução da lide saber se uma determinada aquisição de dólares se destinou a investimento pessoal ou se teve escopo comercial. Dizer que a operação efetuada com a empresa Delano, referente a desconto de títulos, foi feita particularmente em nome próprio só reforça a sua inclusão no demonstrativo de gastos incompatíveis. Nas operações de caráter pessoal com a Telemil, segundo a qual correspondem a empréstimos, nenhuma relevância tem a informação de que o infrator não é sócio da tomadora. Em todos os casos há consumo de disponibilidade financeira, que, não sendo acobertada pela renda disponível, a lei presume decorrer de rendimentos omitidos;

- que as alegações referentes a supostos empréstimos não merecem guarida. Ao fisco não é dado presumir a existência de aquisição não tributável de recursos, porque a presunção legal é de que os gastos incompatíveis com a declaração foram acobertados por rendimentos não oferecidos à tributação. Assim sendo, não cabe ao fisco presumir a existência de empréstimos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que nas declarações de bens referentes aos exercícios de 1995 a 1997, que fazem prova em favor do fisco, não menção a empréstimos. Admiti-los, aqui, somente é possível mediante efetiva comprovação do mútuo, de ônus do fiscalizado, com indicação objetiva de valor, data e demais dados que o caracterizam. Sem a comprovação, por presunção não se pode alocar aos anos-calendários em análise entradas de recursos associadas aos pretensos mútuos. Alegar que a emissão de um cheque seja decorrente da concessão de um empréstimo não é suficiente para impor ao fisco a presunção de que esse empréstimo tenha sido quitado no mesmo ano-calendário da concessão. Da mesma forma, a alegação de que determinado cheque representa a quitação de um empréstimo anteriormente tomado não permite concluir quando ocorreu ingresso do recurso. As alegações imprecisas de terceiros são provas contra os próprios signatários. Entretanto, não sendo lastreadas em outros elementos de convicção, não são suficientes para contrapor o arbitramento de que aqui se trata;

- que é importante frisar que o lançamento não se fez com base nos depósitos bancários. Os depósitos somam valores muito superiores aos rendimentos lançados, como se observa nos demonstrativos de fls. 35/37. A apuração desta soma é mais um elemento a evidenciar a existência da omissão, dada a sua incompatibilidade com os rendimentos declarados e a impossibilidade de o fiscalizado fazer a justificativa que a lei o obriga;

- que, entretanto, a relevância dos depósitos se restringe à observância da condição estabelecida no § 6º do art. 6º, da Lei n.º 8.021/90. O comedimento do autuante afastou do caso a polêmica na interpretação do § 5º do referido artigo 6º, em decorrência da qual as instâncias superiores de julgamento do processo administrativo fiscal criaram limitações à aplicação das determinações nele expressas. A omissão em apreço foi quantificada com base no consumo da renda, comprovado pelo rastreamento dos cheques



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

compensados. O critério adotado foi preferido aos depósitos bancários, por ser mais favorável ao contribuinte;

- que a mesma prudência louvável do autor se revela quando atribui ao fiscalizado responsabilidade por apenas 50% da movimentação financeira ocorrida nas contas conjuntas;

- que mesmo que fosse possível determinar percentual distinto para cada titular das contas conjuntas, o autuante tinha autorização legal para considerar o fiscalizado responsável por 100% das consequências tributárias das movimentações financeiras analisadas. Como o arbitramento é medida extrema imposta pela lei diante da incerteza, é prudente que se busquem sempre os critérios menos onerosos ao sujeito passivo, a exemplo do que determina o § 6º do art. 6º, da Lei 8.021/90. Prevalece, pois o critério adotado;

- que por fim, há de se comentar o fato de o rendimento omitido ter sido apurado com base em consolidações anuais. Certamente, em qualquer julgamento isento e probo, há de se concordar com a retidão de tal procedimento;

- que os artigos 2º ao 8º, da Lei n.º 7.713/88 e os artigos 5º e 6º, da Lei n.º 8.383/91 determinam que o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Tais dispositivos e os que os sucederam dão sustentação ao acréscimo patrimonial não justificado determinado com base em fluxo financeiro mensal. Contudo, eles não são empecilho para levantamentos anuais, contra os quais não há qualquer vedação expressa em lei;

- que com o advento dos arts. 9, 10, 11 e 12 da Lei n.º 8.134/90, além do recolhimento mensal, sem prejuízo do art. 2º, da Lei n.º 7.713/88, o contribuinte é obrigado a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual deve apurar o imposto devido mediante aplicação da tabela de incidência anual, distinta da mensal. A essência desses dispositivos foi mantida em leis posteriores, a exemplo dos arts. 12, 13 e 15, da Lei n.º 8.383/91;

- que a tributação em bases exclusivamente mensais se restringiu ao exercício de 1990, ano-base de 1989, período de vigência da Lei n.º 7.713/88 que antecedeu a eficácia da lei n.º 8.134/90. Para esse exercício, só se podia admitir fluxos de caixa mensal, até porque não havia tabela de incidência anual. Mensurada a omissão pelo total do ano, não havia meios práticos de tributá-la, exceto mediante distribuição presuntiva pelos doze meses, a fim de possibilitar a aplicação das tabelas mensais;

- que pelas normas hoje vigentes, a tributação da renda das pessoas físicas é feita predominantemente em bases anuais. Na realidade, o valor do imposto devido que prevalece é o apurado na declaração de ajuste anual, que considera todos os rendimentos do ano-calendário. Os pagamentos realizados pelo contribuinte durante o ano, inclusive mediante retenção na fonte, são meras antecipações do imposto calculado na declaração;

- que destarte, a própria sistemática do regime de declaração de ajuste anual confere ao Fisco Federal o poder de exigir do contribuinte o imposto devido por todos rendimentos tributáveis auferidos no ano, mesmo que não tenha havido as antecipações mensais. A tributação mensal não exclui a anual. Ao contrário, a anual supre a mensal. Veja-se que a IN SRF n.º 46/97, manda que, no caso de omissão de rendimentos sujeitos ao pagamento de imposto mensal, se exija apenas o imposto suplementar decorrente da base de cálculo anual. Nesse procedimento, saber o mês em que o rendimento omitido foi percebido não influi no cálculo do valor a exigir, pois será apurado com base na tabela anual e não na mensal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que assim, é despiciendo exigir do fisco que, além de provar a omissão e quantificá-la, apure-a mensalmente. Não só lhe falecem a objetividade, como já esclarecido, e a legalidade, como não se coaduna com o espírito de justiça. Os levantamentos anuais tem bases mais seguras e são mais favoráveis ao contribuinte, amenizando, com a prudência, a incerteza associada à presunção e o rigor do arbitramento. O lastro mais sólido advém da obrigatoriedade de o contribuinte elaborar declarações anuais de rendimentos e de bens e direitos, que proporcionam informações mais precisas. O cálculo anual beneficia o contribuinte, porque há probabilidade de se obter valores subavaliados, já que recursos que se tornam disponíveis no fim do ano justificam aplicações ocorridas no início. Conclui-se, com isso, pela primazia dos levantamentos anuais;

- que, quanto aos depósitos bancários, tem-se que simples alegações desprovidas de lastro não elidem o lançamento. O art. 42, da Lei n.º 9.430/96, diz que caracterizam "omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações". Portanto, é do fiscalizado o ônus de provar a origem dos depósitos, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável, como por exemplo: empréstimos, recursos de terceiros que transitaram pela conta do titular, transferências etc. :

- que em relação às doações e empréstimos declarados, acolhe-se a contestação. Na verdade, as doações e empréstimos devem ser comprovados por meio de documentação hábil e idônea e pelo devido lançamento da operação nas respectivas declarações, bem como ser compatíveis com os rendimentos e disponibilidades financeiras declarados pelos envolvidos, nas respectivas datas de entrega e recebimento dos valores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Entretanto, uma vez observada a condição de lançamento nas declarações, consideram-se insuficientes para lastrear a glosa os argumentos do autuante;

- que também se há de acolher a alegação concernente à doação de 25% de um apartamento. Conforme fls. 171 e 172, a aquisição do imóvel se deu por meio de escritura pública de compra e venda, em que o interessado figura entre os compradores, sendo o vendedor pessoa distinta da doadora. Assim, há de se admitir que o objeto da doação tenha sido a quantia necessária para a aquisição do imóvel, que pode ter transitado por uma das contas correntes bancárias;

- que no tocante à liquidação da Mats Factoring, há de se considerar que a data do distrato não é obrigatoriamente a da restituição do capital aos sócios. Embora o Distrato Social seja de 14/04/99, nele consta que a sociedade não mais praticava atos comerciais desde 03/11/98 (fls. 164/165). Por sua vez, na declaração de encerramento de atividades, entregues em 20/11/98, consta que a data do evento é de 31/10/98 (fls. 506). Assim, sendo, há de se retificar o lançamento, para incluir os recursos decorrentes;

- que não obstante, não se acolhe o valor do recebimento pretendido pelo autuante (R\$ 90.000,00, fls. 542). Não se tendo apresentado o demonstrativo de distribuição do acervo líquido entre os quotistas, só se admite que ao interessado coube a parte do patrimônio líquido proporcional à sua participação societária. Da declaração de encerramento, tem-se que a participação do autuado no capital social era de 90% (fls. 510). A mesma fonte comprova que o total do ativo a distribuir somava R\$ 92.625,03 (fls. 508/509). Consequentemente, o valor aqui aceito restringe-se a R\$ 83.362,53;

- que os rendimentos de aluguéis comprovadamente omitidos foram computados para justificar gastos e ou depósitos, como provam os demonstrativos de fls. 36/38, nada havendo a reparar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

As ementas que consubstanciam a decisão da autoridade singular são as seguintes:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que presentes os elementos que caracterizam, em tese, os crimes tipificados nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: NULIDADE – Os casos de nulidade são os previstos no art. 59 do Dec. n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1995, 1996, 1997

Ementa: SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – A realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte constitui sinal exterior de riqueza e serve de base para presunção e arbitramento da renda omitida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1998, 1999

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTO PROCENDENTE EM PARTE.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/07/00, conforme Termo constante às fls. 577/579, o recorrente interpôs, tempestivamente (14/08/00), o recurso voluntário de fls. 580/598, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o processo em questão originou-se daquele instaurado contra o Sr. Guildner Macius Carvalho, processo n.º 10680.011962/98-69. Constata-se que o citado processo já foi julgado perante esse Conselho de Contribuintes, o qual deu provimento parcial ao recurso;

- que esclarece-se que, tendo este processo embasamento naquele, e uma vez que toda a averiguação fiscal relativa a este surgiu em decorrência da fiscalização levada a efeito no Sr. Guildner Marcius Carvalho, e como no processo do Sr. Guildner nada ficou comprovado contra o mesmo, havendo, inclusive, desagravamento da multa, infere-se que o processo objeto deste recurso deve seguir o mesmo destino dado àquele, não havendo, portanto, como imputar-lhe omissão de receita e, em particular, multa agravada, ou quaisquer penalidades semelhantes;

- que é clara, portanto, a inobservância por parte da ilustre julgadora monocrática ao entendimento dos Conselhos de Contribuintes, uma vez que é pacífico entre eles a obrigatoriedade do preenchimento de todos os requisitos necessários para a formalização do processo estabelecidos no Decreto n.º 70.235/72, incluindo, conseqüentemente, aqueles estabelecidos no artigo 10 daquele Decreto, os quais, no presente caso, não foram atendidos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

- que a falta da capitulação detalhada configura um dos vícios existentes, vício este ensejador de nulidade procedimental. A falta de descrição dos fatos constantes no auto de infração, fornecendo dados detalhados sobre a suposta irrogação imputada, gera, por sua vez, também, vício insanável caracterizador de nulidade;

- que citar trechos do processo judicial, como argumentos da manutenção da suposta infração, ou melhor como manutenção da multa agravada não são suficientes. Um dos objetivos desse procedimento administrativo foi a apuração da veracidade, bem como confirmação das infrações contidas no processo judicial. Assim, como em nenhum momento deste procedimento foram adicionados elementos novos capazes de corroborar os indícios contidos naquele processo judicial, não há que se falar em aplicação de multa agravada, ou outra penalidade;

- que, quanto a quebra do sigilo bancário, tem-se que é oportuno esclarecer que aquela autoridade não analisou todos os argumentos despendidos na impugnação, fato que, por si só, gera a nulidade da decisão. É entendimento pacífico dos Conselhos de Contribuintes a necessidade e a obrigatoriedade da decisão apreciar todos os argumentos do contribuinte, sob pena de nulidade da mesma.

Consta às fls. 580 o oferecimento de garantias conforme § 3º, do artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, de acordo com a Medida Provisória n.º 1973-63, de 29/06/00, aceitas pela DRF Belo Horizonte – MG, conforme documento de fls. 599.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 10680.027842/99-37
Acórdão nº : 104-18.070

VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Estão em julgamento as seguintes questões:

- a) – as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão singular, por cerceamento do direito de defesa;
- b) – omissão de rendimento de aluguéis recebidos de pessoas físicas, levantados, mensalmente, conforme se constata às fls. 39;
- c) – acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Gastos Incompatíveis com a Renda Disponível”, realizados através de “Fluxos Financeiros”, apurados de forma anual, conforme se constata às fls. 35/37;
- d) – omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, nos anos-calendários de 1997 e 1998 (aplicação do art. 42 da Lei n.º 9.430/96), levantados de forma mensal, conforme se constata às fls. 34; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

e) – lançamento de multa de ofício de 75%, exigida de forma isolada, em virtude da falta de recolhimento do carnê-leão, sobre rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, declaradas na declaração de ajuste anual, cujo imposto não foi recolhido nos respectivos fatos geradores, conforme se constata às fls. 09 e 489, para no ano calendário de 1997 e fls. 11 e 493, para o ano de 1998 (art. 44, inciso III, da Lei n.º 9.430/96);

f) – lançamento de multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96.

Do exame da peça recursal, inicialmente, se faz necessário se manifestar sobre a preliminar de nulidade da decisão singular, suscitada pelo recorrente, por entender que a autoridade julgadora deixou de se manifestar sobre diversos argumentos.

Entendo que não se deva dar razão à recorrente no tocante à preliminar de cerceamento do direito de defesa, já que a decisão de primeira instância apreciou circunstanciadamente todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

Ora, somente a inexistência de exame de algum argumento apresentado pelo recorrente, na fase impugnatória, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante. Entretanto, não é o caso em questão, já que na peça recursal o suplicante argumenta em termos genéricos, alegando, entre outros, a título exemplificativo, “que não consta na decisão qualquer menção sobre os comentários do contribuinte a respeito da alegação do autuante de que “restou evidenciado fortes indícios de prática de operações de câmbio (dólares), não devidamente autorizada pelo Banco Central do Brasil, o que em tese



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

caracteriza o delito capitulado no art. 16 da Lei n.º 7.492/86", com 'eventuais reflexos em delito contra ordem tributária (Lei n.º 8.137/90)". Não vejo como seria essencial para sua defesa, já que a matéria em litígio, neste processo, é tributária, e o que se busca no fundo é a verdade material.

Não consigo visualizar quais seriam estes argumentos de defesa que teriam o poder de modificar a decisão singular, já que a mesma é clara e expõe o ponto de vista do julgador em todas as infrações imputadas.

Ora, os autos demonstram, claramente, as infrações imputadas, a decisão singular, é cristalina, e se manifesta sobre os principais argumentos apresentados pelo suplicante em sua peça impugnatória. Estes são os principais fatos do processo em questão, e estes foram longamente debatidos pela autoridade julgadora singular, talvez, não a contento do suplicante, ou seja, o resultado não foi como o suplicante gostaria que fosse. No meu entender, não faz nenhum sentido a autoridade julgadora ficar rebatendo argumento por argumento, principalmente, os que não teriam o poder de modificar as decisões das questões discutidas.

É evidente que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.

Da mesma forma, é evidente que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Não obstante, a infinidade de situações suscetíveis de serem compreendidas no significado das expressões preterição do direito de defesa, ou do direito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

de ampla defesa é de tal amplitude que se faz necessário distinguir quando existe a falta de apreciação de prova ou de argumento de defesa.

Os artigos 29 e 30 do Decreto n.º 70.235/72, dizem respeito, respectivamente, à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas. É claro que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talante, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada pelo impugnante, não necessariamente dá origem a preterição do direito de defesa, e por via de consequência, o nascimento do cerceamento do direito de defesa. Para que flore o cerceamento do direito de defesa, que seria uma condicionante para a nulidade da decisão singular, se faz necessário que esta questão tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório, não pode ser alegação por alegação, sem nenhuma importância no fato discutido.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão singular, por cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não colhe a preliminar de nulidade do Auto de Infração argüida pelo recorrente, ao argumento de que a autoridade lançadora teria obtido as provas por meio ilícito, através da quebra do sigilo bancário sem autorização judicial. Senão vejamos:

A argumentação do recorrente é de que o procedimento fiscal não tem amparo legal, para tanto, alega, inicialmente, que o fornecimento de extrato bancário ao autuante não tem assente em lei, pois somente com autorização judicial pode a Fiscalização solicitar à instituição financeira extratos de contas bancárias mantidas pelos contribuintes, já



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

que se os documentos do contribuinte, quando da ocorrência dos exames autorizados pelo Mandado de quebra de sigilo bancário, foram a ele devolvidos, com forte evidência de não terem tido nenhuma utilidade fiscal, não poderia o Fisco, sob qualquer pretexto, ir além dos dados autorizados no Mandado, sob pena de nulidade de quaisquer lançamentos estranhos ao objeto do litígio protegido pelo despacho judicial.

Nos termos da lei, o sigilo bancário será quebrado sempre que houver processo instaurado e a autoridade fiscalizadora considerar necessário, pois é sabido que os estabelecimentos bancários não poderão eximir-se de fornecer à fiscalização, em cada caso especificado pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, cópias das contas correntes de seus depositantes ou de outras pessoas que tenham relações com tais estabelecimentos, nem de prestar informações ou quaisquer esclarecimentos solicitados, se a autoridade fiscal assim o julgar necessário, tendo em vista a instrução de processo para qual essas informações são requeridas.

A lei n.º 8.021/90 revoga, para fins fiscais, a obrigatoriedade das instituições financeiras a conservar sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, estabelecido no art. 38 da Lei n.º 4.595/64. Este último dispositivo legal já estabelecia em seus parágrafos 5º e 6º que:

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

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

O texto acima que é parte da lei que estruturou o Sistema Financeiro Nacional, estabelece com clareza a obrigatoriedade que os bancos tinham de permitir aos agentes fiscais o exame dos registros de contas de depósitos. Para isto, bastaria demonstrar a existência de processo fiscal e declarar que tal documentação era indispensável a investigação em curso. Desta forma, fica demonstrado que, já em 1964, os bancos estavam obrigados a fornecer à fiscalização documentação a respeito de transações com seus clientes.

Já em 1966, a Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional) promoveu alterações no dispositivo acima transcrito, eliminando a exigência de prévia existência de processo. No art. 197 o Código Tributário Nacional dispõe:

"Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

.....
II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras."

Após a edição do Código Tributário Nacional, o Decreto n.º 1.718/79 reforçou a obrigatoriedade que têm os bancos de prestar informações às autoridades fiscais. No art. 2º daquele ato legal foi estabelecido:

"Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob administração do Ministério da Fazenda, ou quando solicitados a prestar informações, os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de registro, o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituírem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Companhias de Seguros, e demais entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações para a mesma fiscalização."

Atualmente sob o comando da Lei n.º 8.021/90, que diz:

"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 n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º."

Os dispositivos legais acima citados, não declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, dão respaldo ao procedimento da fiscalização. Por esta razão, rejeita-se o argumento de que os documentos bancários foram obtidos de forma ilícita. O sigilo bancário, face a farta legislação existente, não pode ser argüido com a finalidade de negar informações ao fisco.

Assim, está afastada a pretensa quebra de sigilo bancário, pois há permissão legal para que o Estado através de seus agentes fazendários, com fins públicos (arrecadação de tributos), visando o bem comum, possa ter acesso aos dados protegidos, originariamente, pelo sigilo bancário. Ficam o Estado e seus agentes responsáveis, por outro lado, pela manutenção do sigilo bancário e pela observância do sigilo fiscal.

Nesse sentido, leia-se a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, contido no Compêndio de Direito Tributário, Ed. Forense, 1a. edição, 1984, pág. 746:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

"O sigilo dessas informações, inclusive o sigilo bancário, não é absoluto. Ninguém pode se eximir de prestar informações, no interesse público, para o esclarecimento dos fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas sim, para revestir a revelação deles de um caráter de excepcionalidade. Assim, compete à autoridade administrativa, ao fazer a intimação escrita, conforme determina o Código Tributário Nacional, estar diante de processos administrativos já instaurados, onde as respectivas informações sejam indispensáveis."

Ademais, mesmo que assim não fosse, é claro nos autos que por solicitação da Superintendência da 6ª Região Fiscal, e atendendo pedido do Ministério Público, houve a quebra do sigilo bancário, em 06/11/98, pela 4ª Vara da Justiça Federal - Seção Judiciária de Minas Gerais.

Também, não colhe a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário por cerceamento ao direito de defesa argüida pelo recorrente, ao argumento de que a falta da capitulação detalhada configura um dos vícios existentes, vício este ensejador de nulidade procedimental. A falta de descrição dos fatos constantes no auto de infração, fornecendo dados detalhados sobre a suposta irrogação imputada, gera, por sua vez, também, vício insanável caracterizador de nulidade. Senão vejamos:

Verifica-se às fls. 02/39 que o auto de infração contém informações detalhadas das infrações cometidas pelo suplicante, escritas de forma clara e pormenorizadas, de fácil entendimento, não conflitantes, com o seu devido enquadramento legal.

Ora, não há como pretender a premissa de cerceamento do direito de defesa, na forma proposta pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Mesmo que verdadeiro fosse, para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa por considerar que houve falha no enquadramento legal e descrição dos fatos, haja vista que o suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

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

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

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

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

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

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

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida. Se faz necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico, dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

“Art. 59 - São nulos:

- I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionário ocupante de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração ou da decisão singular.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ora, o estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, passo ao exame de mérito da lide.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Quanto a omissão de rendimentos de aluguéis recebido de pessoas físicas é de se manter o lançamento, haja vista que o recorrente nada trouxe aos autos que pudesse ilidir o lançamento.

No que se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Gastos Incompatíveis com a Renda Disponível”, realizados através de “Fluxos Financeiros”, apurados de forma anual, conforme se constata às fls. 35/37, com a devida vênia, não posso acompanhar o entendimento da ilustre autoridade julgadora singular, já que meu entendimento sobre a forma de apuração da matéria tributável é divergente, pelas razões alinhadas na seqüência.

Se faz necessário ressaltar que a autoridade julgadora singular firmou o seu convencimento nas considerações que passo a transcrever:

“Por fim, há de se comentar o fato de o rendimento omitido ter sido apurado com base em consolidações anuais. Certamente, em qualquer julgamento isento e probo, há de se concordar com a retidão de tal procedimento.

Os artigos 2º ao 8º, da Lei n.º 7.713/88 e os artigos 5º e 6º, da Lei n.º 8.383/91 determinam que o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Tais dispositivos e os que os sucederam dão sustentação ao acréscimo patrimonial não justificado determinado com base em fluxo financeiro mensal. Contudo, eles não são empecilho para levantamentos anuais, contra os quais não há qualquer vedação expressa em lei.

Com o advento dos arts. 9, 10, 11 e 12 da Lei n.º 8.134/90, além do recolhimento mensal, sem prejuízo do art. 2º, da Lei n.º 7.713/88, o contribuinte é obrigado a apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual deve apurar o imposto devido mediante aplicação da tabela de incidência anual, distinta da mensal. A essência desses dispositivos foi mantida em leis posteriores, a exemplo dos arts. 12, 13 e 15, da Lei n.º 8.383/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

A tributação em bases exclusivamente mensais se restringiu ao exercício de 1990, ano-base de 1989, período de vigência da Lei n.º 7.713/88 que antecedeu a eficácia da lei n.º 8.134/90. Para esse exercício, só se podia admitir fluxos de caixa mensal, até porque não havia tabela de incidência anual. Mensurada a omissão pelo total do ano, não havia meios práticos de tributá-la, exceto mediante distribuição presuntiva pelos doze meses, a fim de possibilitar a aplicação das tabelas mensais.

Pelas normas hoje vigentes, a tributação da renda das pessoas físicas é feita predominantemente em bases anuais. Na realidade, o valor do imposto devido que prevalece é o apurado na declaração de ajuste anual, que considera todos os rendimentos do ano-calendário. Os pagamentos realizados pelo contribuinte durante o ano, inclusive mediante retenção na fonte, são meras antecipações do imposto calculado na declaração. Havendo diferença entre os pagamentos mensais e o valor devido no ano, esta diferença deve ser recolhida pelo contribuinte ou a ele restituída, conforme o caso.

Destarte, a própria sistemática do regime de declaração de ajuste anual confere ao Fisco Federal o poder de exigir do contribuinte o imposto devido por todos rendimentos tributáveis auferidos no ano, mesmo que não tenha havido as antecipações mensais. A tributação mensal não exclui a anual. Ao contrário, a anual supre a mensal. Veja-se que a IN SRF n.º 46/97, manda que, no caso de omissão de rendimentos sujeitos ao pagamento de imposto mensal, se exija apenas o imposto suplementar decorrente da base de cálculo anual. Nesse procedimento, saber o mês em que o rendimento omitido foi percebido não influi no cálculo do valor a exigir, pois será apurado com base na tabela anual e não na mensal.

Assim, é despiciendo exigir do fisco que, além de provar a omissão e quantificá-la, apure-a mensalmente. Não só lhe falcem a objetividade, como já esclarecido, e a legalidade, como não se coaduna com o espírito de justiça. Os levantamentos anuais tem bases mais seguras e são mais favoráveis ao contribuinte, amenizando, com a prudência, a incerteza associada à presunção e o rigor do arbitramento. O lastro mais sólido advém da obrigatoriedade de o contribuinte elaborar declarações anuais de rendimentos e de bens e direitos, que proporcionam informações mais precisas. O cálculo anual beneficia o contribuinte, porque há probabilidade de se obter valores subavaliados, já que recursos que se tornam disponíveis no fim do ano justificam aplicações ocorridas no início. Conclui-se, com isso, pela primazia dos levantamentos anuais."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Ora da análise dos autos, verifica-se que a constituição do crédito tributário foi baseado em "acréscimo patrimonial a descoberto", caracterizado pela omissão de rendimentos apurados através da evolução patrimonial – "fluxo de caixa", conforme verifica-se às fls. 35/37.

Verifica-se que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - "fluxo de caixa" - "fluxo financeiro", que o contribuinte apresentava, no período examinado, um "saldo negativo" - "acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.

Não há dúvidas nos autos que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento anual de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo anual", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

(que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratada, portanto, como simples acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei n.º 7.713/88:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134/90:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

.....
Lei n.º 8.021/90:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte."

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10680.027842/99-37
Acórdão n.º : 104-18.070

capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos anuais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o "fluxo financeiro - fluxo de caixa" do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos e empréstimos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc.), apurados mensalmente.

Na realidade, o procedimento fiscal decorreu de uma análise das origens e aplicações de recursos ("fluxo de caixa"), de forma anual, ou seja, verificou-se todos os ingressos e todas as saídas no ano apurado. Assim, onde a fiscalização constatou a existência de saldo "negativo" houve a tributação.

Desta forma, é entendimento pacífico desta Câmara que as apurações de omissões de rendimentos, através da metodologia de "fluxo de caixa", ou seja, origens e aplicações de recursos, devem ser realizados de forma mensal. Devendo, portanto, ser rejeitado as apurações realizadas através de levantamentos anuais, por falta de amparo legal.

Na infração intitulada omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, nos anos-calendários de 1997 e 1998 (aplicação do art. 42 da Lei n.º 9.430/96), levantados de forma mensal, conforme se constata às fls. 34, entendo que a razão está com autoridade julgadora singular.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente depósitos bancários (extratos bancários), não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430/96, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fosse.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é sua, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

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

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

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

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

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

§ 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

O dispositivo legal acima citado não foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, razão pela qual dá pleno respaldo ao procedimento da fiscalização.

Assim, é do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável. Desta forma, para que se proceda a exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o recorrente apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo, sendo irrelevante se no levantamento a fiscalização, equivocadamente, não considerou alguma situação análoga citada pelo recorrente, tais como: (I) empréstimos de terceiros, não vinculados à empresa da qual o autuado é sócio, e depositado na conta bancária deste; (II) valores recebidos e repassados a terceiros por conta e ordem destes, mediante depósito bancário momentâneo; (III) ocorrência de vários saldos credores no mesmo mês, situação em que se tributa o maior e não a soma de todos eles; (IV) retorno de recursos devolvidos ao titular da conta e depositados no mesmo banco; (V) suprimentos fornecidos por pessoas não relacionadas nos citados artigos; (VI) reconstituição do saldo da conta de modo que a tributação recaia sobre o saldo credor apurado e não sobre o valor do ingresso; e (VII) transferências entre contas ou entre caixas parciais.

Com relação a aplicação da multa de lançamento de ofício de 75%, exigida de forma isolada, em virtude da falta de recolhimento do carnê-leão, sobre rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, declaradas na declaração de ajuste anual, cujo imposto não foi recolhido nos respectivos fatos geradores, conforme se constata às fls. 09 e 489, para no ano calendário de 1997 e fls. 11 e 493, para o ano de 1998 (art. 44, inciso III, da Lei n.º 9.430/96), entendo, da mesma forma, que a razão está com a autoridade julgadora singular.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

De nossa parte, não duvidando da dificuldade que o assunto oferta, entendemos que seja incontestável a aplicabilidade da multa, já que prevista em lei.

É conclusivo que a razão está com a autoridade julgadora singular, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Só posso concordar no sentido que a interpretação do dispositivo em questão é muito clara e dela não podem restar dúvidas. A lei determina a aplicação da multa de forma isolada para a pessoa física que estiver sujeito ao pagamento mensal de imposto (carnê-leão) e deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, ou seja, haverá penalidade imputada ao contribuinte.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar a lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real a cerca da imputação, desde que o fato gerador da obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de uma fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

"Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

.....
Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido a ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o "carnê-leão" que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, bem como os juros de mora limitados entre a data do vencimento da obrigação até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual.

É cristalino o texto legal quando se refere as normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Para concluir, resta a discussão sobre a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Neste aspecto, com a devida vênia, não posso acompanhar a decisão singular, já que o meu entendimento sobre multa de lançamento de ofício qualificada é divergente do entendimento do nobre julgador singular, pelas razões alinhadas na seqüência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Entendo, que neste processo, se faz necessário a evocação da justiça fiscal, no que se refere a multa qualificada aplicada, decorrente do art. art. 992, II, do RIR/94, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o frágil argumento de que havendo representação fiscal para fins penais, há de se considerar os elementos que a motivaram como suficientes para lastrear a aplicação da multa qualificada.

Constata-se, ainda, que conforme o Auto de Infração, as parcelas tributadas constituem omissão de rendimentos de aluguéis e presunção de omissão de rendimentos decorrentes de "fluxo de caixa", bem como decorrentes de créditos constantes em extratos bancários, sem a justificação da devida origem.

Ora, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integral, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

A tributação, no presente caso, resulta de rendimentos auferidos pelo autuado. Sendo que estes valores não foram declarados pelo suplicante, ou seja, deixou de submeter a tributação tais rendimentos.

De modo que, com o devido respeito e acatamento, examinando-se a aplicação da penalidade de 150% vislumbra-se um lamentável equívoco da autuação fiscal. Cumulou-se duas premissas: a primeira que foi de omissão de rendimentos; a segunda que estas infrações sejam com o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Assim agindo, aplicou, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, prevalecendo a imposição, a toda evidência não há, nos autos, provas de que tenha tal infração o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

O fato de alguém - pessoa jurídica - não registrar as vendas, no total das notas fiscais, na escrituração pode ser considerado de plano com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda ? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nesta circunstância, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar. É evidente que o caso, em questão, é semelhante, já que o recorrente recebeu um rendimento e deixou de declara-lo. Sendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. É porque existe a omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, já que nos documentos acostados aos autos inexistem a fraude. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, ainda que exista a prova da omissão de receita.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessário a referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Acresce ainda, que de qualquer forma, não poderia a fiscalização impor multa aplicável somente aos casos de fraude, haja vista que esta pressupõe a responsabilidade pessoal do agente, o que não se verifica no presente caso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a simples omissão de rendimentos.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa não se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada (agravada). Não bastam supostos meros indícios, seria necessário que estivessem perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude, praticado pelo autuado com relação aos rendimentos recebidos por ele.

Há pois, neste processo, a ausência, inegável, do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Entendo, que neste processo, não está aplicada corretamente a multa qualificada de 300%, decorrente do artigo 992, II, do RIR/94, cujo diploma legal é o artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218/91, reduzida para 150%, conforme o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica. Entretanto, nada disso consta do auto de infração, ora em discussão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Para um melhor deslinde da questão impõe-se, invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na Lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, nestes termos:

"Art. 992 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8,218/91, art. 4º)

.....
II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

A definição de fraude se encontra, especificamente, no art. 72, cujo teor é o seguinte:

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta a evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

No caso em julgamento a ação que levou a autoridade a entender ter a recorrente agido com fraude está apoiado, equivocadamente, nos seguintes fatos:

"Tendo em vista os relatórios constantes nas fls. 15 a 19, 35 e 36 do anexo deste processo, participa-se aqui da convicção do Ministério Público Federal, que foi assim manifestada, conforme relatório da decisão proferida pelo MM. Juiz da 4ª Vara da Justiça Federal – Seção Judiciária de Minas Gerais, em 26/07/98, nos autos do processo n.º 98.38.00.026961-9 (fls. 20 do anexo):

"Ainda, segundo requerimento inicial, restou apurado que tais empresas "têm como atividade econômica a compra e venda de dólares, o que caracteriza o crime descrito no art. 16 da Lei n.º 7.492/86", sendo certo que pela própria clandestinidade da atividade, leva "também, inexoravelmente, ao delito de sonegação fiscal."

Verifica-se que o juiz reconhece indícios de prática delituosa, quando, ao justificar sua decisão, diz (fls. 21 do anexo):

"... a verdade é que existem sérios indícios de que os estabelecimentos mencionados no relatório desta decisão estão, no mínimo, desenvolvendo atividade vedada pelo artigo 16 da Lei n.º 7.492/86, existindo até a possibilidade de averiguação de delito tipificado na recente Lei n.º 9.613/98.

Na hipótese de haver a atividade ilícita, seu produto econômico é tão inconfessável como o próprio delito originário."

Ora, o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

aplicar a multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipótese de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Assim sendo, não posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso III do artigo 728, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80, ou inciso II do artigo 992. do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, (art.728, III, RIR/80), cujo amparo legal vem do inciso II, do artigo 4º, da Lei n.º 8.218/91, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Enfim, não há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Não há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão singular, por cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para: I – excluir da exigência tributária as importâncias de R\$ 37.845,76; R\$ 94.168,60; e R\$ 583.731,15, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendários de 1994, 1995 e 1996;

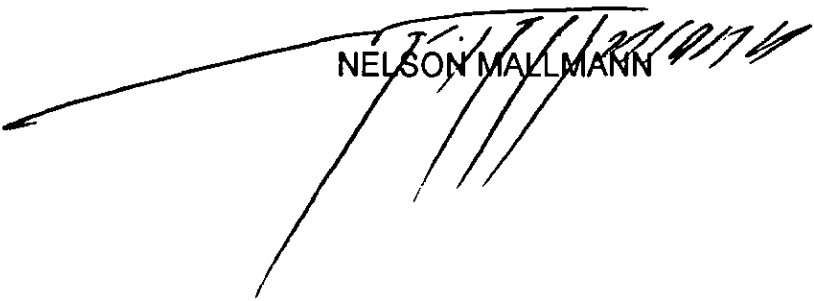


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

e II – reduzir a aplicação multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício regular de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 20 de junho de 2001



NELSON MALLMANN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

VOTO VENCEDOR

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Redator-designado

Em que pese a profunda admiração e respeito que dedico ao ilustre relator e aos demais companheiros que o acompanharam, vou me permitir discordar de seu posicionamento quanto à Multa de Ofício Isolada prevista no inciso III do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, que diz:

Artigo 44:

"Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

.....

III – Isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste."

Isto significa dizer que, não obstante o contribuinte tenha declarado espontaneamente os rendimentos e recolhido o tributo, ou seja, cumprido integralmente e

Remis Almeida Estol



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

antes do procedimento fiscal a obrigação tributária principal, é penalizado com multa de ofício isolada que é calculada com base em crédito tributário inexistente.

Minha discordância em relação a essa penalidade repousa em dois aspectos, um de natureza lógica e outro de cunho legal.

Em situações em que essa multa alcança a hipótese de omissão de rendimentos e, aí sim, há crédito tributário lançado, esta mesma Câmara, à unanimidade, decide pelo afastamento da penalidade sob o argumento da impossibilidade de coexistirem a referida multa isolada, concomitantemente com a multa de ofício normal, incidente sobre o tributo não pago.

Em outras palavras, o contribuinte que omite rendimentos e não recolhe o tributo escapa da multa e, aquele que espontaneamente declara o rendimento e o oferece à tributação, fica submetido à penalidade.

Também à unanimidade e em relação aos casos em que o tributo é recolhido fora do prazo sem a multa de mora, este Colegiado prestigia a espontaneidade e afasta a imposição da multa isolada.

No que tange ao aspecto da legalidade, a aplicação do inciso III, do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, apresenta manifesta incompatibilidade com disposições claras do Código Tributário Nacional, notadamente em relação aos artigos 138, 97 e 113.

Quanto ao artigo 138, é farta a jurisprudência administrativa e judicial no sentido de afastar qualquer penalidade diante do cumprimento espontâneo da obrigação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

Reproduzir o texto e interpretação do art. 138 do CTN, sem dúvida, seria cansativo e dispensável.

No que se refere aos artigos 97 e 113 do Código Tributário Nacional, pedindo vênia ao Dr. Leonardo Mussi da Silva, Conselheiro da Egrégia Segunda Câmara, designado relator no Recurso nº 120.830 – Acórdão nº. 102-44.200, vou adotar suas razões expostas no referido Acórdão, no qual assim se manifesta o ilustrado prolator do julgado a respeito do tema em deslinde:

“Entendo, ainda que tal multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 colide frontalmente com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional isto porque, o artigo 97, V, que confere à lei fixar penalidades, deve ser interpretado em consonância com os demais dispositivos do Código, notadamente o artigo 113, que preconiza:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre de legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

O parágrafo 1.º da regra supra, estabelece duas obrigações de dar, quais sejam: (i) a de pagar (dar) tributo; e (ii) a de pagar (dar) penalidade pecuniária, esta corolário de transformação da obrigação de fazer acessória em obrigação de dar no que tange à penalidade pecuniária (parágrafo 3.º).

Entendo que, diante da regra supra, somente é possível as autoridades administrativas exigirem a obrigação principal de pagar (dar) penalidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

pecuniária isolada, a multa isolada, no caso de inadimplência do contribuinte em relação à obrigação (de fazer ou não fazer) acessória. É que a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória é autônoma, não é acessório da obrigação em comento. Explicando melhor, quando alguém descumpre uma obrigação acessória está obrigado a pagar uma penalidade pecuniária prevista em lei, "convertendo-se a obrigação de fazer em obrigação de dar", nas palavras de Maria Helena Diniz (Ob. Cit. p. 89), relativamente àquela penalidade, que neste momento é isolada da própria prestação de fazer, cujo cumprimento pode ser ainda exigido ou não, na forma da lei.

Impossível é a cobrança isolada de multa por infração à obrigação (de dar) principal de pagar tributo, na medida em que neste caso a multa é sempre acessória, e pressupõe sempre o não pagamento do tributo.

Em suma, no direito tributário, segundo o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Ora, a multa exigida pelo auto de infração, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não deflui nem da inobservância da obrigação (de dar) principal nem de infração às regras de obrigação (de fazer e não fazer) acessória, colidindo, portanto, com a regra geral do Código Tributário Nacional."

Concluindo, compactuar com a penalidade prevista no inciso III, art. 44 da Lei nº 9.430/96, seria admitir que a Lei Ordinária estaria revogando disposições da Lei nº 5.172 – CTN –, que tem estatura de Lei Complementar, o que é inaceitável.

Assim, com essas considerações e, esclarecendo que em relação aos demais itens do lançamento, adoto as razões do relator, encaminho meu voto no sentido de REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão singular, por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: I – excluir da exigência tributária as importâncias de R\$ 37.845,76; R\$ 94.168,60; e R\$ 583.731,15, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.027842/99-37
Acórdão nº. : 104-18.070

1994, 1995 e 1996; II – excluir da exigência a multa de ofício isolada; e III – reduzir a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício regular de 75%.

Sala das Sessões – DF, em 20 de junho de 2001



REMIS ALMEIDA ESTOL