



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Recurso nº : 138.507  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX.: 1999  
Recorrente : METALMIX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 27 DE JANEIRO DE 2005  
Acórdão nº : 107-07.931

IRPJ E OUTROS. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. LEI Nº 9.311/96 QUE REGE A CPMF. NORMA DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. POSSIBILIDADES. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade de aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário, a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal. ( Precedente do e..STJ ).

MULTA MAJORADA. FRAUDE. PRESENÇA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITERADA CONDENÁVEL. PROCEDÊNCIA. O acervo probante do ato tributário ilícito, no mais das vezes exige, para a sua validade e sustentação, a busca de elementos outros que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Se a par do exposto adota-se uma prática reiterada de se ocultar a ocorrência do fato gerador, com subtração permanente de receitas nos livros fiscais ou nos entes acessórios, tipificado estará o intuito de fraude.

MULTA MAJORADA. SONEGAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA FORMULADA COM BASE EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR E EM CONTA CORRENTE BANCÁRIA. PRESENÇA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITERADA. EXIGÊNCIA. CABIMENTO. A multa majorada há de ser imposta pela simples enunciação dos fatos, sem necessidade de apoio em indícios que possam, por si só, instruir e sustentar a acusação. A movimentação de conta bancária adrede ocultada e não-alcançável por uma singela auditoria fiscal é prática subterrânea, submissa a multa majorada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

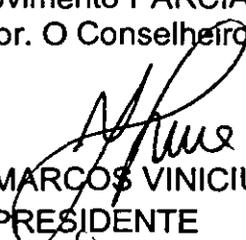
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – PENALIDADE – MULTA DE OFÍCIO – LEI POSTERIOR – COMINAÇÃO – MENOR PENALIDADE – RETROATIVIDADE BENIGNA – Com o advento da Lei n.º 9.430/96, artigo 44, a multa de ofício de cento e cinquenta por cento aplicável nos casos de evidente intuito de fraude definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, alcança fatos pretéritos, de conformidade com o Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, alínea “c”.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DIREITO PRIVADO. CONCEITOS. INAPLICABILIDADE. *Inexiste na multa efeito de confisco, visto haver previsão legal ( art. 4.º, da Lei n.º 8.218/91 ). (...). Não se aplica o art. 920, do Código Civil, ao caso, porquanto a multa possui natureza própria, não lhe sendo aplicáveis as restrições impostas no âmbito do direito privado. A exclusão da multa ou a sua redução somente ocorrem com suporte na legislação tributária ( Precedente do Egrégio STJ ).*

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.HOMOLOGAÇÃO.DECADÊNCIA. PRESENÇA TIPIFICADA DE FRAUDE.IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN.LANÇAMENTO SUBSISTENTE. A presença comprovada de fraude desloca a contagem do prazo decadencial para o que as prescrições do inciso I do art. 173 do CTN encerram.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por METALMIX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir as multas isoladas, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Luiz Martins Valero, vota pelas conclusões.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e GILENO GURJÃO BARRETO (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931  
  
Recurso nº : 138.507  
Recorrente : METALMIX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

METALMIX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela QUINTA TURMA DA DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – DA ACUSAÇÃO

*Versa o presente processo sobre exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 4.656.919,58 (fl.04), inclusos os consectários legais (multa de 150%; juros de mora até 30/07/2003), constituído por autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (R\$ 3.250.034,73; fls. 05-10), Programa de Integração Social – PIS (R\$ 85.908,98; fls. 11-17), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins (R\$ 264.335,92; fls. 18-24) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (R\$ 1.056.639,95; fls. 25-30). Em cada auto de infração consta a descrição do respectivo enquadramento legal.*

*Em decorrência da mesma ação fiscal, efetivou-se lançamento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI , objeto do processo nº 10820.001533/2003-60. Formalizou-se, outrossim, processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (n.º 10820.001532/2003-15), que segue em apenso.*

*A fiscalização atribuiu à contribuinte epigrafada a irregularidade de omissão de receitas com base em depósitos bancários não contabilizados, efetuados (durante o ano de 1998) em conta de titularidade de outra pessoa, conforme descrito no “Termo de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*Constatação Fiscal Anexo ao Auto de Infração (IRPJ/REFLEXOS e IPI)* (fls. 32-45),  
 *sintetizado conforme segue:*

*Da ação fiscal junto à pessoa física (Luiz Henrique Neuro Borini)*

*Segundo o citado Termo de Constatação, o procedimento fiscal de que trata este processo decorreu do procedimento levado a efeito junto ao contribuinte Luiz Henrique Neuro Borini, CPF nº 130.408.378-00, originado a partir da informação, prestada à Secretaria da Receita Federal (em consonância com a legislação citada), de que ele movimentara em contas bancárias mantidas no Banco Bradesco S/A, no ano de 1998, a importância de R\$3.920.199,12.*

*O citado contribuinte foi intimado (em 29/03/2001; fls.110/111) a apresentar (no prazo de 20 dias) os respectivos extratos bancários; a comprovar, mediante documentação hábil, a origem dos recursos depositados naquelas contas; e a apresentar o comprovante de entrega da declaração de ajuste do ano-calendário de 1998 (pois constava como “omisso” na sua entrega).*

*O contribuinte solicitou, e foi deferida, prorrogação de prazo (vinte dias) para o atendimento da intimação. Tendo sido feita nova solicitação no mesmo sentido, foi indeferida pelos motivos consignados no Termo de Indeferimento de Prorrogação de Prazo (fl. 114).*

*Diante da falta de apresentação dos documentos solicitados, foi emitida (em 11/05/2001; fls.02/03 do Anexo I) Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira (RMF) destinada ao Banco Bradesco S/A.*

*Foi concedida (1ª Vara da Justiça Federal em Araçatuba-SP), em 16/05/2001, medida liminar em Mandado de Segurança (fls. 115-120; nº 2001.61.07.001964-7) determinando a suspensão dos “procedimentos administrativos tendentes à quebra do sigilo bancário do impetrante, vedada ainda a utilização das informações já obtidas para fins de formalização de crédito tributário...”. A sentença*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*(proferida em 09/11/2001; fls.121-145) concedeu “em termos” a segurança, impedindo a utilização das informações relativas às operações ocorridas “antes do advento da Lei Complementar nº 105/2001 e da Lei nº 10.174/2001” . Todavia, a mesma sentença esclareceu não haver óbice à Fazenda Pública para requerer, “pela via judicial própria, a quebra do sigilo bancário do impetrante para fins de investigação tributária dos fatos anteriores à Lei Complementar nº 105/2001 (...).”*

*Acionada por representação, a Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional ajuizou Ação Cautelar, e obteve liminar (em 22/10/2002) “transferindo o sigilo bancário do contribuinte à SRF, no período de 01/01/98 a 31/12/98”. Anotou-se que, em 13/11/2002, o Poder Judiciário encaminhou à fiscalização os extratos das contas bancárias, cópias das fichas de aberturas das contas e cópias dos cartões de assinaturas. Porém, em 18/12/2002, foi concedido efeito suspensivo à citada medida liminar, novamente impedindo o prosseguimento da ação fiscal. Segundo consta, finalmente, em 24/02/2003, publicou-se decisão (fl. 481) em sede de Agravo Regimental interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, restabelecendo “a situação, de conformidade com a medida liminar proferida em favor da Fazenda Pública”.*

*Em seguida, o contribuinte foi intimado (fls. 172-198) a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados em suas contas-correntes no Banco Bradesco (R\$ 3.905.209,60; no ano de 1998), sendo que a fiscalização consignou ter especificado “depósito por depósito” a ser comprovado, e ter excluído valores que não representavam efetivo ingresso de recursos (ex: cheques devolvidos, transferências entre contas do mesmo titular etc.).*

*Registrou-se que das três contas mantidas no citado banco, conta-corrente nº 63.467-0, conta-poupança nº 9.870.834-0 e conta-corrente nº 67.363-3, a movimentação financeira concentrava-se na última, e em relação a esta conta que a fiscalização asseverou ter apurado “diversos elementos que indicavam que a conta era*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*efetivamente de uma PJ, no caso da empresa Metalmix Indústria e Comércio Ltda., conforme” descreve:*

- “1. Em um comprovante de depósito foi mencionado como depositante ‘MÁFIA’, situação muito incomum (fl.nº 263 do Anexo I);*
- 2. Todos, simplesmente, todos os cheques, em valores superiores a R\$ 1.000,00, foram emitidos nominalmente ao próprio Sr. Luiz H. N. Borini, situação também totalmente incomum;*
- 3. Em diversos comprovantes de depósitos foram constatadas menções expressas à empresa Metalmix, inclusive em alguns estava consignado diretamente que o depósito era para crédito da empresa Metalmix (fl. nº 113, 130, 162, 177, 190, 340, 439, 480, 554, 583, 612, 666, 668, 816 e 889 do Anexo I);*
- 4. Em um comprovante de depósito, além do nome da empresa Metalmix, constatamos ainda a que se referiu o depósito, no caso, pagamento de ‘150 fruteira’, produto este fabricado pela empresa Metalmix (fl. nº 135 do Anexo I);*
- 5. Um comprovante de depósito foi utilizado para o pagamento da ‘parcela 01 do pedido 051/98’ – atividade de PJ e não de PF – (fl. nº 244 do Anexo I);*
- 6. A grande maioria dos depósitos foram feitos por ‘pessoas jurídicas’, e eram pessoas jurídicas inseridas no conceito de ‘clientes’ da empresa Metalmix, principalmente distribuidoras de bebidas, que possivelmente compravam cadeiras metálicas, mesas metálicas, etc.”*

*Diante dos fatos descritos (e de acordo “com o Roteiro Específico da Operação ‘Movimentação Financeira Incompatível’”) a fiscalização lavrou representação fiscal para a verificação da correta tributação na pessoa jurídica citada dos valores movimentados na conta-corrente nº 67.363-3. Observou que o procedimento junto ao contribuinte Luiz H. Neiro Borini continuaria em aberto “para esclarecimentos total da situação”, e que tão-logo fosse aberto o procedimento fiscal em nome da empresa, os documentos do dossiê da pessoa física seriam repassados para o dossiê da empresa.*

*Ainda em relação à intimação de 28/03/2003, consta que em 08/04/2003, o contribuinte (pessoa física) apresentou manifestação alegando que os recursos movimentados em suas contas foram provenientes de “reiteradas doações de seu*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*genitor, algo em torno de R\$ 200.000,00, que por força de suas atividades agropecuárias em Birigüi e Andradina circulou várias vezes pelas contas, e, de empréstimos junto a agiotas, que repassavam cheques de terceiros". Consta, ainda, que o contribuinte não apresentou nenhuma comprovação a esse respeito.*

*Foi descrito, outrossim, que na mesma ocasião o contribuinte solicitou à fiscalização cópias de cheques por ele emitidos em 1998, cópias dos cheques depositados em suas contas, além dos correspondentes documentos de depósitos. Solicitou, também, prorrogação de prazo para manifestação. Este foi prorrogado por mais vinte dias, e no dia 10/04/2003, o contribuinte retirou cópias dos comprovantes de depósitos realizados na conta-corrente nº 67.363-3.*

*No dia 02/05/2003, nova manifestação do contribuinte foi apresentada alegando, segundo o termo fiscal, que necessitaria para atender a intimação fiscal das cópias dos cheques correspondentes aos depósitos, reiterando seu pedido para que a própria SRF tomasse as providências para sua obtenção. Anotou-se que o contribuinte tinha conhecimento de que o Fisco não dispunha desses elementos, e que é dele o ônus de apresentar as comprovações das origens de seus depósitos bancários. Concluiu a fiscalização que o objetivo do contribuinte neste caso era apenas a protelação do andamento da ação fiscal.*

*Da ação fiscal junto à contribuinte Metalmix Ind. Com. Ltda.*

*A contribuinte epigrafada foi cientificada do Termo de Início de Fiscalização em 31/03/2003 (fls. 205-207), por meio do qual foram solicitados os documentos fiscais e contábeis que a fiscalização entendeu necessários, bem assim os extratos bancários referentes às contas bancárias por ela movimentadas no ano de 1998.*

*Consignou-se que, mediante verificação dos documentos apresentados, mais especificamente dos Livros Razão de Clientes de 1998, ficou constatado que "várias*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*empresas que efetuaram depósitos na conta nº 67.363-3 eram clientes da empresa Metalmix”, cujas razões sociais foram declinadas exemplificativamente.*

O Auditor-Fiscal autuante informou que realizou circularização junto a diversas pessoas físicas e jurídicas que efetuaram depósitos na mencionada conta-corrente, solicitando esclarecimentos e comprovações quanto aos tipos de operações que ensejaram os referidos depósitos. Após tecer considerações sobre o procedimento, resumiu as respostas obtidas, destacando algumas delas, as quais serão transcritas a seguir (*in verbis*):

***“[...]West Bier Comércio e Importação Ltda.: Em resposta a empresa diz que não tem qualquer operação comercial com o Sr. Luiz H. N. Borini, e que a empresa Metalmix é fornecedora de insumos para a West Bier.***

*Realmente, é o que a fiscalização constatou.*

***A.A. de Oliveira Cama e Mesa ME:*** A representante da empresa, Sra. Antônia Araújo de Oliveira, alegou que fez contato telefônico com a empresa Metalmix, solicitando o preço de algumas mercadorias, posteriormente solicitou como poderia fazer para obter as mercadorias. ***Foi-lhe passado um nº de conta para que efetuasse depósitos em pagamentos das mercadorias, e assim foi feito. Não se recorda de qual era essa conta. As mercadorias, por sua vez, foram entregues sem nota fiscal. Alega que, por diversas vezes, através de contato telefônico, solicitou a nota fiscal, mas a empresa nunca atendeu sua solicitação. Alega que quando recebeu a intimação da Receita Federal, imediatamente solicitou à empresa o documento, que novamente lhe negou o fornecimento.***

A resposta apresentada pela empresa confirma que a empresa Metalmix efetuou vendas desprovidas da competente NF, e ainda que foi utilizada um (sic) conta-corrente bancária para o recebimento desses valores.

***Roniel Aparecido Pereira ME:*** O responsável pela empresa informou que os depósitos realizados na conta-corrente nº 67.363-3 são de responsabilidade da empresa Metalmix, uma vez que foram resultantes de cheques emitidos para pagamento de mercadorias.

A resposta apresentada pela empresa confirma as suspeitas desta fiscalização.

***A. Vieira Fortaleza & Cia. Ltda:*** Em resposta à intimação fiscal a responsável pela empresa encaminhou diversas notas fiscais acompanhadas dos respectivos conhecimentos de transportes, informou que os documentos referem-se a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

**operações realizadas junto à empresa Metalmix, mas que não tem condição de inter-relacionar os depósitos realizados às notas fiscais.**

**Nesse caso também são confirmadas as suspeitas desta fiscalização” (negritos no original).**

*A fiscalização concluiu que a conta-corrente nº 67.363-3, em nome do Sr. Luiz Henrique Neiro Borini, é de responsabilidade da empresa Metalmix Indústria e Comércio Ltda. Diante disso, intimou a empresa a comprovar (no prazo de 10 dias) a origem dos recursos nela depositados, conforme termo fiscal acostado às fls. 221-245. A contribuinte também foi intimada a comprovar quais depósitos foram devidamente escriturados e contabilizados pela empresa. A fiscalização frisou que deixou claro à contribuinte (na intimação fiscal) que já dispunha de elementos suficientes para comprovar que a conta-corrente mencionada era de sua responsabilidade, e que a falta de comprovação das origens dos recursos depositados ensejaria “lançamento por omissão de rendimentos, conforme determina o artigo 42 da Lei nº 9.430/96”.*

*Anotou-se que, em 27/05/2003, a contribuinte apresentou relação dos produtos de sua fabricação, contendo a descrição, classificação fiscal e alíquota de IPI. E que em 30/05/2003, informou que sua manifestação acerca da intimação fiscal r.referida dependia de algumas providências, motivo pelo qual solicitou prorrogação de prazo por mais 10 dias, findo o qual não se manifestou.*

*Em 18/06/2003, a contribuinte foi intimada a justificar (no prazo de 05 dias) as diferenças apuradas de Cofins, PIS, IRPJ estimativa e CSLL estimativa, apuradas em conformidade com os demonstrativos emitidos pelo Sistema Papéis de Trabalho (Verificações Preliminares). Em 04/07/2003, a contribuinte foi intimada a esclarecer e comprovar (no prazo de 05 dias) quais os produtos que saíram da empresa relativamente aos recursos depositados na mencionada conta-corrente bancária, sob pena de não o fazendo, para efeitos de constituição do crédito tributário de IPI seria aplicada a alíquota mais elevada, de acordo com o §1º do artigo 108 da Lei n.º 4.502, de 1964. Em ambos os casos, registrou-se que a contribuinte manteve-se silente.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*Em seguida, a fiscalização transcreveu (fls. 40-42) a legislação que julga pertinente ao caso.*

*No tópico "Da Conclusão Final e Procedimentos Adotados" fez constar demonstrativos dos valores depositados na conta nº 67.363-3 considerados como receita omitida, distribuídos mensalmente para tributação do IRPJ e reflexos, e decendialmente para tributação do IPI. Informou que foi observada a opção da contribuinte pelo lucro real (anual), e que a receita omitida constitui também base de cálculo para incidência de CSLL, PIS e Cofins (tributação reflexa), além do IPI (noutro processo). Informou, ainda, ser devida a constituição de crédito tributário a título de multa isolada do IRPJ e da CSLL, em razão do não recolhimento da estimativa mensal desses tributos em relação à receita omitida, de acordo com os demonstrativos de apuração inclusos.*

*Consignou-se, outrossim, que é cabível a aplicação da multa de ofício qualificada (de 150%), haja vista ter restado caracterizado que a conta 67.363-3, em nome de Luiz Henrique Neiro Borini, é "na verdade um 'caixa dois'" da autuada, subsumindo-se às hipóteses autorizadoras da majoração da multa ("evidente intuito de sonegação, fraude e/ou conluio").*

*Foi anotado que o processo administrativo de constituição de crédito tributário é composto de volumes principais e de anexos (I (6 volumes) e II (1 volume)).*

### III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada em 26.08.2003 ( fls. 05/31 ), inconformada apresentou em 25.09.2003 a peça impugnativa de fls.261/308 ( Volume 2), acompanhada dos documentos de fls. 309 e seguintes, solicitando o cancelamento dos autos de infração, alegando, em síntese, o seguinte:

1. Os Fatos: sintetizou os fatos reputados pertinentes;
2. O Direito aplicado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*2.1 – Agressão a direitos fundamentais; 2.1.1 – Privacidade, intimidade e sigilo: a impugnante sustentou, baseando-se em lições doutrinárias inspiradas na “Teoria dos Círculos Concêntricos”, que o direito à inviolabilidade do sigilo (“círculo do segredo, do sigilo”) está consagrado no artigo 5º, inciso XII, da Constituição Federal, e que o sigilo não é, em si, um bem jurídico, pois este é a própria liberdade de não revelar o que sabe, de resistir ao devassamento de informações, sendo que sob esse aspecto o sigilo não deixa de ser também intimidade e privacidade;*

*2.1.2 – O sigilo bancário. 2.1.2.1. – Origens históricas: relatou a origem e a evolução histórica do sigilo bancário segundo a tese de doutoramento de Sérgio Carlos Covello (obra citada);*

*2.1.2.2 – Direito fundamental inviolável: sustentou que o direito ao sigilo bancário subsume-se à categoria dos direitos fundamentais de que cuida o art. 5º da CF, sendo, por decorrência, um direito fundamental inviolável.*

*2.1.3 - O pacote normativo anti-sigilo: segundo a impugnante, o “pacote normativo anti-sigilo” (Lei Complementar n.º 105, de 10/01/2001; Lei nº 10.174, de 9/01/2001, e Decreto nº 3.724, de 10/01/2001) há de ser declarado inconstitucional, por conflitar com o direito fundamental inviolável do indivíduo ao sigilo bancário, e em razão de estar sendo aplicado retroativamente, em ostensiva afronta ao princípio da segurança jurídica. Defendeu que as autoridades julgadoras administrativas têm o dever de aplicar a Constituição em vez da norma inferior que se lhes afigure contrária àquele “Texto Supremo”. Em decorrência, asseverou esperar ver declarada a nulidade dos lançamentos contestados.*

*2.2 – Decadência ou nulidade? sustentou tese, com fulcro no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional e em jurisprudência, defendendo que à data da ciência da autuação (26/08/2003) já havia decaído o direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativo aos tributos em questão no que se refere aos meses de janeiro a julho de 1998.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*2.3 – Tributação de depósitos bancários. 2.3.1 – Depósito bancário não é renda: desenvolveu raciocínio, amparando-se em posicionamentos doutrinários e em decisões administrativas e judiciais, no sentido de que o “exercício constitucional de calar (CF, art. 5º, inc. LXIII) a respeito de depósitos bancários” não pode, de forma alguma, dar azo à presunção (humana ou legal) de que depósitos de origem não comprovada “sejam renda, ou mesmo receita omitida”.*

*2.3.2 – Uma presunção legal ilegal? a impugnante aduziu que além de violar a Constituição Federal, o artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, possui aspectos de ilegalidade, tal como a escolha “intra muros” pelo Fisco de quais titulares de contas de depósito ou investimento deverão comprovar a origem dos valores nelas depositados; ou da absoluta impossibilidade do contribuinte eleito (mesmo pessoa jurídica) identificar de quem recebeu as quantias depositadas etc.*

*2.3.3 – A prova do pretense fato imponible. 2.3.3.1 – A lógica do Fisco: aduziu que os raciocínios desenvolvidos pela fiscalização no caso, com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, constituíram “verdadeira heresia jurídico-científica”;*

*2.3.3.2 – O ônus da prova: disse que o ônus da prova é regulado pelo artigo 333 do Código de Processo Civil, “inquestionavelmente” aplicável também ao processo administrativo fiscal. O Fisco somente ficaria dispensado de produzir a prova necessária havendo presunção legal. Asseverou que analisará nos tópicos seguintes se a citada lei instituiu presunção no sentido de que depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de receita operacional (conforme “a lógica do Fisco”) e quais os contornos dessa presunção;*

*2.3.3.3 – O conteúdo do artigo 42 – 2.3.3.3.1 – Considerações preliminares: mencionou as demais hipóteses de incidência legal que vieram a ser disciplinadas pelo artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, mediante a edição da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

2.3.3.3.2 – O procedimento: a impugnante afirmou que a análise individualizada dos créditos determina a propriedade dos recursos movimentados na conta, enquadrando o caso numa das três hipóteses previstas no art. 42 da aludida lei: 1ª hipótese (“caput” do art. 42; “conta de depósito ou investimento cujo titular era o único proprietário dos valores nela creditados’ ); 2ª hipótese (§5º; “conta (...) cujos valores nela creditados pertenciam a terceiro, evidenciando simulação fraudulenta”); 3ª hipótese (§6º; “conta (...) mantida em conjunto”). No caso de enquadramento na segunda hipótese, a lei impõe ao Fisco o dever de provar, também mediante documentação hábil e idônea, que cada centavo dos valores nela creditados pertence a terceiro. Aduziu que a “simples prova de interposição de pessoa na movimentação de conta de depósito ou de investimento não basta, de forma alguma, para legitimar a determinação dos rendimentos ou receitas em relação ao terceiro (aquele que não é o titular). Impõe-se provar também a presença da **fraude**”, elemento subjetivo sem o qual a simulação seria “inocente”, não representando indício de omissão de receita ou rendimento. (destaques no original);

2.3.3.4 – Os lançamentos combatidos: a impugnante asseverou que o caso “diz com a primeira e com a segunda hipóteses”. Afirmou que a primeira hipótese se realizou, pois, de fato, Luiz Henrique Neiro Borini era e é o titular das contas investigadas, “sendo que uma parte dos valores creditados na de nº 67.363-3 durante o ano de 1998 lhe pertenciam. Todavia, essa hipótese jamais se poderia realizar com a impugnante, a quem pertencia a outra parte do dinheiro ali creditado no mesmo período. É que ela, impugnante, não era titular da conta”. A segunda hipótese não se realizou, aduziu, pois não existe presunção legal de que a impugnante fosse proprietária dos valores que compuseram a base de cálculo dos lançamentos combatidos, “nem, muito menos, de que ela estivesse movimentando tais recursos na conta de LUIZ HENRIQUE NEIRO BORINI, que é filho dos seus dois sócios, de modo a configurar **simulação relativa fraudulenta**”. Outro motivo citado é que o Fisco não teria se desincumbido do seu ônus de provar o que alega nesse sentido. Concluiu anotando que os autos registram a absoluta falta de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*prova de fatos cuja ocorrência é essencial à validade dos lançamentos contestados, razão pela qual restariam insustentáveis.*

2.4 – *As multas: alegou ser descabida a aplicação da multa de ofício (de 150%), pois fraude não se presume, e não restou provada a “simulação fraudulenta como fundamento da própria exigência do tributo”. Quanto à multa isolada, não haveria “suporte fático”.*

2.5 – *Os lançamentos decorrentes: pediu para ser aplicado aos lançamentos decorrentes aquilo que ficar decidido em relação à exigência principal do IRPJ.*

2.6 – *O pedido: solicitou que a impugnação seja recebida, processada e, observando-se o disposto no art. 59, §3º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, conhecida e provida, para declarar nulo o lançamento ou julgar improcedente a exigência, no mérito. Requereu que as intimações sejam endereçadas ao advogado subscrevente. Protestou provar o alegado por todos os meios admitidos em direito, inclusive pela juntada de documentos novos.*

#### IV. A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 324/356, a decisão de Primeiro Grau exarara a seguinte sentença, sob o n.º 4.380 de 30 de outubro de 2003, e assim sintetizada em suas ementas:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.*

*Evidenciam omissão de receita os depósitos realizados em conta de interposta pessoa, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.*

*A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.*

*LANÇAMENTO. LEGISLAÇÃO.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXOS.*

*A decisão proferida no procedimento principal, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é aplicável aos procedimentos reflexos, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, Contribuição para o Programa de Integração Social, Contribuição Social sobre o Lucro, em face da relação de causa e efeito entre eles existente.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade e/ou ilegalidade de normas tributárias regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Em consonância com o que preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 6/3/1972, que possuem o condão de contaminar de nulidade "ab initio" as peças que o compõe.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: DECADÊNCIA.*

*Nos lançamentos de ofício, relativos ao IRPJ, aplica-se a regra contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.*

*MULTA QUALIFICADA.*

*Constatado o dolo mediante a utilização de contas bancárias de terceiros para movimentação financeira da empresa como forma de se furtrar ao recolhimento de tributos, é cabível a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*MULTA ISOLADA. Contra a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda por estimativa, que deixar de fazê-lo no momento oportuno, é devida a exigência de crédito tributário correspondente à multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto.*

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada em 18.11.2003 por via postal ( AR de fls. 368 – Volume 2 ), apresentou o seu feito recursal em 18.12.2003 (fls. 369/425 – Volume 2), acostando os documentos de fls. 426 e seguintes.

VII – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz, fundamentalmente, o seu pleito impugnativo.

Aduz que falta às Delegacias da Receita Federal a necessária imparcialidade.

Que a segunda hipótese não se materializou ( simulação fraudulenta ) por duas razões: primeiramente não existe presunção legal de que a recorrente fosse proprietária de valores que compuseram a base de cálculo dos lançamentos combatidos, nem mesmo que ela estivesse movimentando tais recursos na conta de Luiz Henrique Neiro Borini, que é filho dos seus dois sócios, de modo a configurar simulação relativa fraudulenta; secundariamente, o Fisco não se desincumbira do seu ônus de provar o que alega nesse sentido.

Inquestionavelmente, portanto, presunção legal da propriedade dos recursos movimentados e da presença de simulação relativa fraudulenta cometida mediante interposição de pessoa, orienta a doutrina que a atitude da autoridade fiscal ao levantar um indício de ocorrência do fato gerador pode se encontrar no campo das provas ou no campo das presunções simples. Na espécie a lei exige do Fisco prova direta de que cada centavo na conta investigada seja de propriedade da autuada ( sujeito passivo ).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Essa prova não fora feita. Excluídas as provas diretas, resta a de provas indiretas. Entre estas está a prova por indícios, na qual “ o aplicador “ da lei, à vista dos indícios, tem certeza da ocorrência dos fatos que lhe são pressupostos, em virtude da relação causal necessária que liga o indício ao fato a ser provado”. Cita, em sua defesa, trecho da lavra do eminente tributarista, Prof. Schoueri.

Requer orientação técnica desse Conselho no sentido de municiar as Delegacias de Julgamento objetivando-se o endereçar das intimações aos escritórios dos advogados devidamente constituídos, e não somente para o domicílio fiscal do sujeito passivo.

Por fim, registra que a insistência em não acolher o presente pleito nega eficácia jurídica ao mandato, além de entremostrarem discriminação dos advogados, antipatia, birra, implicância, do que medida administrativa que busque solucionar problema efetivo.

#### VIII. ADITIVO ÀS RAZÕES RECURSAIS

Alega fundamentação no § 7º do art. 18 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do MF.

Reproduz trecho do Termo de Constatação fiscal, “ Verificando os documentos do contribuinte, mais especificamente seus Livros Razão de Cliente de 1998, foi possível constatar que várias empresas que efetuaram depósitos na conta 67.363-3 eram clientes da empresa Metalmix, com destaque para o período que inicia com o vocábulo várias em diante.

Em decorrência, assegura que se essas “empresas que efetuaram depósitos na conta nº 67.363-3” têm seus nomes registrados nos livros razão da recorrente, por óbvio, só pode ser porque os depósitos assim efetuados correspondem a vendas regularmente faturadas e registradas em sua escrituração fiscal e contábil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Esse indício, inquestionavelmente, aponta para que todos os depósitos feitos na referida conta com recursos da recorrente correspondem, de igual modo, a vendas regularmente faturadas e registradas em sua escrituração.

Em outro ponto, assegura o digno Auditor Fiscal que efetuara "circularização, por amostragem, em diversas pessoas, físicas e jurídicas que efetuaram depósitos na conta corrente 67.363-3."

Das oito circularizações quatro deram respostas que não fazem prova alguma. Uma delas, a A . A . de Oliveira Cama e Mesa – ME., pela Sra. Antônia Araújo de Oliveira, aproveitou a oportunidade para infligir vingança à recorrente. O certo é que a tal denunciante não provara uma só palavra do que declarara ao Fisco. As três empresas restantes, West Bier, Roniel Aparecido e A . Vieira disseram a verdade. As provas documentais da regularidade desses depósitos – cópias das notas fiscais e das páginas do livro Diário nas quais estão registradas as receitas, assim como outras quatro declarações confirmando que Luiz Henrique Neiro Borini, titular da enfocada conta bancária, era responsável pelas cobranças da recorrente – estão sendo anexadas à presente manifestação.

Por fim reitera, com fundamento no § 3º do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que seja provido, no mérito, julgando-se improcedente o lançamento.

Para a improvável hipótese de essa Colenda Câmara não acolher as teses de mérito defendidas, pede a recorrente seja declarada a nulidade do lançamento sob combate.

Requer, finalmente, que as intimações sejam endereçadas ao seu advogado que a esta subscreve.

IX. DO DEPÓSITO RECURSAL



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Às fls. 527 e seguintes, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional colaciona a interposição de Medida Cautelar Fiscal com pedido de Liminar a uma das Varas da subseção judiciária e Araçatuba/SP., tendo em vista que os bens apresentados pela recorrente eram insuficientes para cumprir a presente prestação.

Colaciona às fls. 101 e seguintes arrolamento de bens e devidamente acatado pela Autoridade Administrativa da SRF às fls. 221.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping loops and strokes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

VOTO

Conselheiro - NEICYR DE ALMEIDA, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

Objetivando-se estabelecer uma metodologia consentânea que vise uma melhor compreensão dos autos, serão as matérias postas abordadas consoante a cronologia desfiada na peça recursal.

I.PRELIMINARES DE NULIDADE

I.1. Do Princípio da Irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001 e da Lei nº 10.174/01, e da Quebra do Sigilo Bancário.

Para responder às indagações formuladas e às irresignações recursais tecidas com o objetivo de se desfechar a nulidade do lançamento fiscal, porque amparadas em extratos bancários hauridos ao arrepio dos mandamentos que agasalham o direito à privacidade, e se tendo como regra a inviolabilidade do sigilo de dados pessoais, princípios esses arranhados pela Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e pelo art. 1º da Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001, importa – pela sua atualidade e pertinência -, colacionar ementa da lavra do Eminentíssimo Ministro Luiz Fux, do e.Superior Tribunal de Justiça, em memorável voto condutor do Acórdão relativamente ao Recurso Especial nº 506.232/PR, de 02 de dezembro de 2003. *Verbis:*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda ( ano de 1998 ), pela Lei nº 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei nº 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2002, previa a possibilidade de quebra de sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: " Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

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

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade de aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.*

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

Ademais, conforme bem detalhado pelo AFRF em seu Termo de Constatação às fls. 32/33, o acesso aos extratos bancários nascera por decisão judicial em recurso de Agravo Regimental, onde o e.Tribunal Federal da 3ª Região restabelecera a Medida Liminar em Ação Cautelar nº 2002.61.07.005158-4 impetrada pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, reformulando-se, pois, o efeito suspensivo antes concedido, por contradição do julgado.

Em face do exposto, rejeita-se a preliminar suscitada.

I.2. Sobre o " Pacote Normativo Anti-Sigilo que Abolira a Inviolabilidade do Sigilo Bancário relativamente ao Fisco" e a sua Inconstitucionalidade".

É consabido que o controle de constitucionalidade no nosso ordenamento jurídico é exclusivamente judicial e, em última instância, notadamente confinada na competência da colenda Corte Suprema, a quem cabe o controle cogente da constitucionalidade das leis em nosso ordenamento jurídico.

Sobre as questões, ainda, de inconstitucionalidade argüidas, vale citar, "data venia", as contra-razões de recurso de igual cepa da lavra da Douta Procuradora da Fazenda Nacional ( PSFN/Santo Ângelo/RS) Janice Margarete Ruaro Radaelli, da qual extraio o seguinte trecho



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*Efetivamente o bom direito não labora em favor da pretensão da recorrente, eis que descabe ao agente público perquirir sobre a motivação das políticas legislativas, vedando-se-lhe a interpretação de seus conteúdos ou a adequação destes aos parâmetros que entenda ajustados àqueles estabelecidos na norma de hierarquia superior. A questão da "justiça" ou da "injustiça" dos procedimentos adotados por determinação de lei ou da própria constitucionalidade da norma legal refohe à órbita da Administração, para se inserir na esfera da estrita competência do Poder Judiciário. A "vontade" do Administrador é a "vontade" da lei. E se a sua ação – que há de decorrer sempre do império legal – no entendimento do cidadão/contribuinte, ferir-lhe direitos, cabe a este submeter a sua inconformidade ao Judiciário.*

As Autoridades Julgadoras, tanto de Primeiro grau quanto na órbita desse Conselho, por determinação legal e regulamentar hão de estar adstritas, com fidelidade e respectivamente, aos atos normativos emanados do órgão a que estão, funcionalmente, subordinadas, sob pena de desobediência funcional e à ordem legislativa concebida nas hostess de seus legisladores. Dessa forma estão obrigadas a aplicar – cada um a seu tempo - atos normativos e legais, mantendo-se eficazes as suas prescrições, sob pena de se negar vigência à lei, e usurpar poderes constitucionais atribuídos ao judiciário.

Ademais, o tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito à lei editada pelo seu poder constituído ( inciso I, art. 48, da CF/88), consentida pela maioria de seus mandatários ( art. 1º, § único da CF/88). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la – irrestritamente – conforme os seus postulados.

Preliminar que se rejeita.

### 1.3. Da Decadência dos Meses de Janeiro a Julho de 1998.

Tenho me dedicado ao tema, notadamente em face do fascínio que exerce nos estudiosos do Direito Tributário, como também motivado por busca de uma melhor compreensão acerca desse instituto. Para que se possa bem encaminhar o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

presente *deciso*, importa colacionar o inteiro teor da referida monografia, como nota de roda-pé.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> O FALACIOSO EXERCÍCIO DA HOMOLOGAÇÃO E O PRINCÍPIO  
DECADENCIAL

Não se homologa o que não se conhece. O que se conhece, não se homologa...já está homologado. O silêncio fiscal não é concordância com a atividade exercida pelo contribuinte. É omissão do Fisco...e omissão não homologa.

O lançamento por homologação naufraga em seus próprios pilares ao pretender que, abstraindo-se de uma ação fiscalizadora externa, possa o Fisco sancionar todas as atividades exercitadas pelo contribuinte a partir de uma débil, simplista, desproposital e inservível análise da declaração de rendimentos ou de quaisquer outras ...quando apresentadas.

De há muito as teorias desenvolvidas acerca da decadência e homologação vêm se prolongando, ocupando grande parte das preocupações de estudiosos e julgadores, ora prestigiando intensos debates nos meios acadêmicos e técnicos, máxime na busca do que se considera modelar no que toca à correção não só da identidade do fenômeno, como também no plano teórico da exata aplicação da norma aos casos concretos. É aparentemente um tema fácil, mas um tema extremamente complicado tanto do ponto de vista de teoria da linguagem jurídico-tributária – o que ela encerra - , como do seu preciso alcance, mormente por lhe escapar homogeneidade, unidade e, principalmente, atualidade.

Buscando, mais uma vez, melhor entender os conceitos normativos que fundamentam a matéria, impõe-se fixar, inicialmente, as prescrições do art. 150 e do seu parágrafo quarto emanados do Código Tributário Nacional.

*“ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

*E o que vem a ser homologação? Podemos, num primeiro esforço de definição assentar que é a aprovação ou sanção que dá à autoridade judiciária ou administrativa, depois de examinar certos atos, para lhes dar valor jurídico.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

---

*Segundo Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa “ On line”, “ é o Ato ou efeito de homologar. 2 Dir. Decisão pela qual o juiz aprova ou confirma uma convenção particular, ou ato processual realizado, a fim de que tenha força obrigatória. 3 Dir. Sentença judicial, que permite ou autoriza a execução de outra, proferida por juiz diferente, ou de país diverso.”*

*Trazendo estas definições para a órbita tributária com fundamento no artigo próprio – antes citado -, o que se homologa? O preenchimento e divulgação da declaração de rendimentos, por força da instrumentalização ( **atividade exercitada** pelo contribuinte ) a que se acham vinculados os contribuintes em face das diversas leis reitoras? O recolhimento do tributo declarado ou não? Como se materializaria esta homologação? Estas são questões que devem ser respondidas, sob pena de não se encaminhar uma justa solução e, ao reverso, cometer erro de objeto.*

*Se as respostas para os questionamentos apontarem para o tributo resultante da combinação dos diversos vetores contidos no ente acessório, nada há o que se homologar. Seria um truísmo sancionar expressamente prestações positivas declaradas pelo autor contribuinte. É absolutamente sem qualquer fundamento, portanto totalmente desnecessário, o exercício de qualquer exame – prévio ou não - da autoridade administrativa. Com que finalidade? Indubitavelmente nenhuma, tendo em vista que ao Fisco não caberia exercer quaisquer críticas ao tributo declarado tempestivamente ( recolhido ou não ), mesmo porque refugiria a qualquer princípio de razoabilidade impugnar-se o imposto ou a contribuição social ofertado espontaneamente **com o fito único de reduzi-lo**. Por inocuidade nem mesmo caberia expressar em termos próprios de encerramento ou em livros fiscais o acerto do tributo que fora declarado ( recolhido ou não ). Vale dizer: o que está correto está correto...e pronto. Ineficazes, inúteis – até mesmo sem um mínimo de sentido lógico -, quaisquer ratificações dos procedimentos ou das atividades do contribuinte na apuração dessa específica prestação.*

*Ademais é assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Rendimentos, o contribuinte comunica ao Fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. Conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ., a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento do **débito constituído** pelo autolancamento, restando manifesto que o crédito tributário impago quando consignado nessa declaração submete-se à multa moratória de 20% ( vinte por cento ), **vergando-se ao prazo prescricional** ( arts. 156, I e 174 do CTN ) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório. **Não é o caso de decadência, impõe-se concluir.***



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*Também não se pode conceber que o exercício de homologação, se factível, pudesse se fazer à distância, de maneira plena, estribado tão-somente nos termos simplistas e débeis insertos no ente acessório. Este, pela sua própria forma e composição, como já se demonstrou, não tem e não pode cumprir esta finalidade – este objetivo. É consabido que a declaração de rendimentos não especifica a natureza e a finalidade das receitas e das despesas, sendo, em decorrência, inservível para quaisquer apreciações técnicas divorciadas dos elementos que nortearam ou propiciaram o seu preenchimento. Somente com base nessa informação, por exemplo, é impossível ao Fisco detectar uma despesa indedutível deduzida equivocadamente; a omissão de receita por saldo credor, passivo fictício, entre outras, não se patenteia, também, como é óbvio, numa sintética declaração que não objetiva, aliás, esse desiderato, reitera-se a bem da verdade. Nem mesmo serve de início de denúncia. Dessa forma não se pode aprovar ou confirmar os dados ofertados sem o exame aprofundado dos respectivos atos; e, para tanto, só e somente só através de uma insubstituível ação externa fiscalizadora com acesso aos livros e demais elementos componentes dos atos negociais da empresa. Dessarte, infere-se que não pode haver homologação do ato instrumental acessório – enfim, das atividades como entendem não-poucos -, por lhe faltar elementos que permitam instruir, demonstrar e convencer os seus destinatários da licitude dos demais dados que não só o tributo calculado e declarado. É um erro profundamente perturbador dar a essa atividade o cunho homologatório de que se cuida no art. 150 do CTN, fazendo sincronia com o desígnio normativo que o comando legal encerra. E, pior: não se homologa aquilo que não se acha explícito. Muito menos pode se homologar aquilo que nem mesmo consta da declaração – que não se conhece, que se acha oculto -, a exemplo das infrações só perceptíveis por um exame que vai além de uma fraca, pálida e limitada análise acerca de um instrumento que fora concebido para espelhar, sem quaisquer desvios de conduta, a veracidade dos fatos negociais. Não se pode homologar o que sequer fora recolhido ou declarado. Se o Fisco vai à empresa e concorda, à luz de todos os elementos disponíveis, que o tributo declarado está correto, inócuos também quaisquer assentamentos em livros ou em termos que possam corroborar o acerto do sujeito passivo, sob quaisquer vestes da denominada falaciosa, enganosa e fantasiosa “ homologação expressa” .*

*Do mesmo mal padece, similarmente, a citada homologação tácita. Como corolário, esta será sempre, de forma iniludível, fruto de mera omissão do ato externo fiscalizador. Ora, se não cabe a homologação expressa, por inócua, desnecessária, ineficaz etc., a homologação tácita muito menos terá qualquer espaço. Não há como convalidar, apenas com base na declaração de rendimentos – frise-se -, uma plêiade complexa de operações confluentes que deságuam no tributo apurado. Apenas esse é passível de uma contemplação ou de uma certificação – não se prestando a qualquer análise -, máxime por lhe faltar*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

---

*a explicitação dos ingredientes que o compõem. Serve apenas como mera expectativa do quanto potencialmente será arrecadado...e nada mais.*

*Como corolário, inútil ou despicienda qualquer apreciação acerca de o tributo estar sujeito ou não à homologação quando se está diante de infrações alçáveis de ofício. O que é passível de decadência ou não não é o tributo calculado e declarado ( este é passível de prescrição ), mas a infração e o tributo não-revelados pela declaração de rendimentos, só detectável através de ação fiscal direta. E, para aquela, o remédio se acha tipificado, à luz do dia, no art. 173 do Código Tributário Nacional de ambiência geral.*

*Padece ainda de mal maior quando o contribuinte nem sequer apresenta declaração ou nem mesmo possui quaisquer livros fiscais ou contábeis.*

*Sintetizando:*

*Nenhuma ação da empresa, salvo a do tributo apurado, é levada ao conhecimento do Fisco; o que é cientificado ao ente tributante não se presta a sancionar o respectivo ato, pois a precariedade dos elementos e a pobreza de sua descrição não permitem o exercício de um exame fiscal conclusivo. É imprescindível a análise de todos os elementos a que se acham jungidas as diversas formas de tributação para se ratificar ou não o declarado.*

*Não há homologação tácita. Há omissão do Fisco. E mais: se, por absurdo, houvesse a dita homologação a partir das informações hauridas no ente acessório, por certo tal homologação não se estenderia aos atos não-agasalhados pelo ente acessório, a exemplo das despesas indedutíveis, omissão de receitas, redução indevida do lucro líquido do exercício, etc.*

*A homologação expressa só teria fôlego para se materializar com a o exame de todos os entes formadores do resultado da empresa. E, tal homologação, só poderia recair no tributo declarado. Ou seja: confirmar-se-ia que o que foi declarado o foi corretamente. Qual o objetivo dessa asserção? Se o declarado foi maior do que o devido, não caberia ao Fisco impugnar o respectivo valor; se menor, por erro meramente de cálculo na construção do tributo, aí a declaração de rendimentos ou quaisquer outras atividades que enfeixem a apuração do tributo atingiria o objetivo do art. 150, tendo em vista que esse erro material é perfeitamente detectável por uma análise superficial da declaração. Se o erro apontasse para infrações não visíveis no limitadíssimo ente formal ( como soe acontecer com todas, com raríssimas exceções), não haveria o que se homologar, e o prazo inicial para contagem do quinquênio decadencial se*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Aplicando-se o trabalho transcrito ao caso em foco, considera-se que, no regime de tributação mensal o Fisco só poderia auditar, com eficácia, um determinado mês após transcorrido o prazo legal facultado ao contribuinte para recolher ( se for o caso ) o respectivo tributo apurado. V.g., o contribuinte, em relação aos meses de competência de janeiro a julho de 1998 teria o prazo – considerando-se tão-somente os extremos temporais dos fatos geradores sob debate - respectivamente, até o dia 31.03.1995 e 30.09.1998 para solver o respectivo tributo. Dessa forma na esteira do disposto no inciso I, art. 173 do CTN, conclui-se que a faculdade de se proceder ao lançamento, a qual se extingue após cinco anos *contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*, tivera como termo inicial o dia dois de janeiro de 1999. O prazo final, após cinco anos, coincidente com a data da entrega da declaração de rendimentos, ou prolongando-se até o mês de dezembro do derradeiro exercício, caso fosse confirmada a omissão na entrega do respectivo ente acessório. Deve-se adotar, dessarte, o prazo fatal da entrega da declaração, pois presume-se que a contribuinte tivera, até esse marco, oportunidade para se redimir da falta antes cometida.

Pela leitura dos autos de infração, todas as exigências foram geradas nos meses de janeiro a dezembro de 1998 ( fls. 06/07 ). A ciência dos autos fora cumprida, pessoalmente, em 26.08.2003 ( fls. 05,11,18 e 25).

A multa acoimada o foi de 150%, pela prática reiterada de se ocultar o fato gerador do tributo.

---

*quedaria submisso ao art. 173 do CTN; o tributo declarado, não-pago, curvo ao prazo prescricional do art. 174 do mesmo Código.*

*O lançamento por homologação, hodiernamente, só poderia ter algum fôlego para prosperar se fosse possível ao Fisco, frente ao tributo declarado – não pago – alçá-lo de ofício, com lançamento de multa de 75% ( setenta e cinco por cento ). Porém, hoje, tal cometimento não mais encontra abrigo, conforme já fora assentado."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Entretanto, ainda que não seja aquele o posicionamento integral dos demais membros dessa egrégia Câmara quanto aos pressupostos antes elencados, professam, entretanto, de forma uníssona que - não obstante acolherem a tese suscitada pelo art. 150, § 4.º do CTN - somente no caso tipificado como dolo, fraude ou simulação aplicar-se-ia o comando inserto no inciso I do art. 173 do CTN.

Dessa forma se nos distanciamos dos aspectos medianos, convergimos, sem desvios, para as conclusões, não se vislumbrando, *ipso facto*, quaisquer marcas de nulidades no presente lançamento..

Preliminar que se rejeita.

## II. DO MÉRITO.

### II.1. Das Presunções Legais

Sobre as questões de inconstitucionalidade reporta-se esse voto à dissertação já tecida quando da apreciação acerca da preliminar sob o título "1.2. Sobre o Pacote Normativo Anti-sigilo que Abolira a Inviolabilidade do Sigilo Bancário relativamente ao Fisco" e a sua Inconstitucionalidade".

Como visto, trata-se de movimentação financeira bancária dita apócrifa, sob o pálio da conta corrente nº 67.363-3 mantida no Banco Bradesco S/A. , Agência Birigui, e havida em nome do Sr. Luiz Henrique Neiro Borini.

Causa-me espécie, assim como causara ao AFRF, que o documento de depósito de fls. 263 ( Anexo I ) a crédito da indigitada pessoa física assinala como



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

depositante uma denominada MÁFIA, sem que fosse origem dessa palavra esclarecida pela parte irresignada.

Sobrelevam-se, similarmente, como bem pontuara a Autoridade Lançadora, os documentos de depósitos a favor de Luiz Henrique N. Borini os quais citam em seu corpo, expressamente, a recorrente, grafando-a de METALMIX. Os documentos são os de fls. 113,130,162,177,190,340,439,480,554,583,612,666,668,816 e 889 do Anexo I. Por exemplo, o sob o nº 130 consignava que o depósito era para crédito de Metalmix . O sob as fls. 135 – Anexo 1 -, vincula o produto " 150 fruteiras " ao depósito. Sabidamente trata-se de produto de fabricação de Metalmix. Outro documento, o de fls. 244 – Anexo I – denuncia que o depósito fora feito contra um pedido sob o nº 051/98, sabidamente decorrente de atividade de pessoa jurídica e não de pessoa física. Por fim sublinha o autor do procedimento fiscal que a grande maioria dos depósitos foram levados a efeito por pessoas jurídicas, clientes da empresa Metalmix, notadamente voltados para o exercício de atividade de distribuição de bebidas, denotando-se prováveis adquirentes de cadeiras e mesas metálicas de fabricação da lavra da insurgente.

Suscitada pelo Fisco, alegara – sem comprovar - em sua defesa, que os *recursos movimentados em suas contas são provenientes de reiteradas doações de seu genitor, algo em torno de R\$ 200.000,00, que por força de suas atividades agropecuárias em Birigui e Andradina circulara várias vezes pelas contas, e de empréstimos junto a agiotas que repassavam cheques de terceiros.*

Além de todas as demonstrações indiretas, onde pululam evidências que ligam a interposta pessoa à empresa Metalmix, mais um ente ~~cor~~ta cerca a quaisquer discussões acerca do nexa causal entre os atores intervenientes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

trata-se de declarações da pessoa jurídica "A . A . de Oliveira Cama e Mesa – ME, onde a sua representante, Sra. Antônia Araújo de Oliveira, alegara que fizera contato, *quando lhe fora repassado o nº da conta corrente para que efetuasse depósitos em pagamento das mercadorias.* E assim fora feito, não obstante sem receber a respectiva nota fiscal, baldadas reiteradas solicitações.

Roniel Aparecido Pereira – ME., onde o responsável pela empresa informara que os *depósitos realizados na conta corrente nº 67.363-3 são de responsabilidade da empresa Metalmix, uma vez que foram resultantes de cheques emitidos para pagamento de mercadorias.*

A . Vieira Fortaleza & Cia. Ltda: em resposta à intimação fiscal a responsável pela empresa encaminhara diversas notas fiscais acompanhadas dos respectivos conhecimentos de transportes, informando que os documentos encaminhados referem-se às operações realizadas junto à empresa Metalmix.

Em aditamento, ainda, às suas razões recursais às fls. 560/563, consigna a defendente, reproduzindo trecho do Termo de Verificação Fiscal, que *se as empresas que efetuaram depósitos na conta nº 67.363-3 têm seus nomes registrados nos livros razão da recorrente, é óbvio, só pode ser porque os depósitos assim efetuados correspondem a vendas regularmente faturadas e registradas em sua escrituração fiscal e contábil.* A partir daí infere que *tal indício atestado pela fiscalização demonstra, de forma veemente, de que todos os depósitos feitos na referida conta com recursos da recorrente correspondem, de igual modo, a vendas regularmente faturadas e registradas, afastando-se, de plano, a possibilidade de ocorrência de simulação relativa fraudulenta,* conclui em outras palavras.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Relator: essa afirmação acessória apoiada nas provas de fls. 565/624 coloca por terra todos os argumentos - e até então trazidos ao debate - contrários às provas e aos indícios carreados pelo Fisco aos autos de que não havia correlação entre a conta corrente mantida pela indigitada pessoa física e a empresa recorrente. Se confirma ou desnuda a vinculação das pessoas reveladas – física e jurídica - , sublinhando o acerto da operação fiscal e constituindo-se, pois, aquela asserção, numa indeclinável confissão espontânea do *modus operandi* dos atores intervenientes, por certo – na outra ponta - não lhe socorre como intentara a litigante, pois a mesma declaração não atesta a ocorrência de que todas as operações mercantis entre os depoentes e detentoras das empresas adquirentes – antes assinaladas – foram contabilizadas ou registradas em livros fiscais próprios. Teria algum fôlego a conclusão ofertada, se todas as liquidações por atos de compra das empresas declarantes tivessem sido objeto de depósito na conta corrente nº 67.363-3 em contrapartida. Se ocorrente a hipótese, estar-se-ia frente a uma estranha, incompreensível e inusitada ocultação de conta corrente, pois à margem quedar-se-ia apenas o nome do seu pseudo titular. Por certo também não se afastaria o exercício absurdo de silogismo; vale dizer: se as vendas a determinadas empresas tiveram como contrapartida crédito na conta corrente de outrem, mas devidamente contabilizadas, logo todas as vendas constantes dessa conta corrente foram contabilizadas. Se prevalecente essa tese, não haveria como essa conta corrente – em seu todo - apresentar quaisquer diferenças de valores, ao mesmo tempo em que se glorificaria o erro do silogismo ao consagrar a conclusão universal a partir de uma formulação de premissa particular.

Observa-se que a declaração prestada nesse extremo processual pela litigante se perfaz também em perfeita antinomia ao que alegara, em 08.04.2003, quando atribuíra aos valores insertos na conta corrente como oriundos de doações e de empréstimos junto a agiotas. Um contraste desse jaez não pode se prestar a cumprir um designio de prova, mas cumpriria, como cumpre, um papel robusto acusatório, ainda mais quando a declaração prestada irradia da própria defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Sobre o número de empresas que se propuseram expressar ou formular declarações, a exemplo das já elencadas nesse voto, despiciendo o aspecto numérico. Bastaria um só pronunciamento para contaminar a independência da conta corrente e ratificar a ponte causal entre o Senhor Luiz Henrique Neiro Borini e a defendente.

Ora, o elenco de provas reunidas pelo Fisco não comporta quaisquer dúvidas acerca do “modus operandi “ perpetrado pelos atores intervenientes, sobrelevando-se solar – na mais tênue análise - o nexos causal entre a interposta pessoa e a litigante conforme já denunciado.

Trata-se, com todas as luzes, de Presunção *juris tantum*.

“ Ei incubit probatio que dicit, non que negat “ ( Cabe a prova àquele que alega, não ao que nega ).

A propósito desse assunto cabe destacar o ensinamento de José Luiz Bulhões Pedreira – Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC – RJ., 1979, pág. 806:

“ O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção ( se é relativa ) provar que o fato presumido não existe no caso.”

*A presunção não é um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental. É o resultado do processo intelectual, que, este sim, tem seu ponto de partida em determinadas provas, ditas indiciárias. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável ( Becker, Alfredo Augusto ).*

Dos ensinamentos da própria e competente Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC retiro, com a devida vênia, de outros julgados, os seguintes magistérios:

“ Na realidade, na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento também por um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequívoca relação com uma dada situação de fato. É a chamada prova indiciária”.

Segundo o vocabulário jurídico de “De Plácido e Silva” a prova indiciária é a prova deduzida, decorrente, ou resultante de fatos outros, que conectados convencem a existência de outro fato que se quer comprovar. E, tem sido variada a forma como os tribunais admitem tal prova indiciária.

*“ Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias” ( CPP, art. 239 ). Não se confunde com presunção, ou seja, efeito de que uma circunstância ou antecedente produz, no julgador, a respeito de existência de um fato. ( STJ –HC 9.671 – SP – 6ª T. – Rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro – DJU 16.08.1999 ).*

*“Predominância da prova indiciária. Admissibilidade dos indícios como método de investigação criminal ( art. 239 do Código de Processo Penal ). Sistema do livre convencimento motivado, podendo o juiz basear a condenação na prova indiciária que tem a mesma força das demais . “( TRF 2ª R. – Acr 98.02.46347-7 – 3ª T. – Rel. Juiz Fed. Conv. Luiz Antônio Soares – DJU 29.06.1999 – p.94 ).*

*“O indício vale como qualquer outra prova e impossível o estabelecimento de regras práticas para apreciação do quadro indiciário. Em cada caso concreto, incumbe ao Juiz sopesar a valia desse contexto e admiti-lo como prova, à luz do art. 239, do CPP. Uma coleção de indícios, coerentes e*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*concatenados, pode gerar a certeza reclamada para a condenação.” ( TACRIMSP – Ap. 1.108.809/6 – 11ª C.Crim. – Rel. Juiz Renato Nalini – J.28.06.1998) ( 02.758/583).*

*“ Indício é meio de prova. CPP, art. 239. El indicio es un hecho ( o circunstancia ) del cual se puede, mediante una operación lógica, inferir la existencia de otro. “ ( Cafferata Nores). (TRF 1ª R. – Acr 96.01.24420 – DF – 3ª T. – Rel. Juiz Tourinho Neto – DJU 06.06.1997).*

Também o julgador administrativo, a exemplo do que ocorre no âmbito do processo judicial penal, não está limitado a uma hierarquização preestabelecida dos meios de prova, podendo sedimentar a sua convicção a partir do exame de elementos de variada ordem, desde que estejam esses devidamente juntados ao processo.

Portanto a ponte causal pode, sim, ficar demonstrada por via de um conjunto de elementos que, ao formarem um quadro contundente claro, autoriza concluir, até mesmo que por vias indiretas, a mencionada relação de causa-efeito.

Indícios de omissão de receitas é que não faltam. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que INDÍCIOS VÁRIOS E CONCORDANTES SÃO PROVA<sup>2</sup>, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado.

A não ser que se cognominem todos os que confessaram – pessoas física e jurídica – de farsantes, e se olvidem todos os contornos que envolveram a interposta pessoa e os seus desígnios talhados até mesmo por uma confissão extemporânea da recorrente, é que o recurso inaugural poderia ter um pálido, porém insustentável fôlego para glorificar a tese que ele encerra. Vale dizer: não se pode admitir que haja uma presunção, por parte da recorrente, de má-fé de todos os depoentes.

<sup>2</sup> STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, Malheiros, 22.ª ed. 1997, p. 97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Por oportuno, assenta-se que a jurisprudência colacionada pela parte habitava a literatura pátria antes da edição da Lei nº 9.430/96. Com a superveniência do diploma legal disciplinando a matéria, a vontade do julgador, na espécie, passara a ser a vontade imperial da lei inspirada pelos legisladores por outorga de seus mandatários, reitera-se.

### II.3. Da Multa Majorada de 150% Sobre a Receita Omitida

Há uma questão prévia que se deve enfrentar antes mesmo de se adentrar no mérito da infração, pois o seu encaminhamento, frente à jurisprudência prevalecente nessa Câmara, por conta do instituto da decadência, pode determinar um desígnio diferenciado do que esposa os demais membros dessa Câmara. Trata-se de se deslindar a pertinência da majoração da multa em face das leis de regência e da jurisprudência administrativa dominante neste Colegiado. A esse ponto dar-se-á preferência, lendo-se esse respectivo pontual voto antes da arguição de decadência proposta.

Estou convencido que, para a exacerbação da multa, a exigência há de se louvar nas ações e práticas tributárias ilegais indiscutíveis - no mais das vezes iterativas - evidenciadas ou afloradas pela simples enunciação dos fatos, sem quaisquer necessidades de apoios em indícios que possam, por si só, instruir e sustentar a acusação. E mais: a natureza do ato ilícito, nessa ótica, haverá de se materializar não sem um esforço de provas, notadamente hauridas fora dos quadrantes da empresa e, fundamentalmente sem quaisquer correspondências ou alicerces firmados nas escriturações comerciais ou fiscais do contribuinte; ou, até mesmo, em quaisquer instrumentos de ordem pública. Vale dizer: só perceptível ou detectável nos subterrâneos não muito acessíveis até mesmo aos especialistas, e que a escrituração, por si só, não terá o condão de reunir os requisitos que possam colaborar para a sua descoberta; nem



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

mesmo há de se admitir, para a qualificação do ilícito, amparo solitário em indícios que não sejam os vários nitidamente veementes e concordantes, e os não-demonstrados pelos singelos assentamentos contábeis ou fiscais. Enfim, o acervo probante do ato ilícito há de ser obtido a vista de elementos que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Em outros termos: para que se cristalize quanto à sua validade e fundamento há de refugir ao material cognitivo comum das auditorias fiscais regulares.

No caso sob embate, impõe-se estabelecer duas vertentes para bem encaminhamento do voto, mormente em face do cenário antes descrito *vis-à-vis* as infrações alicerçadas em princípios distintos:

Na hipótese de omissão dos depósitos percebidos pela recorrente através de interposta pessoa, confirma-se que não foram objeto de quaisquer reconhecimentos na escrituração da recorrente. A detecção da omissão o foi através de diligência formulada pela via judicial, junto ao Banco Brasileiro de Descontos S/A ., onde, pelos documentos de fls. 02 e seguintes, de 15.05.2001 ( Anexo I ) fornecidos pelo Bradesco S/A ., , o Fisco relacionara empresas e pessoas físicas que promoveram depósitos, sem qualquer convicção ou juízo prévio, factíveis de operações sujeitas a controles bancários.

Em decorrência, surgiram elementos probantes, como já demonstrados, fatos que permitiram ao Fisco detectar a conta bancária talhada, unicamente, para os fins propostos. Infere-se, pois, que não só fora a conta bancária o ente oculto, mas também os valores e as operações que elas encerram do movimento financeiro da recorrente, pois outros valores com outra destinação lá não haviam., porque não contraditos e provados pela defendente. Tipifica-se, dessa forma, não uma conta bancária à parte da escrituração – fato que implicaria singela conclusão, mas, a toda manifesta certeza, receitas não-contabilizadas – omitidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Emerge manifesta que, *in casu*, configurou-se, à luz do dia, o *ánimus* caracterizador da sistemática reiterada de ocultamento e redução indevida de receita, a partir de manobras subalternas que, salvo melhor juízo, notadamente do *dominus litis da ação penal pública*,<sup>3</sup> possam revelar de conformidade com o cenário antes traçado, atitude criminosa na ótica tributária.

#### II.4. Da Multa com Roupagem de Confisco sobre a Receita Omitida

Estou convencido que, para a exacerbação da multa, a exigência há de se louvar nas ações e práticas tributárias ilegais indiscutíveis – no mais das vezes iterativas – evidenciadas ou afloradas pela simples enunciação dos fatos, sem quaisquer necessidades de apoios em indícios que possam, por si só, instruir e sustentar a acusação. E mais: a natureza do ato ilícito, nessa ótica, haverá de se materializar não sem um esforço de provas, notadamente hauridas fora dos quadrantes da empresa e, fundamentalmente, sem quaisquer correspondências ou alicerces firmados nas escriturações comerciais ou fiscais do contribuinte; ou, até mesmo, em quaisquer instrumentos de ordem pública. Vale dizer: só perceptível ou detectável nos subterrâneos não muito acessíveis até mesmo aos especialistas, e que a escrituração, por sua vez não terá o condão de reunir os requisitos que possam colaborar para a sua descoberta; nem

<sup>3</sup>O procedimento administrativo tributário não constitui pressuposto, nem condição jurídica para atuação do órgão ministerial público, mormente por ser o Ministério Público o *dominus litis* da ação penal pública, consoante o nosso ordenamento constitucional em seu artigo 129, inciso I.

O provimento conferido aos atos de lançamento tributário, enquadrados como crimes pelos Agentes Fiscais, antes ou após a representação criminal formulada pelos seus autores ao Ministério Público, não significa, na mais tênue percepção, motivo causal que possa desfechar eficácia para retirar do órgão ministerial o seu *ánimus* de ação. Contrário senso, o ato de se negar provimento ao contribuinte também falece de qualquer força institucional para conferir ao julgamento legitimidade para se declarar culpado criminalmente o seu autor, salvo se admitirmos que se possa usurpar, ainda que de forma inócua, a competência privativa das autoridades judiciais, transformando-as, ao alvedrio das normas legais, em instituição meramente homologatória das decisões administrativas. Os atos processuais administrativos - enfeixando as decisões nesta esfera - podem contribuir de maneira aguda para a celeridade e o acerto da ação do MPF, mas a eles não se pode conferir força judicante que possibilite dispensar outras investigações quantitativas e qualitativas, no âmbito do MPF e das autoridades policiais especializadas, nesse aspecto mais elaboradas, sobretudo por ser o processo administrativo, via de regra, um repertório rico de informações, tanguido por um conjunto probatório no mais das vezes robusto, ainda que despojado, por imperativo das normas do direito positivo que o reveste, de qualquer objetivo conclusivo – finalista na ambiência do direito penal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

mesmo há de se admitir - para a qualificação do ilícito - amparo solitário em indícios que não os sejam os vários nitidamente veementes e convergentes, e os não-demonstrados pelos singelos assentamentos contábeis e fiscais. Enfim, o acervo probante do ato ilícito há de ser obtido à vista de elementos que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Em outros termos: para que se cristalize quanto à sua validade e fundamento há de refugir ao material cognitivo comum das auditorias fiscais regulares.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça no REsp. n.º 419156/RS, DJ., de 10.06.2002, Pág. 162, Relator o ilustre Min. José Delgado, assinalara que (...). *Inexiste na multa efeito de confisco, visto haver previsão legal ( art. 4.º, da Lei n.º 8.218/91 ). (...). Não se aplica o art. 920, do Código Civil, ao caso, porquanto a multa possui natureza própria, não lhe sendo aplicáveis as restrições impostas no âmbito do direito privado. . A exclusão da multa ou a sua redução somente ocorrem com suporte na legislação tributária.*

Caberia à defesa demonstrar, com dados irretorquíveis, até que ponto a imposição comprometera o patrimônio da autuada, de modo a ficar efetivamente caracterizada a vedação estabelecida na Carta Magna.

*A multa, contrariamente ao entendimento da contribuinte, tem o caráter penitencial e decorre de lei. O princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir a contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.*

Isso posto, mantém-se essa exigência tal como inicialmente formulada

II.5. Da Multa Isolada



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Trata-se de infligência da Multa isolada sobre as estimativas mensais não-recolhidas geradas a partir das infrações alçadas pelo Fisco, relativamente ao IRPJ e à CSLL., sem amparo, obviamente, em balancetes ou balanços de suspensão que autorizasse o não-recolhimento dessas parcelas.

O voto condutor desse quinto irá se louvar em trabalho desenvolvido por esse relator, mas que, mercê de sua amplitude e dos seus multifacetados contornos tornara a sua compreensão extremamente prejudicada.

*A multa isolada, é certo, não pode ser apreciada sem que estejam presentes os seus princípios inspiradores ou o seu axioma central. Vale dizer, o sistema de bases correntes.*

É assente que desde os idos de 1992 vem o órgão tributante desenvolvendo um esforço - digno dos maiores encômios - no sentido de obter das pessoas jurídicas maior celeridade na consecução das prestações impositivas, objetivando dotar a Fazenda Nacional da indispensável liquidez, notadamente nos dias de hoje onde os ciclos temporais se encurtaram dramaticamente. Iniciou-se a arrancada célere rumo à concepção da Lei nº 8.383/91 ( § 1.º, art. 38 ), quando se adotara exclusivamente o regime de tributação e apuração mensais do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas à medida em que os lucros fossem auferidos, não obstante ter-se aberto uma possibilidade - na própria lei - de a empresa quedar-se no regime anual ( art. 39 ).

Observe-se que a lei inaugurara duas bases que viriam sustentar todo o sistema:

a)apuração pelo real mensal:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

b)apuração anual, porém com estimativa mensal que poderia se reportar - ao ser ajustada - ao real mensal.

A lógica que orientara a concepção desse avanço residia no propósito de que houvesse um encurtamento nos recolhimentos das prestações impositivas, visando municiar o Tesouro Nacional de maior liquidez. Observe-se que a apuração mensal com base no lucro real ( opção preferente ) e o sistema de estimativas advinham de princípios coincidentes, convergentes, pois nem sequer deveriam apresentar - entre si - qualquer discrepância em relação ao quanto devido de tributo. Isso porque, a quem estivesse no sistema de estimativa mensal poderia, com fundamento em balanço ou balancete acumulado corrigir os rumos de seu recolhimento, tanto para mais ou para menos, ao longo do ano-calendário. Com esse nicho ou possibilidade legal estava acenada a intenção de o legislador eqüalizar as duas metodologias, tornando-as indiferentes em seus resultados, quaisquer que fossem as escolhas manifestadas pelas pessoas jurídicas. Vale dizer: os dois preceitos não poderiam, por concepção, apresentar quaisquer divergências finalistas, reitera-se.

A opção preferencial pela apuração mês-a-mês logo depois fora abandonada em face do despreparo operacional das empresas em se adaptarem – de forma abrupta - a essa nova sistemática, sem que lhes fosse ofertado um lapso de transição para se amoldarem aos novos regimes de tributação e apuração colimados.

Sucederam-se outros atos legislativos, culminando-se com a adoção do regime de tributação trimestral ( art. 1º da Lei nº 9.430/96 ), sem se descurar da apuração da base de cálculo mensal sujeita ao critério da estimativa como já demonstrado. Com isso pretenderam as Autoridades Administrativas retomarem esse processo de encolhimento da periodicidade na apuração impositiva, seccionada que fora já no limiar conceptivo, sublinhe-se.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Qual o princípio reitor dessa obstinada meta? Fazer com que, ao final do ano-calendário as empresas apresentassem apenas uma declaração de ajuste, podendo, em caso muito extemporâneo complementar – a esse término - a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período; se, em decorrência, nascesse – nessa data - para o contribuinte algum resíduo tributário oriundo da apuração do lucro real ou do lucro líquido ajustado da CSLL, e após descontada a estimativa recolhida ( como ente do Ativo Circulante ), impor-se-ia, então, o recolhimento desse diferencial. Ou, na hipótese mais provável, ao contribuinte lhe era, ou ainda lhe é dado a prerrogativa de poder compensar a estimativa recolhida a maior com o tributo devido no período subsequente; ou, alternativamente, pleitear restituição do excesso recolhido. Essas últimas vertentes, aliás, inserem-se numa hipótese mais factível de ocorrência, pois é sabido que a estimativa é gerada a partir da receita bruta ou do faturamento da pessoa jurídica; o lucro real e a base de cálculo da CSLL, frutos de uma soma algébrica em que custos, despesas, encargos e receitas somados convergem, com os necessários ajustes e compensações permitidos em lei, para a apuração daquelas mesmas bases tributáveis.

Esses aspectos mais se robustecem quando o legislador assinalara que a estimativa poderia ser suspensa desde que o contribuinte demonstrasse, através de balanços ou balancetes, a inexistência de resultado positivo tributável em qualquer mês a que submetido estava ao critério de recolhimento por estimativa. Como corolário, o tributo – sob a forma estimada - não seria devido antecipadamente se não houvesse lucro tributável. Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Dessa forma não há o que da pessoa jurídica reclamar ou reivindicar, pois em se olvidando esse primado, por certo uma exigência descabida provocaria a ruptura do principal axioma que orientara e inspirara o sistema de bases correntes, fazendo-o assemelhar-se, por conseqüência, a um empréstimo compulsório. Esse é um fato que a Administração Tributária menos ou sequer deseja. Se, ao reverso, houver a existência ou se aflorar um lucro ajustado num



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

determinado mês – pela via do balanço ou balancete -, e noutro não, só seria exigível a prestação estimada no primeiro caso. Esses são os fatos que encontram em si mesmos ampla correlação e coerência de princípios.

Vamos no apegar a um exemplo típico: imaginemos que a pessoa jurídica estando no sistema de bases correntes tenha experimentado o seguinte comportamento de sua estimativa mensal – não recolhida - no período a seguir considerado:

Janeiro/19XX = R\$ 30,00; Fevereiro/19XX = 50,00; e março/19XX = R\$ 80,00.

Hipoteticamente vamos considerar que a empresa levante um balanço em 31.03.19XX ou em 31.12.19XX, e apure e declare uma provisão tributária de R\$ 70,00.

Uma ação fiscal, em 10 de abril de 19XX ou em 10 de janeiro de 19X1, haverá de fazer o seguinte lançamento de ofício - a teor de multa isolada - em face da presença dos princípios inspiradores do sistema de bases correntes e de sua íntima correlação com o regime de apuração e tributação mensais:

Multa Isolada: ( Janeiro: R\$ 30,00 x 0,75 ) + ( Fevereiro: R\$ 40,00 x 0,75 )  
= R\$ 52,50

Retomando um tema antes assinalado - mas que se interage nas últimas digressões -, reconheça-se que os lançamentos contábeis e fiscais que expressam a movimentação desses recursos consubstanciam-se em uma conta denominada de Estimativa; a sua contrapartida, Estimativa a Recolher. Vejamos como se comportariam tais variáveis:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

01. A Contabilização:

01.1. apurada a estimativa impõe-se o seguinte lançamento no mês dessa ocorrência:

Débito: Estimativa ( AC )

Crédito: Estimativa Recolher ( PC )

01.1.2. Após o seu recolhimento encerra-se a conta passiva:

Débito: Estimativa a Recolher ( PC )

Crédito: Disponibilidades ( AC )

02. Resulta, pois, como substrato, a conta Estimativa ( AC ) que, por último, se confrontará com a conta credora do Passivo Circulante denominada Provisão Tributária ( IRPJ e CSLL ) havida no trimestre ou em 31.12 de 19XX, a saber:

Débito: Provisão IRPJ/CSLL

Crédito: Estimativa.

Tomando-se, agora, o item " 02 ", ter-se-á, como corolário, a inferência de que, no trimestre ou em 31.12.19XX:

02.1. a porção positiva decorrente da apuração do lucro ajustado corresponderá ao IRPJ e à CSLL devidos se a estimativa recolhida quedar-se aquém da correspondente provisão. Dessa forma a estimativa estará integralmente contida na provisão;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

02.2. será estimativa recolhida a maior se for superior aos tributos provisionados, IRPJ/CSLL apurados, ou se esses forem negativos ( caso de restituição/compensação ). Dessa forma, respectivamente aquela estará parcialmente contida nesses, ou sequer esses terão qualquer porção d'aquela;

02.3. será estimativa recolhida igual ao IRPJ/CSLL devidos se, do confronto, resultarem nulas as respectivas Provisões do IRPJ/CSLL. Desse modo a estimativa estará integralmente contida nas provisões.

Resulta do exemplo antes coligido que somente a hipótese constante do subitem " 02.1 " abarcaria uma situação híbrida em que a estimativa e a provisão do IRPJ/CSLL a pagar seriam devidos, consoante uma proporção qualquer entre ambos; a versão " 02.2 " definiria a situação suscetível de restituição ou compensação parcial ou total; enquanto a hipótese " 02.3 " encarnaria, com todas as luzes, o sistema de bases correntes tal como fora concebido.

*Nota: não sem propósitos ou respaldo técnicos que, no caso de **omissão de receitas** detectada após o encerramento do período, a jurisprudência tem-se encaminhado no sentido de repudiar qualquer exigência cumulativa ( Tributo + multa isolada ). Essa postura guarda estrita conexão com o fato de, nesse caso, a receita omitida ser a própria provisão ora exigida de ofício. Ou seja: a estimativa está contida naquela, de conformidade com o sistema inspirador de bases correntes ( conforme subitem "02.3").*

CONCLUSÃO I:

o recolhimento da estimativa visa antecipar para os meses do ano-calendário respectivo o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final ( final do mês de cada trimestre ou em 31.12.19XX ). Vale dizer: pretende-se que, ao cabo do trimestre ou do ano-calendário, as provisões do IRPJ/CSLL quando confrontadas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

com as estimativas mensais deságüem em nulidade. Esse o princípio do sistema de bases-correntes, reitera-se.

03. O Inciso 4º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Importa, para melhor encaminhar a análise, colacionar o art. 44, incisos e parágrafo primeiro da Lei n.º 9.430/96: *verbis*:

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

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

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

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*(...);*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, **ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;***

*Pela leitura do "caput" e do inciso "IV" tem-se, de forma clara, que a multa haverá de ser exigida sobre o imposto e sobre a contribuição social quando a pessoa jurídica, sujeita ao recolhimento dos referidos tributos deixar de fazê-lo, nas condições que especifica, porém albergada, a falta de recolhimento, no ano-calendário a que corresponder.*

*Observe-se que a lei dera à estimativa, como já declinado, a natureza de tributo, pois esse é que - em não sendo recolhido - ficará suscetível à respectiva multa isolada. E mais: ao longo do ano-calendário correspondente ( e não ao final ), pois se a exigência fosse devida e coincidente com o término do período trimestral ou anual ( último mês do*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*trimestre ou em 31 de dezembro de 19XX ) nenhuma estimativa, por óbvio, seria devida. Ela – a multa isolada - só poderia ser imposta ao longo dos meses que compõem o trimestre ou o ano-calendário respectivo; dessarte, ainda que a pessoa jurídica tenha tido prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa haverá a sua expressão - numa melhor análise - de ser entendida como durante o trimestre ou o ano-calendário e com incidência nos meses coincidentes com a falta de recolhimento da estimativa ( ou do tributo mensal antecipado, como se queira denominá-la ).*

*De tal imposição legal ficará a salvo a pessoa jurídica se demonstrar, reitera-se, através de balanços ou balancetes mensais que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (§2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 ). Eis a presença do princípio do sistema de bases correntes, mais uma vez trazido à baila, frise-se.*

*Como corolário infere-se que, se a pessoa jurídica não promover o correspondente recolhimento do tributo ou da contribuição ( lê-se, também, estimativa ) nos meses próprios do respectivo ano-calendário - ainda que tenha experimentado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96.*

CONCLUSÃO II:

a lei cognomina a estimativa de tributo. Portanto trata-se de tributo, mas devido antecipadamente. Logo, se recolhido o denominado tributo antecipado implicará nenhum recolhimento com fundamento no lucro líquido ajustado ao final do trimestre ou em 31.12.19XX. E o que poderá impedir a pessoa jurídica de promover o recolhimento do tributo antecipado sem que incorra em alguma infração? Com certeza se demonstrar ao Fisco – com fundamento no lucro líquido ajustado – que não só recolhera tributo a maior, mas que também experimentara prejuízo ou base de cálculo negativa no período através de seus balanços ou balancetes confiáveis. Inclua-se, nesse rol, o Livro de Apuração do Lucro Real com indicações nominais acumuladas.

CONCLUSÃO III:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

durante o trimestre de referência ou do ano-calendário a exigência da multa isolada nos respectivos meses desse mesmo período haverá de ser plena, independentemente de o contribuinte demonstrar, "a posteriori", que não estava obrigado a esse recolhimento em face de prejuízos acumulados aflorados em quaisquer dos meses do trimestre ou do ano-calendário correspondente. Isso porque não há como o Fisco aferir – por não-observância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores - a real situação fiscal corrente do contribuinte.

**CONCLUSÃO IV:**

após o término do trimestre ou do ano-calendário correspondente os balancetes ou balanços de suspensão, acumulados, é certo, cedem lugar ao balanço final do período. Vale dizer, **após o encerramento do período o balanço final ( do trimestre ou o do mês de dezembro de 19XX ) acumulado é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.** Há dois vetores com, algumas variantes, que concorrem para invalidar – em alguma medida - a exigência da multa isolada posteriormente a esse encerramento.

**O Vetor IV.1:**

a ) se as demonstrações financeiras críveis ajustadas demonstrarem prejuízo ou base de cálculo negativa ficará provado o quão era impertinente e indevido o recolhimento da estimativa ( ou do tributo ) ao longo do período. Observe-se que a norma exige balancetes ou balanços que expressem prejuízo ou valor acumulado superior ao que fora pago, antes da ação fiscal, para que o recolhimento da estimativa seja suspenso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

b) pelo princípio do sistema de bases correntes restará provado que se houvesse algum recolhimento prévio tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária, conforme antes demonstrado no subitem "02.2". A multa isolada nesse caso, se aplicada, somente incidiria em parcela a restituir ou a compensar.

A Variante IV.2:

c) se as demonstrações financeiras anuais críveis ajustadas demonstrarem a existência de provisão tributária:

c.1. em sendo aquela provisão inferior à estimativa que era devida haverá de a multa isolada ser exigida sobre a base de cálculo no limite valorativo da provisão tributária anual, em consonância cerrada com o princípio do sistema de bases correntes( subitem "02.2", antes exposto );

c.2. e se aquela superar a estimativa mensal devida, essa última, de forma plena haverá de ser submetida à multa isolada exigida, cumulada, entretanto, com a porção da provisão tributária que exceder a verba estimada mensal, sujeita, igualmente, à penalidade de ofício acompanhado do respectivo tributo; esse excedente só estará a salvo de qualquer exigência ( imposto, contribuição e multa de ofício ) se o tributo apurado com fundamento no lucro ajustado tiver sido espontaneamente declarado, ou na DIRPJ ou em DCTF, consoante seja o ano-calendário em discussão ( subitem "02.1", antes exposto ).

O caso, ora em discussão nessa Câmara, refere-se à ação fiscal após o encerramento do período onde se comprovara que a contribuinte não recolhera a estimativa decorrente da omissão de receitas demonstrada. Aqui se aplica o que fora compilado em " Nota " sob o pálio do subitem 02.3.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Item que se concede provimento.

II.6. Das intimações e do Domicílio Fiscal.

Requer orientação técnica desse Conselho no sentido de municiar as Delegacias de Julgamento objetivando-se o endereçar das intimações aos escritórios dos advogados devidamente constituídos, e não somente para o domicílio fiscal do sujeito passivo.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento são órgãos de deliberação interna e de natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal a que se acham subordinadas. Assim se perfilham as Delegacias de Fiscalização da Receita Federal em sua linha de subordinação hierárquica.

Esse Colegiado, por definição regimental não tem aptidão administrativa e nem possui em sua estrutura quaisquer órgãos subordinados a exemplo dos órgãos judicantes de Primeiro Grau ou das DEFICS.

As intimações, pois, devem se subsumir ao § 4º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72 com as alterações formuladas pela Lei nº 9.532/97 e pela Medida Provisória nº 232, de 30.12.2004.

Entendo que seria de bom alvitre o encaminhamento de cópia das intimações ao escritório do advogado devidamente constituído, com prova de que ainda dispunha esse profissional de mandato outorgado para esse fim pela empresa autuada. Entretanto, a critério prudente dos titulares ou dos colegiados integrantes das Delegacias da Receita Federal e de Julgamento, respectivamente, recomenda-se a adoção daquelas ações que melhor consultem as normas, aí sim, complementares, emanadas do ente tributante e a que estão jungidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

II.7. Da Taxa de Juros SELIC

Para responder às indagações recursais, colaciona-se parte do trabalho desenvolvido por esse relator, acerca do assunto. Ei-lo:

**A TAXA DE JUROS NO SELIC , OS ÍNDICES DE INFLAÇÃO, O ANATOCISMO E AS  
DEMAIS TAXAS DE JUROS PRATICADAS NO MERCADO – Uma Análise  
Comparada –**

**A – ASPECTOS INTRODUTÓRIOS**

*I. ATÉ O ANO DE 2001.*

*A Lei de Usura consubstanciada no Decreto nº 22.626, de 07/04/1933, dispõe em seu artigo 1º que “ é vedado, e será punido nos termos desta lei, estipular em qualquer contrato taxas de juros superiores ao dobro da taxa legal.” O seu § 3º assinala que a “ taxa de juros deve ser estipulada em escritura pública ou escrito particular, e não o sendo, entender-se-á que as partes acordaram nos juros de 6% ao ano, a contar da data da propositura da respectiva ação ou do protesto cambial.” O seu artigo 11 ainda dispõe que o “ contrato celebrado com infração desta lei é nulo de pleno direito, ficando assegurado ao devedor a repetição do que houver pago a mais.”*

Conforme jurisprudência do eminente Superior Tribunal Federal, a limitação da taxa de juros de 12% ao ano não tem aplicação no âmbito das Instituições Financeiras. E mais: havendo convenção entre as partes, os juros moratórios obedecerão ao pacto assente na forma dos arts. 1.062 e 1.063 do antigo (de 1916) Código Civil Brasileiro, atualizado até a Lei nº 10.192, de 14.02.2001.<sup>4</sup>

**1ª Inferência:** *a taxa de juros até então admitida no mercado era de 12% ao ano. Vale dizer: o dobro da taxa de juros legal ( de 6% ao ano ).*

**II. APÓS O NOVO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO**

*Com o advento do novo Código Civil Brasileiro ( Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 ), o ordenamento jurídico fora sensivelmente alterado em relação à matéria aqui tratada, onde ficara, de forma iniludível, materializada a revogação dos antigos diplomas, como se se desprender de seu artigo 406, que se transcreve, in verbis:*

<sup>4</sup> Art.1.062 - A taxa dos juros moratórios, quando não convencionada (art. 1.262), será de 6% (seis por cento) ao ano.  
Art.1.063 - Serão também de 6% (seis por cento) ao ano os juros devidos por força de lei, ou quando as partes se convencionarem sem taxa estipulada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional.

*Observe-se que o artigo trata, ou concede aos encargos de juros exigidos pela Fazenda Nacional a natureza de juros moratórios, deixando ao talante das partes, por outro lado, a convenção ou o pacto dos encargos ( liberdade de ajustes).*

**2ª Inferência:** *a taxa referencial de Juros do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC – para Títulos Federais, acumulada mensalmente, atualmente prevista na legislação<sup>5</sup> como encargos moratórios aplicáveis sobre débitos tributários junto à Fazenda Nacional, ficara, no que se refere, convalidada nos limites do que prescreve o seu texto legal. Como ficara convalidada a exigência da taxa de juros de 1% ( também nominal ) no mês do pagamento do débito em atraso (conforme art. 161 do CTN).*

Similarmente, consoante o mesmo Código Civil ( art. 591 ), a Taxa de Juros no SELIC, enquanto adotada para cálculo da mora, passou a ser um marco limitador - **de teto** - para ajustes com fins econômicos ( aspectos remuneratórios dos juros )<sup>6</sup>, excluindo-se desse fator inibidor as instituições públicas e privadas integrantes do Sistema Financeiro Nacional. Vale dizer: com a revogação do parágrafo 3º do artigo 192, da Constituição Federal,<sup>7</sup> atualmente os juros remuneratórios não encontram mais limitação pela Carta Magna, ficando, agora, ao sabor da legislação ordinária, sem extravasar, reitera-se, a taxa de juros no SELIC ou outra que lhe vier substituir.

*Dessarte, também como marco limitador – agora de piso – permanecem as taxas de juros de natureza moratória e remuneratória mínimas*

<sup>5</sup> Lei 10.522, de 19 de Julho de 2002.

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§1º. A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§2º.(...);

§ 3º. (...);

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

<sup>6</sup> C.C. Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

<sup>7</sup> Revogada pela Emenda Constitucional nº 40, de 29.05.03:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

de 1% (um por cento), fixadas pelo § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.<sup>8</sup> Isso posto, as taxas de juros moratória e remuneratória poderão flutuar entre a taxa de 1% ao mês (12% ao ano), até algo, respectivamente acima ou no pico máximo – por período de tempo – do percentual estabelecido pela taxa referencial do SELIC. No primeiro caso, impõe-se escoimá-la do exagero perpetrado, máxime do excesso em relação à taxa do SELIC, e aos patamares das taxas praticadas no mercado financeiro – consoante as modalidades de crédito – fato que, se não observado, poderá encontrar resistência no princípio da abusividade ou da vantagem exagerada que emana da vasta jurisprudência judicial.

**3ª Inferência:** os juros moratórios podem extrapolar os juros do SELIC, desde que haja taxa estipulada e convencionada, livremente. Por outro lado, os juros remuneratórios – ainda que capitalizados anualmente –, em hipótese alguma poderão extrapolar os tetos fixados pelo SELIC.

Os juros remuneratórios e moratórios têm finalidades absolutamente distintas, ainda que entre eles não haja distinção matemática no que se refere à periodicidade de sua capitalização. Os **juros remuneratórios** objetivam compensar o mutuante ou o aplicador pela utilização do capital de sua propriedade pelo lapso de tempo em que o tomador passou a dispor dos respectivos recursos até o pagamento do seu principal. Trata-se de um retorno sobre o capital investido e deve ser calculado pelo período em que os recursos – em forma de capital de empréstimo ou de investimento – estiverem na posse do tomador. Os **juros moratórios** têm caráter indenizatório, servindo como desestímulo à impontualidade e incidindo somente em caso de atraso no cumprimento da obrigação. São devidos – tão-somente – após o vencimento da obrigação.

*Taxa de Juros SELIC no âmbito dos Tributos Federais: art. 13, da Lei 9.065, de 20 de Junho de 1995. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994; pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995; inciso I do art. 84, combinado com o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, acumulada mensalmente.*

ALGUNS ESTUDIOSOS ENTENDEM QUE OS JUROS MORATÓRIOS NÃO DEVERIAM AGREGAR - EM SUA COMPOSIÇÃO - UM VALOR NOMINAL, POIS, SEGUNDO ESSES MESMOS ESTUDIOSOS, É SABIDO QUE AQUILO QUE EXCEDER A TAXA DE INFLAÇÃO TEM EFEITOS REMUNERATÓRIOS.

<sup>8</sup> CTN, art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*Com base no Código Civil em vigor, combinado com a atual Legislação Ordinária Tributária Federal, a Taxa Referencial de Juros – SELIC - poderá conter a taxa de juros remuneratória – integralmente -, mas não abarcará, necessariamente, a integralidade da taxa de juros moratórios, podendo ser essa maior do que aquela. Em outras palavras: a taxa no SELIC sempre abrigará a Taxa de Juros Remuneratória, mas nem sempre conterá a Taxa de Juros Moratória, frise-se.*

**4ª Inferência:**  $JMr \geq SELIC \leq JRm$ .<sup>9</sup> Vale dizer: a taxa de Juros Moratórios poderá ser igual ou maior do que a Taxa Referencial SELIC; e, essa, não comportará que a Taxa de Juros Remuneratória praticada no mercado - admitindo-se inclusive, para essa, capitalização anual -, seja a ela superior.

*Dessa forma, por inferência dos textos legais, a Taxa Referencial de Juros ( SELIC ) – na ótica do novo Código Civil Brasileiro – passa a ser uma taxa de juros de alcance híbrido (moratória por definição legal, mas limitadora dos efeitos remuneratórios em face dos seus contornos legais ), admitida para balizar operações financeiras fora do âmbito e do alcance das Instituições Financeiras, além de cumprir os seus desígnios conceptivos de incidência sobre débitos tributários em atraso, ou até mesmo capitais tributários, pelo menos até o penúltimo mês que antecede ao respectivo recolhimento.*

#### **B – A TAXA DE JUROS NO SELIC**

*O Selic é um sistema informatizado que se destina à custódia de títulos escriturais de emissão do Tesouro Nacional e do Banco Central do Brasil, bem como ao registro e à liquidação de operações com os referidos título ( emissão, resgate, pagamento dos juros e a custódia)*

*Segundo o BACEN, é a taxa apurada no Sistema Especial de Liquidação e Custódia ( SELIC ), obtida mediante o cálculo da taxa média ponderada e ajustada das operações de financiamento por um dAi ( overnight ), lastreadas em títulos públicos federais e cursadas no referido Sistema na forma de operações compromissadas.*

*Esclarecemos que, neste caso, as operações compromissadas são operações de venda de títulos com compromisso de recompra assumido pelo vendedor, conjugadamente com compromisso de revenda assumido pelo comprador, para liquidação no dia útil seguinte.*

Em termos simples, a taxa de juros no SELIC é uma taxa média ajustada dos financiamentos diários - sistema *overnight* - apurados no SELIC para títulos federais com a intermediação exclusivamente de instituições financeiras devidamente habilitadas para tal a exemplo dos Bancos Comerciais, Bancos de Investimentos, Corretoras e Distribuidoras de Valores.

<sup>9</sup> JM= Juros Moratórios; JRm = Juros Remuneratórios.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*Ou, ainda, sob outras vestes, a Taxa SELIC é uma taxa nominal observada no mercado, e que reúne em sua formação um componente real ( os juros propriamente ditos ) e a taxa de inflação – “ex post” - no período considerado. Reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda de moeda). A critério do COPOM ( Comitê de Política Monetária ), em face de alguma oscilação importante na conjuntura econômica, as Autoridades Monetárias poderão se utilizar de um viés, prerrogativa essa que autoriza o Presidente do Banco Central alterar a meta da taxa SELIC, visando adequá-la às metas de inflação e propiciando ajustes econômicos desejados.*

*Num exercício – perfunctório - inicial de curto prazo neo-keynesiano, podemos intuir que, as taxas de juros de mercado tendem a se reduzir de forma cumulativa com a oferta de moeda possibilitada pelos agentes financeiros ( expansão monetária, objetivando dar maior liquidez à definhada economia – por expansão dos empréstimos -, notadamente em épocas de retomada de crescimento dos negócios e, conseqüentemente, da renda e do produto nacionais). Tende a alcançar taxas cumulativas ascendentes com a retração dos meios de pagamento da economia, através de sucções de recursos monetários e sua conseqüente venda de títulos públicos federais antes disponíveis no mercado (ou para queimar alguma gordura por excesso dos meios de pagamento, sem comprometimento das metas de crescimento da economia). Revela, nesse último caso, desaquecimento, pela via monetária, de alguma conjuntura inflacionária, implicando retração dos negócios,<sup>10</sup> em alguma medida.*

*O gráfico “01” exhibe curvas hipotéticas revelando as condições de oferta e de demanda de moeda na economia, vis-à-vis o nível de produto e renda nacionais. Não se consideraram, em sua representação e análise, aspectos de liquidez e de comportamento de longo prazo, volume de investimentos públicos e privados, por refugirem ao tema central.*

*Visa - tão-somente – demonstrar como as taxas de juros podem oscilar em função de uma política de expansão e retração dos meios de pagamento e a conseqüência dessa política na oscilação das taxas de juros da economia.*

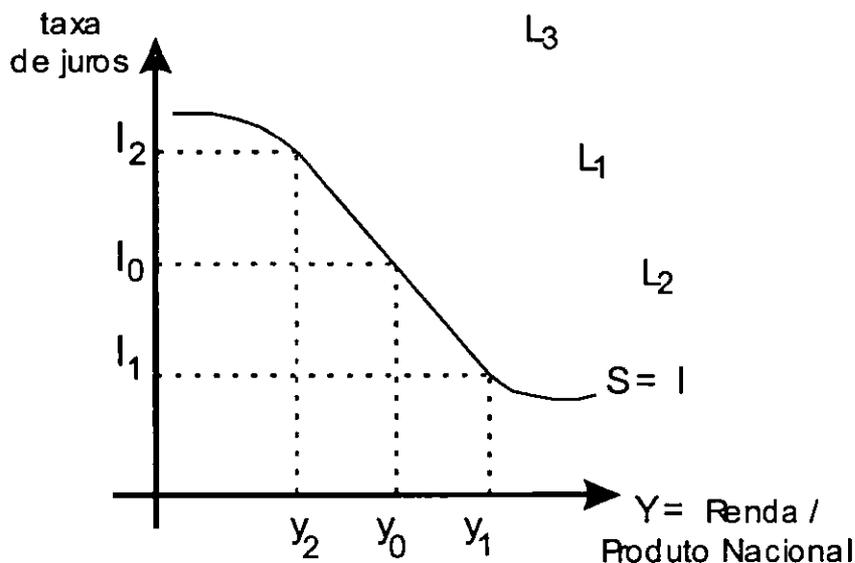
---

<sup>10</sup> Tem-se observado que as taxas de juros costumam subir nos períodos de prosperidade e de inflação, baixando nas fases de depressão e deflação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931



*I = a taxa de juros do mercado; L, a oferta de moeda; e S e I é igual ao nível de equilíbrio entre poupança e investimento, respectivamente. O deslocamento da curva de oferta de moeda para a esquerda (sentido ascendente de L1 para L3), eleva, na constância dos níveis de poupança e dos investimentos, a taxa de juros I, de I<sub>0</sub> para I<sub>2</sub>; contrário senso, o seu deslocamento para a direita (de I<sub>1</sub> para L<sub>2</sub>), faz com que as taxas de juros sofram redução, de I<sub>0</sub> para I<sub>1</sub>. Observe-se que, na constância da curva de Poupança e Investimento (S = I), a elevação da taxa de juros provoca uma retração na Renda Nacional ou no Produto (Y). Tem efeitos expansionistas quando a taxa decai. O leitor poderá estranhar que, no gráfico, as taxas de juros ascendentes provocam uma retração no nível de Produto Agregado (de y<sub>0</sub> para y<sub>2</sub>). Ocorre que, se a prioridade for o combate à inflação de demanda pelo viés monetário, essa será a vereda adequada no teórico e limitado modelo proposto, ainda que se possa causar um certo grau de inflação de custo. Por outro lado, é óbvio, também, que a taxa de juros em baixa provocará uma retomada dos investimentos contra um nível de poupança resistente. A pressão de demanda pelos investimentos acaba fazendo com que as taxas de juros subam, podendo até mesmo ultrapassar uma taxa de juros natural (I<sub>0</sub>), fazendo a curva S = I se deslocar para a direita (no gráfico não mostrado). Entretanto, importa-me abstrair de maiores análises, pois o objetivo fora menos ambicioso do que o que já fora exposto.*

A intervenção efetiva das Autoridades Monetárias no mercado monetário pode ser assim resumida: vamos imaginar a razão entre o valor de face do título da dívida pública federal (BTN – Bônus do Tesouro Nacional, LFT – Letras Financeiras do Tesouro, LFT-A, LFT-B, LTN – Letras do Tesouro Nacional, NTN-A1 – Notas do Tesouro Nacional Subsérie A1, NTN-A3, NTN-A6, NTN-A10, NTN-B, NTN-C, NTN-D, NTN-F, NTN-H, NTN-I, NTN-M, NTN-P, NTN-R2, BBC – Bônus do Banco Central do Brasil, NBCE – Notas do Banco Central do Brasil Série A, NBCE – Notas do Banco Central do Brasil Série



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

Especial, NBCF – Notas do Banco Central do Brasil Série Flutuante) e a taxa de juros do mercado. Ou seja:  $vr. da Operação = vr. Título da Dívida Pública Federal / i = taxa de juros$ . Quando as Autoridades Monetárias desejam expandir os meios de pagamento objetivando não só a cobertura de déficit orçamentário como também possibilitar a expansão dos agregados macroeconômicos devem entrar comprando títulos e, conseqüentemente, entregando moeda ao público ( via mercado financeiro). O público, entretanto, só admitirá a venda do título de sua propriedade a um preço elevado. Vale dizer: para se alcançar esse objetivo, o denominador da razão antes enunciada haverá de decrescer o suficiente para que a razão, como um todo cresça, já que o quociente da razão representa o valor da operação ou do título a ser negociado. O denominador, em sendo os juros, haverá de decrescer. O exercício poderá ser levado a termo em sentido contrário.

Daí a taxa de juros ser, ao mesmo tempo, um balizador para que o governo se financie, tomando recursos nos mercados interno e externo, mas também possibilita o exercício de uma política monetária voltada para o controle da inflação e dos demais agregados nacionais. Portanto ela é, ao mesmo tempo, fator inibidor de inflação e, também, de sua realimentação [ inflação de custos ( oferta ) ou de demanda ]). Tal análise não pode se descurar da presença da inflação inercial ( não de 100% )), tendo em vista que os agentes econômicos são capazes de transferir automaticamente para os preços os aumentos de custos efetivos e, ainda os presumidos, de forma recorrente, projetando a inflação passada no momento atual. O trato judicioso de suas variáveis, associado às demais políticas e panoramas interno e externo ditarão os seus patamares, por unidade de tempo ( veja comentários sobre viés da taxa de juros).

#### C– A FALÁCIA DO ANATOCISMO

*As decisões dos Tribunais pátrios não são convergentes em relação à aceitabilidade quanto à natureza dos juros praticados no mercado, incluindo-se, até mesmo, em alguns casos, as Instituições Financeiras. Alguns julgados – não poucos – condenam a prática de capitalização dos juros, desde que não anual, taxando tal exercício de abusivo e exagerado (salvo se a capitalização de juros se mostrar admissível, por lei). Os defensores dessa tese esposam a convicção de que, independentemente do contrato, se os juros acordados declinarem, o credor deverá abandonar a taxa prevista e passar a aplicar os juros de mercado. Por outro lado, algumas festejadas sentenças admitem a contratação de juros, desde que tais taxas não extravasem a taxa média de mercado, impondo-se, em cada caso, que se evidencie o abuso alegado.*

*Essa proibição já constava do art. 4º da Lei de Usura que o novo Código Civil Brasileiro reeditou, sublinhando-se, entretanto, que tal impasse ainda não fora ultrapassado. O seu art. 591 definira que os juros remuneratórios poderão ser capitalizados anualmente, porém desde que limitados a prática aos limites prescritos pelo art. 406 do mesmo código. Vale dizer: segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional..*

*Curioso que, não obstante a taxa de juros SELIC ser uma taxa com temporalidade voltada para a capitalização diária, ainda assim serve, à luz da lei*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*das leis, para limitar a utilização de juros só admissível, se com capitalização anual.*

*Estou convencido que a análise deveria ser feita caso-a-caso. É perfeitamente factível uma taxa de juros simples ( ou de juros ordinários ) ultrapassar, em percentual, uma taxa de juros capitalizada, por exemplo, mês-a-mês.*

*01. Nas dissertações anteriores os indicadores SELIC apontavam para uma taxa de juros nominal acumulada ao ano de 16,29% ( vide subitem "1.2"). Em termos mensais, esse percentual esposava uma taxa média de juros mensal  $0,0127 = 1,27\%$ . Se, na outra ponta, houvesse uma contratação a juros compostos de 1% ao mês, ter-se-ia ao cabo dos doze meses a taxa acumulada de  $1,1268 - 1 \times 100\% = 12,68\%$ . Esse percentual – NOMINALMENTE - seria inferior à taxa do SELIC, em aproximadamente, 22%.*

*Obediente à literalidade da lei, se o que fora acordado quedou-se abaixo do limite fixado pela norma legal, ferira de morte, por outro lado, as prescrições, in fine, da mesma norma, tendo em vista que a capitalização operou-se mensalmente.*

*02. Por uma outra vertente de análise, poder-se-ia adotar como taxa de juros simples a mesma que fora imposta, anualmente, pelo SELIC. Ou seja: admitir-se-ia, como taxa mensal,  $16,29\% / 12\% = 1,36\%$ . Esta é maior do que aquela; porém essa pode, por não ter se originado pela via da capitalização, até mesmo mês-a-mês; aquela não!!!!!! Pasmem!!!!!!*

*03. Uma outra confusão que se faz é quando há capitalização mensal de uma taxa de 12% ( nominal ) ao ano. Ao invés de se usar juros simples mensais de 1%, adota-se o fator de acumulação mensal, ou sujeito a uma outra unidade de tempo menor do que a anual. Ocorre, como se demonstrará, que uma taxa de 12% ao ano, ao ser capitalizada mês-a-mês, tem equivalência com a taxa anual, de sorte que, ao final do ciclo ( durante o mesmo prazo ), os montantes produzidos serão iguais. Daquela, ao final, essa não diferirá.*

*04. Já se definiu que uma taxa equivalente de juros é aquela que, fornecida em unidades de tempo diferentes que, ao serem aplicadas a um mesmo principal durante um mesmo prazo produzem um mesmo montante acumulado ao final daquele prazo, no regime de juros compostos ( Abelardo de Lima PUCINI, in Matemática Financeira, Edit. Saraiva, 6ª Edição, 200/SP).*

*Em outras palavras, é aquela em que a unidade referencial de seu tempo coincide com a unidade de tempo dos períodos de capitalização.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

05. *Por exemplo: uma taxa de juros de 12% ao ano, capitalizada mensalmente será igual a 1,0095, ou 0,95%. No regime de juros simples, essa taxa mensal seria de 1%.*

06. *Ocorre que, se o leitor aplicar a primeira sobre um capital de 100,00 UM contratado, por exemplo, no primeiro dia útil do mês de janeiro, obterá: ( 1,0095 ) elevado a 12 x 100,00, ou 100,00 x ( 1 + 0,0095 ) elevado a 12 = 120,00 UM. No regime de juros simples, 12% x 100 = 120,00. Idêntico valor. Complemente os seus estudos analisando os exemplos do subitem " 13 – Propostas ".*

07. *Se o prazo de capitalização for menor ou maior do que 1( um ) ano, aí sim, ter-se-á um montante de encargos decorrentes da aplicação da taxa de juros simples, respectivamente SUPERIOR ou INFERIOR à verba apurada por capitalização mês- a- mês. Vide desenvolvimento em "13.02".*

08. *Dessa forma, nesse último caso, a capitalização mensal dera lugar, respectivamente, a um montante maior e menor de encargo como poderia, contrariamente, imaginar alguém que se dispusesse a atacar ou infirmar a prática de juros sobre juros no primeiro ano ( vide exposição obediente a uma outra variante no subitem " 13 ", à frente.*

09. *A adoção da mesma fórmula para o ano seguinte ao primeiro período de doze meses continuará não exacerbando ou, quem sabe, até mesmo exacerbando os montantes em jogo, pois as diferenças em favor das taxas de juros simples continuarão a sua progressão, tendo em vista que os percentuais das taxas, conforme já exposto, permanecerão equivalentes. Conforme se demonstrará em " 13 ", há casos em que tal fato não ocorrerá.*

10. *O que não se admitiria seria a hipótese de se trabalhar com taxas de juros, por exemplo, com periodicidades mensais, a partir de uma taxa nominal anual, cujo resultado extrapolasse os limites legais ( vide subitem " 12 ").*

11. *Vamos retornar à taxa de juros SELIC para o ano de 2004, fixada, ainda que precariamente, em 16,29% ( quando da conclusão desse trabalho, essa taxa fora reduzida, por um viés de política monetária).*

12. *Se dividíssemos essa taxa por 12 meses obter-se-ia uma taxa mensal média de 1,3575 %. Se, a partir daí, concedéssemos um tratamento de juros compostos a essa taxa ( taxa efetiva mensal ), com certeza, ao final de 1( um ) ano, obter-se-ia uma taxa exacerbada ( ainda que abaixo do mercado ), mas superior à própria taxa de juros SELIC.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*i anual = ( 1,01375 ) elevado a 12 = 1,1781 que, subtraído de 1,00 vezes 100, desaguará em 17,81%. Portanto, superior à taxa de juros SELIC, fato que seria condenável.*

*13. Do que o leitor não poderá se distanciar e nem confundir com tudo mais que fora exposto, admitindo-se cautela em sua análise, é o que se passará a demonstrar quando se compara uma aplicação ou contratação a uma taxa de juros simples em cotejo com uma de igual percentual, mas capitalizada por qualquer outra unidade de tempo. Embora as duas taxas nominalmente ( não a taxa efetiva ) sejam idênticas, no segundo caso a base mais alta - após a primeira incorporação dos juros ao principal - propiciará, por esse motivo, um maior juro financeiro. Também vamos demonstrar os efeitos da taxa efetiva, comparando-se os seus efeitos, ou seja, entre a taxa de juros simples e a equivalente sobre o mesmo principal e periodicidade temporal.*

*Os Tribunais, máxime os superiores, têm se manifestado de forma reiterada e sem discordâncias importantes, que a taxa de juros SELIC incorpora a correção monetária, descartando, por isso mesmo, quaisquer pleitos que propugnem por se reconhecer, além da taxa de juros, os efeitos da correção monetária na hipótese de restituição ou ressarcimento tributários <sup>11</sup>.*

*Dessa forma os Tribunais Judiciários se alinham à própria natureza e aos axiomas de formação da taxa, admitindo-se que, por outro lado, não caberia, num regime inflacionário, aplicar-se sobre bases indexadas ou corrigidas, a taxa SELIC, plenamente.*

*Entretanto, quando vigente a taxa de juros de 1% ( diga-se de passagem, também nominal ), admitir-se-á esse percentual como factível de incidência sobre as bases atualizadas, sem quaisquer óbices.*

*Essas decisões, com a devida vênia, devem ser mais cautelosas quando num regime inflacionário. Senão vejamos:*

---

<sup>11</sup>Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art.39.

§1º.(Vetado)

§2º.(Vetado)

§3º.(Vetado)

§ 4º. A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10820.001531/2003-71  
Acórdão nº : 107-07.931

*16. Em termos práticos, em alguma medida a taxa de 1% poderá ser uma taxa real ( já descontada a inflação ) por comparação com a taxa SELIC. Imaginemos, por exemplo, que a taxa no SELIC mensal nominal e acumulada tenha sido fixada pelos seus próprios mecanismos de formação em 1,4%; e, que nesse mesmo período, a inflação medida por quaisquer dos índices ( IPCA, IGP-M, IGP-DI etc ), tenha atingido 0,65%. Ter-se-á uma taxa SELIC real de 0,75% , portanto inferior à taxa de 1% legal ( CTN ). Dessa forma, a taxa de juros nominal de 1% versus a inflação ( igual a 1,66% ) superará a taxa de juros SELIC em 0,90% ( mais do que o seu próprio percentual real); vale dizer, sem quaisquer " broncas " da sociedade ( aliás, quando a taxa de juros era de 1% num regime inflacionário, esse era o quadro à época ). Num regime inflacionário clássico, ou a taxa SELIC recuará para os seus níveis reais para ter incidência sobre bases atualizadas, ou uma nova taxa de juros real haverá de ser concebida em substituição a ela. Isso porque, a exemplo do que ficara assente pela e.Suprema Corte acerca da Taxa Referencial Diária (TRD), a taxa SELIC não poderá incidir sobre bases corrigidas ou indexadas; mas o percentual do art. 161 do CTN, sim, apesar de a taxa de 1% ter, igualmente, componentes nominal e real, e, em termos reais, ser maior do que aquela dada no exemplo.*

*Resulta que as decisões nesse âmbito não se fazem sem um estudo acurado de todas as taxas de juros importantes, das suas composições, das unidades de tempo em que deva ocorrer a capitalização, e de seu grau de comparabilidade com as demais taxas médias de mercado, sob pena de se incorrer em erros interpretativos de grande monta, com assinalados prejuízos para uma das partes intervenientes.*

## CONCLUSÃO

Em face do exposto decide-se por se rejeitar as preliminares de nulidade argüidas e, no mérito, concede-se provimento parcial ao apelo recursal para excluir da exigência as multas isoladas relativamente ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas ( IRPJ ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL ).

Sala das Sessões - DF, em 27 de janeiro de 2005.

  
NEICYR DE ALMEIDA 1CM