



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.004077/2005-52
Recurso nº. : 151.266
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 a 2003
Recorrente : JANETE PEREIRA DE CAMARGO MARQUES
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 27 DE JULHO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.722

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE - SEGURANÇA JURÍDICA - INTIMIDADE - DIREITO ADQUIRIDO - ATO JURÍDICO PERFEITO - EXAÇÃO FISCAL - Estando a exação em conformidade com as normas legais, e, tratando-se de dispositivos vigentes cuja inconstitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, cabe aos órgãos da Administração Pública a observância e aplicação dos mandamentos por ela veiculados.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Ocorrendo problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados, vez que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

FASE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA - Somente com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir a contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

SIGILO BANCÁRIO - O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a L.C. nº 105, de 2001, e o art. 197, II do CTN, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do

MHSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

art. 198 e do art. 199, ambos do CTN, como prevê o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

JUROS DE MORA - 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 em lei tributária (art. 161, CTN) havendo inobservância do prazo para pagamento do tributo, serão devidos juros de mora, calculados à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICADORA - As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, exige do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. A multa aplicável é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

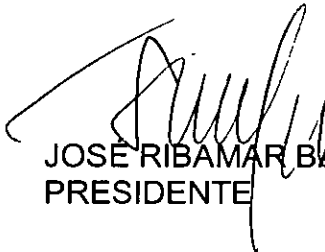
devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

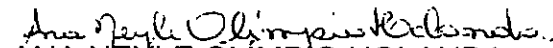
Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JANETE PEREIRA DE CAMARGO MARQUES.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti, Roberta de Azevedo Ferreira Pagetti e Wilfrido Augusto Marques; e, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e LUIZ ANTONIO DE PAULA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

Recurso nº : 151.266
Recorrente : JANETE PEREIRA DE CAMARGO MARQUES

RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 697 a 701 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 259.651,89 a título de imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 150% do valor do tributo apurado além de juros de mora, em face de haver sido constatada a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, artigo 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999, artigo 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10/05/2002, artigo 849 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, e artigo 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10/05/2002.

2. A ciência do auto de infração ocorreu em 25/08/2005, e, em contraposição, foi apresentada a impugnação de fls. 708 a 716, de onde resumidamente se extraem os seguintes argumentos:

I – ter ocorrido irregularidade na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, datado de 04/03/2005, por falta de ciência do fiscalizado;

II – em 29/11/2004, foram apresentados parcialmente os possíveis esclarecimentos quanto aos créditos e depósitos no Banco Itaú S/A, nos anos de 2000 a 2002, como Informes de Rendimentos e Livro Caixa, somente da parte da atividade como contadora;

III – com evidente cerceamento do direito de defesa, em 25/08/2005, foi recebido o auto de infração, sob a justificativa de que houvera tempo suficiente, desde o início da ação fiscal, em março de 2004, entretanto, não houve análise de toda a documentação enviada pela fiscalização;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

IV – não houve justificativa da fiscalização, embora o § 1º, do artigo 845 do RIR/1999 determine que os esclarecimentos prestados pelo contribuinte somente poderão ser contestados pelo fisco com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão;

V – contesta os valores dos juros e da multa, por falta de previsão na Constituição Federal dos percentuais aplicados, ademais, foi tomado o dia 30 de abril de cada ano como termo inicial para a contagem dos juros, sendo que a legislação permite fazê-lo em seis cotas;

VI – no novo Código Civil, os juros são contados a partir da citação e, no caso, deveriam ser contados a partir da data da notificação do auto de infração;

VII – insurge-se contra a quebra do sigilo bancário pela fiscalização, por afronta ao artigo 5º da Constituição Federal;

VIII – a fiscalização deixou de considerar os rendimentos declarados, para a justificativa da origem dos recursos depositados;

IX – a aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 09/01/2001;

X – ela e seu cônjuge eram os sócios da CAMPCONT ASSESSORIA CONTÁBIL LTDA – EPP, e, a movimentação bancária base da ação fiscal resulta da atividade da empresa, cabendo que a autuação recaísse sobre ela, ou ainda que equiparasse a sua movimentação à de pessoa jurídica;

XI – com a tributação na pessoa física, houve flagrante desrespeito aos princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, razoabilidade, e igualdade.

3. Os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC acordaram por indeferir a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, resumindo seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

Assunto: Imposto sobre a Renda de pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Desde que não acarretem prejuízos irreparáveis ao contribuinte fiscalizado, quaisquer irregularidades na emissão ou na prorrogação dos Mandados de Procedimentos Fiscais não provocam a nulidade do lançamento tributário decorrente.

PRELIMINAR – SIGILO BANCÁRIO. Havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário.

INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO COM BASE EM REGISTROS DA CPMF – LEGISLAÇÃO POSTERIOR APLICADA A FATOS PRETÉRIOS. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

PRELIMINAR – CERCEAMENTO DE DEFESA. Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em contraditório e ampla defesa, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, considera-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

MULTA QUALIFICADA. Aplicável a multa de ofício qualificada uma vez configuradas as circunstâncias previstas no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

TAXA SELIC – INCIDÊNCIA – Os débitos, decorrente de tributos não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês do pagamento.

JUROS DE MORA – Incidem juros de mora, no caso do imposto sobre a renda pessoa física, a partir da data limite para entrega da declaração e, quanto à multa de ofício, 30 dias da ciência do lançamento.

Lançamento Procedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

4. Intimado em 15/03/2006, o sujeito passivo, irredimido, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para cujo seguimento foi formalizado o arrolamento de bens por meio do processo nº 10830.004086/2005-43, empreendido pelas autoridades fiscais, que pode ser considerado para suprir as exigências do artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, condição essencial para a admissibilidade do recurso apresentado.

5. Na petição recursal o sujeito passivo traz em sua defesa, em síntese, as seguintes considerações:

I – nulidade do auto de infração, pelos seguintes motivos:

a) tendo em vista ter infringido o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os princípios da reserva legal, da segurança jurídica, da intimidade da vida privada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito;

b) por irregularidades na ciência da prorrogação do MPF;

c) cerceamento de defesa, com a falta de justificativa ou esclarecimento sobre as comprovações efetivadas e as atividades exercidas pelo fiscalizado;

II – defende a equiparação a pessoa jurídica;

III – se houvesse a fiscalização observado os princípios da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da igualdade, a tributação teria recaído sobre a empresa CAMPCONT ASSESSORIA CONTÁBIL LTDA – EPP, quando a base de cálculo do imposto seria sensivelmente menor;

IV – impossibilidade de acesso aos dados bancários sem autorização judicial;

V – impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001;

VI – de erro na data para o início da contagem dos juros de mora;

VII – ser indevida a exasperação da multa de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

6. Ao final, requer:

I – a improcedência do lançamento;

II – em função da conexão e da relação de causa e efeito com a tributação efetivada nas pessoas físicas dos sócios e na pessoa jurídica, nos processos administrativos 10830.004076/2005-16, 10830.007257/2004-13, 10830.007258/2004-50, seja feita a reunião ao presente processo, para um só julgamento, eis que a decisão aqui prolatada tem consequência direta naqueles, inclusive na necessidade de elaboração de nova autuação, se for o caso;

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto da controvérsia ora em análise é o auto de infração lavrado contra o recorrente, que teve como objeto depósitos bancários efetuados em contas-correntes das quais é titular, cuja origem dos recursos não foi por ele esclarecida.

A base legal que deu suporte à exação foram artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, artigo 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999, artigo 849 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, e artigo 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10/05/2002.

Para contraditar a exação, o recorrente argumenta a nulidade do auto de infração, pelos seguintes motivos:

I - tendo em vista ter infringido o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os princípios da reserva legal, da segurança jurídica, da intimidade da vida privada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito;

II - por irregularidades na ciência da prorrogação do MPF;

III - cerceamento de defesa, com a falta de justificativa ou esclarecimento sobre as comprovações efetivadas e as atividades exercidas pelo fiscalizado;

IV – impossibilidade de acesso aos dados bancários sem autorização judicial;

V – não admissibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

No mérito, defende a equiparação a pessoa jurídica e argüi que, se houvesse a fiscalização observado os princípios da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da igualdade, a tributação teria recaído sobre a empresa CAMPCONT ASSESSORIA CONTABIL LTDA – EPP, quando a base de cálculo do imposto seria sensivelmente menor.

Combate a data adotada para o início da contagem dos juros de mora e defende ser indevida a exasperação da multa de ofício.

Por serem questões que podem deitar por terra o lançamento, premente que se analisem as nulidades elencadas pelo recorrente.

Em primeiro plano, afirma o apelante ser nulo o auto de infração, tendo em vista ter infringido o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os princípios da reserva legal, da segurança jurídica, da intimidade da vida privada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito.

Ex vi do artigo 142 do Código Tributário Nacional, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, o agente público investido da atividade de lançamento, deve cumpri-la em nome da Administração Pública e no estrito cumprimento de determinações legais.

Na espécie, a exação fiscal em discussão teve por esteio o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, *litteris*:

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

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

O dispositivo legal define que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão por que não há obrigatoriedade de que seja demarcado o nexos causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

Portanto, descabida a alegativa de que a autoridade fiscal deixou de observar os princípios da legalidade, da segurança jurídica, da intimidade da vida privada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito e da verdade material, pois que a exação se deu nos exatos termos da lei, e, se há reclamações no tocante ao teor da norma legal, as instâncias julgadoras administrativas, não são o foro para tal discussão, pois que não possuem competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, a, e III, b, ambos do artigo 102 da Constituição Federal.

Invoca o recorrente, mais uma vez, a nulidade do lançamento, dizendo ter havido irregularidades na ciência da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

O deslinde dessa querela passa pela análise da natureza do MPF, com a demarcação da sua função no procedimento de fiscalização.

Trata-se de documento disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 23/11/1999, substituída pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, com referências no § 1º, do artigo 2º, do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001.

A Administração Tributária, motivada pelas diretrizes da política administrativa, desenvolve a atividade de seleção dos contribuintes a serem fiscalizados, com a definição do escopo da ação fiscal, deliberando, inclusive, os prazos para execução do procedimento. E o MPF visa a materializar a decisão da Administração,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, cientificando ao contribuinte a decisão de indicá-lo para ser fiscalizado, além de nominar os agentes fiscais encarregados da ação fiscal.

Pelas suas características, o MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal.

Nesse passo, vê-se que, com o MPF, o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não foram lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização, o que implica em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados.

Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

A prevalecer o entendimento do sujeito passivo, teríamos que admitir que eventual inobservância da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, norma infralegal teria o condão de gerar nulidades no procedimento preparatório do ato do lançamento, vez que é matéria reservada à lei o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, e, como já antes frisado, foram observados os mandamentos do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, e do artigo 142 do Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

Nesse tocante, mácula não há capaz de invalidar o lançamento efetuado, pelo que não acatamos as considerações sobre a sua nulidade.

Outro argumento para levantar a nulidade do auto de infração é o de que houvera cerceamento de defesa, com a falta de justificativa ou esclarecimento sobre as comprovações efetivadas e as atividades exercidas pelo fiscalizado.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão insculpidas no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. (grifamos)

No dispositivo está demarcado que, no âmbito do processo administrativo ou judicial, são garantidos aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

No tocante ao processo administrativo fiscal, a fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento – artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 1972 – e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração.

Isso significa que, com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir a contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal.

Não é outro o entendimento de James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial), São Paulo, Dialética, 2001, p. 180) que, ao dissertar sobre os princípios informativos do procedimento fiscal, reporta-se ao princípio da inquisitorialidade e diz do caráter inquisitório do procedimento administrativo que decorre da relativa liberdade que concedida à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário, e demarca a diferença entre o procedimento administrativo de lançamento e o processo administrativo tributário, dizendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

ser o primeiro procedimento preparatório que pode vir a se tornar um processo, e releva a inquisitorialidade que preside o procedimento de lançamento, nos seguintes termos:

Enquanto que a inquisitorialidade que preside o procedimento permite – dentro da lei – uma atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, as garantias do processo enfeixam o atuar administrativo, criando para o contribuinte poderes de participação no iter do julgamento (contraditório, ampla defesa, recursos...).

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão preservadas quando o contribuinte é notificado do lançamento, e lhe é garantido o prazo de trinta dias para impugnar o feito (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 15), ocasião em que pode alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir provas do alegado, requerendo inclusive diligências e perícias. Cabendo observar que o sujeito passivo não carrou aos autos provas capazes de elidir a exação em qualquer das fases do procedimento administrativo. Ademais, se provas houvesse que o recorrente não pudera apresentar quando da ação fiscal ou da impugnação, nada obstou que as trouxesse ao conhecimento deste colegiado julgador de segunda instância que, sob a ótica do princípio da verdade material, que deve nortear o processo administrativo fiscal, não se absteria de analisá-las, não sem antes tomar as providências no sentido de dar conhecimento à Fazenda Pública da sua juntada.

Ademais, oportunidades não faltaram ao recorrente para aduzir aos autos quaisquer elementos que entendesse necessários para que se efetivasse a sua ampla defesa, pois que, em atendimento ao princípio da busca pela verdade material, que deve reger o processo administrativo fiscal, este colegiado tem admitido a apresentação de meios de prova com a interposição do recurso voluntário.

Com efeito, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração por alegação de inobservância à ampla defesa durante a fase de apuração do crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52

Acórdão nº : 106-15.722

Aduz o recorrente a nulidade do lançamento pela impossibilidade de acesso aos dados bancários sem autorização judicial.

Cabe, nesse ponto, tecer considerações acerca da supramencionada assertiva do contribuinte trazendo à baila o citado artigo 6º a Lei Complementar nº 105, de 2001, que 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. (destaques da transcrição)

Conforme informado pelo agente atuante, no Termo de Constatação Fiscal, as informações foram requisitadas às instituições financeiras sobre as contas-correntes mantidas pelo atuado após não atendimento aos vários termos de intimação dirigidos ao fiscalizado. Diante da necessidade de dar andamento à ação fiscal, justificado está o procedimento da autoridade fiscalizadora.

Por outro lado, consoante o artigo 1º, § 3º, III, da retrocitada Lei Complementar nº 105, de 2001, o acesso da Secretaria da Receita Federal às informações bancárias necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações referentes à contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF não constitui quebra de sigilo. Isto porque as informações deste modo obtidas permanecem protegidas. A Lei nº 5.172, de 25/10/1966, (Código Tributário Nacional), em seu artigo 198, veda sua divulgação para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública Nacional, ou de seu funcionários, sem prejuízo do disposto na legislação criminal.

Por oportuno, cita-se o artigo 197, II, do Código Tributário Nacional, que determina que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a Lei Complementar nº 105, de 2001, e o artigo 197, II do Código Tributário Nacional, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do artigo 198 e do artigo 199, ambos do Código Tributário Nacional, como, aliás, prevê o inciso XXXIII do artigo 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime (§ 7º do artigo 38 da Lei nº 4.595, 31/12/1964; artigo 198 do CTN; artigo 325 do Código Penal).

Frise, pois, que as informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal, a par de amparada legalmente, não implicam quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais, de sorte que incorre ilicitude na obtenção de provas.

Ademais, está inscrito no § 4º, do mesmo artigo 1º, da Lei Complementar nº 105, de 2001, que, recebidas as informações referentes à CPMF, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

Desta forma, não podem prosperar as alegações feitas pelo recorrente em sua defesa, no que tange à quebra do sigilo bancário.

O recorrente alude estar o lançamento eivado do vício e nulidade, pois que não seria cabível a aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001.

O disposto no § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.331, de 1996, que instituiu a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de rendos e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

direitos de natureza financeira – CPMF, vedava a utilização de informações para constituir crédito tributário de outras contribuições ou de impostos:

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

(...)

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

Contudo, com a edição da Lei nº 10.174, de 2001, em seu artigo 1º, foi dada nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, facultando a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo e efetuar lançamento de outros tributos:

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

Tem se firmado neste Colegiado o entendimento de que a Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

Isto porque o direito tributário contém normas materiais ou substantivas e normas procedimentais ou adjetivas. Sendo que o direito tributário material diz respeito à relação jurídica tributária, onde se delineiam os contornos da obrigação tributária e seus elementos: a lei e o fato gerador, enquanto as normas procedimentais se referem ao lançamento. Enquanto o direito tributário formal trata da organização administrativa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

tributária, do lançamento como procedimento administrativo, sua natureza jurídica, função e modalidades.

Destarte, na atividade do lançamento distingue-se a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade de lançamento.

A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, determinando e quantificando a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito.

Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, pois que são aplicadas à atividade de lançamento. Por se tratarem de normas de caráter processual, devem ser observadas aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade de lançamento, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento.

Tal distinção fica bem demarcada nas linhas do artigo 144 e seu § 1º do Código Tributário Nacional, *litteris*:

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

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

Da leitura do dispositivo legal, depreende-se que o *caput* do artigo 144 do CTN estabelece que quanto aos aspectos materiais do tributo (contribuinte, hipótese de incidência, base de cálculo, etc), aplica-se ao lançamento a lei vigente no momento da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

No entanto, o § 1º do mesmo artigo 144 do CTN manda aplicar a lei posterior ao fato gerador se ela instituiu novos critérios de apuração, processos de fiscalização e investigação com poderes mais eficazes da autoridade ou outorgou maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário. Ou seja, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos atinentes ao lançamento, aplica-se a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Com efeito, segundo este dispositivo, o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, as leis que instituem novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário.

A Lei nº 10.174, de 2001, faculta a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativa, exatamente como prevê o § 1º do artigo 144 do CTN, e vige, desse modo, no que concerne aos aspectos formais e procedimentais do lançamento.

Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174, de 2001, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utiliza-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe. Por tais motivos há de se entender que aquela norma não inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição não passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência.

Partindo-se do entendimento de que a norma que autoriza a utilização dos dados da CPMF tem natureza procedimental, não há como defender o seu afastamento com base na irretroatividade, pois a legislação vigente à época do fato gerador, para efeito de determinar o tributo devido, estaria sendo respeitada. A norma em questão respeita a lei tributária no tempo da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, permitindo a aplicação da legislação posterior que não afeta os elementos legais tomados para o lançamento tributário.

Portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do auto de infração pela utilização das prerrogativas inscritas no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, aludindo desrespeito ao princípio da irretroatividade das leis.

Ultrapassadas as preliminares, adentramos à análise das questões de mérito.

No mérito, primeiramente, defende a recorrente equiparação a pessoa jurídica e argüi que, se houvesse a fiscalização observado os princípios da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da igualdade, a tributação teria recaído sobre a empresa CAMPCONT ASSESSORIA CONTÁBIL LTDA – EPP, quando a base de cálculo do imposto seria sensivelmente menor.

Toda a reclamação da recorrente cinge-se ao pleito de que a exação fiscal houvesse se dado com a incidência das alíquotas determinadas para a imposição do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), pois que menores que aquelas tomadas quando a incidência tributária se dá sobre rendimentos auferidos por pessoa física. Havendo que se observar que a base de cálculo do imposto seria a mesma para os dois casos.

Neste intento, alega que os valores que deram origem aos depósitos bancários objeto da exação são provenientes do exercício da atividade de contadora, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

que seria denotado pela intensa movimentação bancária, decorrente, principalmente, de depósitos efetuados pelas empresas, tomadoras dos serviços, para o pagamento das obrigações daquelas.

Aqui, impende observar que a recorrente, embora tenha carreado aos autos vários documentos em nome de CAMPCONT ASSESSORIA CONTÁBIL LTDA – EPP, não logrou comprovar que a origem dos créditos efetuados em suas contas bancárias provinham da atividade daquela empresa.

Primeiramente, porque nada há nos autos que confirme terem os valores utilizados para tais pagamentos sido egressos da conta-corrente objeto da exação, pois não há nenhum liame fático entre tais possíveis eventos.

Depois, fazendo uma análise minuciosa de comparação entre os valores dos depósitos bancários e aqueles pagos por cada dia, não há similitude, mesmo em se tratando de depósitos ocorridos em dias anteriores e próximos aos pagamentos, vez que, não se pode aferir com que antecedência ocorreriam os pretensos creditamentos na conta bancária do recorrente para que os valores pudessem estar disponíveis para os pagamentos alegados.

Destarte, os documentos apresentados pelo recorrente não se revestem das características exigidas, para que se preste como prova em seu favor, principalmente por não serem capazes de comprovar de forma clara e precisa o liame entre os valores utilizados para seus pagamentos e os créditos efetuados nas contas-correntes bancárias examinadas.

Por outro lado, no tocante à reclamação acerca da inobservância dos princípios da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da igualdade, frise-se que, como já afirmado, a tributação presumida do imposto sobre a renda incidente sobre os depósitos bancários de origem não comprovada encontra amparo legal, e, enquanto a norma legal não for retirada do mundo jurídico, por inconstitucional, cabe aos agentes administrativos a sua aplicação, falecendo-lhe competência ao agente administrativo para enfrentar questões que reclamem o exame da conformação constitucional das normas.

f



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

As disposições exaradas pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e pelo o artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997, que embasaram a exação, autorizam que se presuma como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Daí, pode-se extrair que, para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto às instituições financeiras, ou seja: primeiro, os créditos deverão ser analisados um a um; segundo, não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais; terceiro, excluindo-se as transferências entre contas do mesmo titular.

No caso em contenda, verifica-se que esses limites, quando da lavratura do auto de infração, foram devidamente observados nos termos da legislação vigente. Assim, resta demarcado que o procedimento fiscal está lastreado nas condições impostas pela legislação pertinente.

Portanto, para elidir a presunção legal de que depósitos em conta corrente sem origem justificada são rendimentos omitidos, deveria o interessado ter comprovado a sua origem, apresentando documentos que denotem, inequivocamente, possuírem os depósitos em questionamentos origem já submetida à tributação ou isenta, do contrário, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas, por não ter sido afastada.

Insurge-se ainda o recorrente contra a aplicação dos juros de mora desde a data da ocorrência do fato gerador, advogando que seja adotado como *dies a quo* para tal o dia em que foi cientificado do auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01/01/1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, devem ser acrescidos de juros moratórios, conforme determina o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos seguintes moldes:

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

(...)

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

Com efeito, havendo inobservância do prazo para pagamento do tributo, serão devidos juros de mora, calculados à taxa referencial do Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

Assim, o crédito tributário não pago no vencimento sofre o acréscimo 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 em lei. E, como se reveste o crédito tributário de matéria de ordem pública, em sua constituição não se privilegia a vontade das partes, mas o interesse público, de modo que os juros de mora não são convencionados, mas fixados por lei. Portanto, não há como serem acolhidas as considerações para que seja modificada a data para o início da contagem dos juros de mora.

Por derradeiro, defende o recorrente ser indevida a exasperação da multa de ofício, com a qualificação do percentual a 150%, pugnando que seja reduzido a 75%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo devido enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho, em Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337, discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...).

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do Código Tributário Nacional, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária", extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício –, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Nesse passo, não é inoportuno lembrar que a vedação do confisco, inscrita no artigo 150, IV, da Constituição Federal, é dirigida aos tributos e não às multas, que como demonstrado, são penalidades por infração tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

Entretanto, *in casu*, a multa de ofício aplicada no lançamento, no percentual de 150%, teve esteio no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

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

...

II – cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *in litteris*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

É assente neste colegiado que, somente é cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada. Ademais, mesmo que a recorrente afirme que os recursos movimentados em suas contas bancárias são resultado da atividade de empresa que atua no ramo de prestação de serviços contábeis, da qual é sócia, tal fato não restou comprovado da ação fiscal e nem a recorrente logrou referida comprovação. Embora pugne a recorrente para que tal circunstância fosse sobrelevada, esta seria a condição para a qualificação da multa de ofício, pois que restaria configurada a interposição de pessoa para a abertura e movimentação de conta bancária cujos recursos, na realidade, pertenceriam a terceiros, demonstrando o intuito doloso de induzir o fisco a erro na identificação da ocorrência do fato gerador.

Ainda mais que não se pode olvidar que, na espécie, o lançamento com base em depósitos bancários, foi perpetrado em conformidade com o que preceitua o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.004077/2005-52
Acórdão nº : 106-15.722

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

Assim, se essa omissão de rendimento é fruto de uma presunção legal, baseando-se o lançamento em uma abstração da norma, a prova consistente da conduta dolosa por parte do autuado se faz ainda mais necessária, sendo imprescindível que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, respectivamente. O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos, compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

Se por um lado, cabe ao contribuinte comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então lhe atribuir a multa agravada de 150%, entretanto, tal fato não ficou caracterizado nos autos.

Com efeito, na espécie, não tendo a fiscalização demonstrado a existência de dolo por parte do contribuinte em relação às infrações apuradas, nas condições impostas pela norma legal, descabe a qualificação da multa de ofício em 150%, devendo ser reduzida para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Destarte, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para que a multa de ofício seja ajustada ao percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 27 de julho de 2006.


ANA NEYLÊ OLÍMPIO HOLANDA