



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840.004407/2003-29
Recurso nº : 140.349
Matéria : IRPF – EX: 1999
Recorrente : JORGE LUIZ ARMBRUST FIGUEIREDO
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 19 de maio de 2005
Acórdão nº : 102-46.785

NORMAS PROCESSUAIS – VIGÊNCIA DA LEI – A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Não caracteriza obstrução à defesa eventual negativa à prorrogação do prazo para apresentação de documentos ocorrida durante a fase procedimental, considerando que após a formalização do crédito tributário o sujeito passivo dispõe de tempo legal para trazer suas razões justificadoras dos atos praticados, bem assim os documentos que permitiram a forma de agir.

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE – CIÊNCIA - EDITAL – Correta a ciência por Edital quando inviabilizadas as hipóteses contidas no artigo 23, inc. III, do Decreto nº 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL – DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de renda omitida com suporte na existência de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, decorre da norma contida no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, é de caráter relativo e transfere o ônus da prova em contrário ao contribuinte.

MULTA AGRAVADA – CONDIÇÕES - Aplica-se a penalidade prevista no artigo 44, § 2º, da lei nº 9.430, de 1996, à situação em que comprovada a inexistência de resposta do sujeito passivo a uma intimação da Autoridade Fiscal ou da Administração Tributária.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JORGE LUIZ ARMBRUST FIGUEIREDO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº : 102-46.785

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria votos, REJEITAR a preliminar de decadência; a de cerceamento do direito de defesa, a de nulidade do lançamento em face da intimação por edital e a de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam e Romeu Bueno de Camargo que acolhem a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para desagravar a multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSE OLESKOVICZ, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

Recurso nº. : 140.349

Recorrente : JORGE LUIZ ARMBRUST FIGUEIREDO

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a decisão de primeira instância, fls. 568 a 583, de 12 de março de 2004, na qual mantida a exigência de crédito tributário decorrente de infração à legislação reguladora do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, caracterizada por omissão de renda na Declaração de Ajuste Anual – DAA relativa ao exercício de 1999, apurada com suporte em presunção legal centrada no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996.

O crédito tributário foi composto pelo referido tributo, os juros de mora, e a multa de ofício agravada em razão da falta de atendimento à solicitação contida no Termo de Início da Ação Fiscal, com suporte no artigo 44, I, § 2º, do referido ato legal.

Observe-se que o procedimento fiscal abrangeu os exercícios de 1999 a 2001, e não se encontrava concluído na oportunidade em que lavrado o referido Auto de Infração, como informado no campo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, fl. 17.

Consta, ainda no referido campo, informação da Autoridade Fiscal sobre a causa da verificação estar localizada na Representação Fiscal efetivada pela Seção de Fiscalização da DRF/Londrina, lavrada em 18 de dezembro de 2001, na qual relatados fatos que apontaram este sujeito passivo como remetente de valores significativos a algumas contas bancárias movimentadas no Banco do Estado do Paraná SA – BANESTADO, fls. 29 a 31.

Desse documento, extrai-se que as contas bancárias 105.126-7 e 105.127-5, movimentadas em nome das empresas Rainha Empreendimentos Comerciais S/C Ltda e Alcarde Representações Comerciais S/C Ltda,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

respectivamente, receberam depósitos em valores de R\$ 71.903,00, em 6/10/98, e de R\$ 44.384,00, em 21/10/98, remetidos por este SUJEITO PASSIVO.

Acompanharam a dita Representação Fiscal, cópias do Relatório de Depositantes/Remetentes de DOC's nas Contas Correntes do BANESTADO; dos documentos comprobatórios das operações bancárias, dos Ofícios da Vara Federal Criminal de Londrina encaminhados à DRF/Londrina para comunicar a existência de procedimentos instaurados com a finalidade de apurar crimes de "lavagem de dinheiro", fls. 32 a 36.

No inquérito 070/00-DPF (Autos 2000.80.01.004183-9) foram indiciados Luiz Carlos de Freitas e Edson Aparecido Rainha da Silva, responsáveis pela empresa Rainha Empreendimentos Comerciais S/C Ltda, enquanto no inquérito 072/00-DPF (Autos 2000.70.01.004187-6) foram indiciados Luiz Carlos de Freitas e Adriano José Alcarde, sócios da empresa Alcarde Representações S/C Ltda.

Conveniente esclarecer neste ponto do Relatório que a multa de ofício foi agravada em razão da Autoridade Fiscal ter considerado que a solicitação contida no Termo de Início de Fiscalização não foi atendida, uma vez que deixou de apresentar extratos de 5 (cinco) contas bancárias, todas movimentadas no Banco Itaú SA, mais especificamente, 3 (três) contas-correntes e 2 (duas) contas de poupança. Os demais itens solicitados naquela oportunidade foram apresentados.

Também deve ser esclarecido que o sujeito passivo já havia sido fiscalizado no período em questão, conforme constou da Autorização para reexame de autoria do Delegado Substituto da DRF/Ribeirão Preto, fl. 54.

Ainda, que o sujeito passivo ao atender parcialmente a solicitação contida no Termo de Início de Fiscalização apresentou extratos bancários de contas que apresentavam movimentação reduzida em relação à praticada no período, cerca de 1,61% considerando a incidência da CPMF informada à SRF (R\$ 91,91 contra R\$ 5.708,13).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29
Acórdão nº. : 102-46.785

Assim, dada a falta de dados, a Autoridade Fiscal utilizou a autorização prevista na LC nº 105, de 2001, para providenciar a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira ao Banco Itaú SA.

Obtidos os dados financeiros das instituições, verificada movimentação financeira pelo sujeito passivo, como segue, fl. 15:

Unibanco S/A	R\$ 321.061,34
Banco Nossa Caixa S/A	R\$ 239.286,13
Banco BMD S/A (liquidação)	R\$ 176.512,72
Banco do E de São Paulo SA	R\$ 104.337,10
Banco Itaú S/A	R\$ 2.855.323,08

Formalizado o lançamento em 11 de dezembro de 2003, não foi possível a ciência pessoal, nem por via postal, e, após 4 (quatro) tentativas de entrega efetivadas pelo agente postal, fl. 511, publicado edital nº 0810900/1-GAB/053/2003, em 15 de dezembro de 2003, com prazo de 15 (quinze) dias de permanência para fins de ciência, fl. 512.

Não conformado com a exigência o sujeito passivo concedeu poderes para Ana Paula de Souza Veiga Soares, OAB/SP 14010-150, e esta interpôs impugnação, fls. 517 a 545, na qual presença de diversas questões com características de preliminares e os motivos de fato e de direito para a insubsistência do feito quanto ao mérito.

Julgada a lide em primeira instância, rejeitadas as questões preliminares e a exigência considerada procedente, conforme Acórdão DRJ/SPO II nº 6.363, de 12 de março de 2004, fls. 568 a 583.

Ciência dessa decisão ocorreu em 6 de abril de 2004, fl. 586, enquanto a peça recursal foi recepcionada em 5 de maio desse ano, fl. 588.

Não conformado com a posição contrária à sua pretensão, a mesma representante legal do contribuinte interpôs recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº : 102-46.785

de Contribuintes, no qual, de início, protestou contra a intimação por Edital considerando não concretizadas qualquer das hipóteses motivadoras dessa forma de ciência.

Entendimento no sentido de que a Autoridade Fiscal agiu de forma “ardilosa” porque telefonou para sua residência em 11 de dezembro de 2003 às 15 horas oportunidade em que lhe foi informado por Maria Helena que o sujeito passivo estaria viajando e retornaria na semana do Natal.

Mesmo conhecendo sobre a dita ausência, encaminhou a Intimação para fins de ciência, via postal no dia 12 de dezembro desse ano.

Afirmado que a intimação por Edital somente pode ser efetivada quando o sujeito passivo se encontre em lugar incerto e não sabido, hipótese não existente nesta situação pois com domicílio conhecido onde recebera outras intimações.

Com suporte nos artigos 213, 214, 215 e 247, todos do Código de Processo Civil considerou que deve ser anulado o Edital de Intimação e por consequência todos os demais atos.

Outro protesto contido na peça recursal é o pedido pela ineficácia do feito motivado pela conclusão após o transcorrer do prazo legal para esse fim e com suporte legal nos artigos 156, V, e 173, I, todos do CTN. Considerado, para essa posição, o final do “exercício de 1998” como referencial de contagem do prazo.

Pedido, também, pela nulidade do feito pela presença de atitude cerceadora do direito de defesa durante o procedimento fiscal, caracterizado pelo indeferimento ao pedido de dilação do prazo para atendimento à solicitação contida na ultima Intimação. Caso fosse concretizado o dito atendimento, os créditos bancários estariam justificados e o lançamento não seria viável.

Justificou a exigência de um tempo mais amplo para o atendimento em razão do volume de troca de cheques, atividade comparada a de “factoring” informal, que impõe alto grau de dificuldade para levantá-los de forma individualizada.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº : 102-46.785

Quanto ao mérito, a remessa dos valores ao Banco do Estado do Paraná S/A teria decorrido de pedido efetuado por Galba Stenio Teixeira, uma das pessoas para quem trocava cheques, com objeto de liquidar compromissos por ele assumidos.

Como o Sr. Galba possuía grande quantidade de cheques de pequeno valor e a sua conta não lhe permitia manter saldo, o que lhe impedia de liquidar seus compromissos, recebeu tais cheques e os depositou em sua conta nº 43007-1, Banco Itaú SA, conforme relação de cheques que externa tais dados.

A alegada não coincidência entre datas e valores decorre das peculiaridades da atividade que o sujeito passivo desenvolvia na época, justificando-se as pequenas diferenças diante da incidência dos juros adotados e com as despesas de CPMF.

Entendimento de que a atividade desenvolvida encontra-se plenamente comprovada pela própria movimentação financeira, e, por conseqüência, a origem de tais valores e a improcedência do lançamento.

Confirma a aquisição dos "travelers checks" e a utilização nas viagens aos Estados Unidos e à Argentina, mas não se recorda dos dados das aquisições e lembra que a decisão *a quo* não conteve manifestação a respeito do assunto.

Justificada a falta de informação na declaração de bens relativa à posse de ações porque adquiridas e vendidas no transcorrer do ano-calendário. Estranhou o fato de não ter sido solicitado as notas de compra desses bens, mas entende que se encontra plenamente comprovados os valores com as notas de corretagem apresentadas à fiscalização.

Os depósitos e créditos bancários seriam justificados como decorrentes da atividade de trocas de cheques, similar à de factoring, pela proximidade dos valores das entradas em confronto com os das saídas.

Essa característica permitiria concluir pela prática de juros admitidos pela legislação de regência.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

A linha de argumentação teria suporte na afirmativa da Autoridade Fiscal quanto à tributação incidir, apenas, sobre os juros e não abranger o valor dos depósitos.

Concluída a tese com pedido no sentido de que seja considerado como renda, os juros cobrados em cada transação de troca de cheque, em torno de 1% (um por cento) ao mês sobre cada um desses valores.

Interpretação no sentido de que o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, "não institui presunção legal de rendimento e que nenhuma presunção legal pode fugir aos contornos a definição contida no artigo 43 do CTN, fl. 610.

Para que a tributação do dito arbitramento fosse possível, imprescindível que a autoridade fiscal demonstrasse de forma inequívoca que os depósitos bancários são equivalentes a gastos realizados, fl. 610.

Protesto pela apropriação dos limites impostos pela legislação mais nova.

Pedido pela nulidade da exigência porque com afronta ao princípio da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI da CF/88¹), considerando que após a publicação da lei nº 10.174, de 2001, passou a vigor nova hipótese de incidência, fl. 611. Posição robustecida pela jurisprudência administrativa da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Afirma a recorrente que o entendimento predominante na jurisprudência administrativa e judicial, após o advento da lei nº 9.430, de 1996, é o de que os depósitos e créditos bancários não caracterizam sinais exteriores de riqueza, nem acréscimos de patrimônio.

Agrega à tese sobre a tributação dos depósitos bancários, a Súmula 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR.

¹ CF/88 - Art. 5º Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

Pondera a recorrente, com suporte na posição do Min. Carlos Mario da Silva Velloso, fl. 615, que se os depósitos representam apenas marco inicial de investigação, não podem sustentar uma presunção legal, *"porque, além da ausência de correlação natural exigida na instituição desse artifício legal, tal providência implicaria na transferência integral do encargo probatório para o contribuinte"*. Ou seja, o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, seria inconstitucional por conter presunção de renda omitida sem que o fato-base tomado como referência não teria qualquer ligação lógica com a renda.

Conclui que a norma contida no referido artigo somente poderia ser aplicada quando concretizados dois levantamentos: um destinado a apurar a renda presumida com base em sinais exteriores de riqueza, e outro para os depósitos e créditos bancários para identificar aqueles que o contribuinte não teria justificativa para a origem dos recursos.

Antes do lançamento deveria a Autoridade Fiscal comparar as duas hipóteses, separar a mais favorável ao contribuinte e utilizá-la como base para o arbitramento da renda.

Outra parte do recurso é dirigida à contestar o grau de intensidade da penalidade imposta.

Afirmado sobre a inexistência de qualquer intuito de embaraçar o processo de fiscalização, que o contribuinte apresentou a documentação solicitada quando esta se encontrava ao seu alcance.

A multa imposta fere o princípio da capacidade contributiva dos contribuintes, assegurado pelo artigo 145, da CF/88.

Afirmado que (sic) a multa de *natureza punitiva* deve guardar correlação com o montante devido, guardadas as devidas proporções sob pena de locupletamento ilícito do Fisco e confisco.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

Pedido pela interpretação dos dispositivos da lei tributária com aplicação das normas do artigo 112, do CTN.

Alegação de que o Auditor-Fiscal não produziu provas dos termos contidos no Auto de Infração, procedimento para o qual invoca a norma do artigo 333 do Código de Processo Civil².

Concluído o recurso com pedido pela reforma integral do feito.

Arrolamento de bens, fls. 629 a 632, devendo ser acompanhado em processo distinto conforme despacho à fl. 633.

É o relatório.

² Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº : 102-46.785

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

Considerando os múltiplos argumentos que compõem a peça recursal e visando a clareza e o melhor entendimento, as análises serão numeradas e identificadas por assunto.

1. Nulidade do feito - Intimação por Edital.

Entendimento no sentido de que a situação não refletiu qualquer das hipóteses motivadoras dessa forma de ciência. A Autoridade Fiscal teria agido de forma "ardilosa" porque telefonou para a residência do sujeito passivo em 11 de dezembro de 2003, às 15 horas, oportunidade em que lhe foi informado por Maria Helena que o mesmo estaria viajando e retornaria na semana do Natal.

Conhecendo sobre a dita ausência, ainda assim, encaminhou a Intimação para fins de ciência, via postal no dia 12 de dezembro desse ano.

Afirmado que a intimação por Edital somente pode ser efetivada quando o sujeito passivo se encontre em lugar incerto e não sabido, hipótese não existente nesta situação, pois com domicílio conhecido e onde recebera outras intimações.

Com suporte nos artigos 213, 214, 215 e 247, todos do Código de Processo Civil, considerou a recorrente que deve ser anulado o Edital de Intimação e por consequência todos os demais atos.

De início, importante lembrar que as regras que compõem o Direito, apesar de sua origem ter um núcleo comum, dividem-se pelas diversas áreas de atuação, e de acordo com a importância e grau de intensidade dos fatos regidos, integram ordenamentos jurídicos específicos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº : 102-46.785

Assim, as transações jurídicas que se subsumem às hipóteses de incidência de normas impositivas de condutas, externadas pela entrega de quantia em moeda ao poder público, ou com a apresentação de determinadas informações em decorrência de sua condição econômica, encontram-se reguladas pelo ordenamento jurídico tributário, série de normas hierarquicamente distribuídas que regem as relações inseridas nesse campo.

A publicidade do lançamento tributário ocorre pela ciência ao pólo passivo da correspondente relação jurídica, e se encontra regulada pelo artigo 23, do Decreto nº 70.235, de 1972, em nível específico, e, no direito administrativo, nível mais amplo, pela Lei Geral do Processo Administrativo – LGPA, nº 9.784, de 1999, artigo 26⁽³⁾.

Verifica-se que a norma do artigo 26, da lei nº 9.784, de 1999, encontra-se no capítulo IX, que trata da “Comunicação dos Atos”, e no seu *caput*, ordem para que o órgão determine *Intimação* do interessado para a ciência.

Mais adiante, no § 3º, especificação das formas de ciência possíveis: ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado; e no § 4º, a hipótese de intimação por publicação: no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

³ Lei nº 9.784, de 1999 - Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

(...)

§ 3º A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§ 4º No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

A norma específica do direito tributário, contida no artigo 23, do Decreto nº 70.235, de 1972⁽⁴⁾, contém previsão para as formas de ciência: pessoal, por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, e por edital, quando improficuos os meios anteriores.

As normas inerentes ao processo judicial podem ser aplicadas subsidiariamente ao processo administrativo fiscal quando inexistente norma específica.

Nesta situação, os artigos do Código de Processo Civil que integram a tese da defesa não podem servir de fundo para a argumentação de nulidade do feito, uma vez que a norma específica, contida no Decreto nº 70.235, de 1972, fornece suporte legal para a atitude da Autoridade Fiscal.

Observe-se que as disposições contidas na LGPA nesta situação não se sobrepõem àqueles do Decreto nº 70.235, de 1972, porque mais específicos.

Estes os aspectos legais.

A situação denota que o Auditor-Fiscal encaminhou a intimação capeadora do feito para fins de ciência e esta não foi recebida no domicílio fiscal do

⁴ Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II.

§ 1º O edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação.

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do *caput* deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

sujeito passivo, em 4 (quatro) oportunidades, conforme consta das anotações no envelope.

Então, verifica-se que houve tentativa frustrada de um dos meios previstos na norma que rege essa atitude, motivo que deu causa a aplicação da outra norma contida no inciso seguinte: o edital.

Não se constatando infração às normas reguladoras do processo tributário, não há como acolher pleito de nulidade do feito e, conseqüentemente do processo.

2. Nulidade do feito – Decadência

Pedido pela ineficácia do feito com motivo na conclusão após o transcorrer do prazo legal para esse fim e com suporte nos artigos 156, V, e 173, I, todos do CTN. Considerado, para essa posição, o final do “exercício de 1998” como referencial de contagem do prazo.

A requerida ineficácia teve por marco inicial de contagem o último dia do ano-calendário de referência, ou seja, de 1998. Observe-se que a recorrente citou “exercício de 1998” referindo, talvez, ao exercício financeiro, em termos econômicos⁵.

E, sendo o prazo contado, de forma ininterrupta, como 5 (cinco) anos, a partir dessa data, sua conclusão ocorreu em 31 de dezembro 2003.

Como a ciência do feito deve ser considerada efetivada em 15 (quinze) dias após a afixação do Edital, na forma do artigo 23, § 2º, III, do Decreto nº

III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado. (.....) (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

⁵ Exercício financeiro - Na técnica financeira, assim se entende o período, em que deve vigorar ou ser executado o plano financeiro constante de um orçamento. Em regra, o exercício financeiro é constituído de 12 meses, correspondendo ao ano financeiro, isto é, ao período, também de 12 meses, que vai da abertura ao encerramento da contabilidade do Estado. (...) SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

70.235, de 1972 ⁽⁶⁾, teria concretização em momento posterior ao limite considerado legal pela defesa, motivo para a requerida ineficácia.

Esse posicionamento, no entanto, não se encontra condizente com as normas de fundo: os artigos 156, V, e 173, I, ambos do CTN.

O artigo 156, inc. V, contém ordem para que a extinção do crédito tributário ocorra pela concretização de prazo prescricional ou decadencial⁽⁷⁾. Verifica-se que esse é um dos fundamentos para pedir que possui figura jurídica passível de ser verificada na situação. Então, fundamento correto, até que sejam analisados os demais requisitos.

A outra norma que complementa a primeira citada é aquela contida no artigo, 173, inc. I, do CTN⁽⁸⁾, a qual encerra determinação no sentido de ser esse marco o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o marco inicial de contagem do dito prazo.

Traduzindo o texto legal para fins de obter a norma que deve ser aplicada à situação tem-se que extrair qual é o exercício em que o tributo poderia ter sido lançado.

Como o CTN não admite modalidade mista e não é permitido criar forma de imposição onde não existe norma de fundo a amparar a hipótese⁹, o lançamento somente pode ocorrer sob uma das três modalidades nele estabelecidas: "por declaração", "de ofício" e "por homologação".

⁶ Ver nota 4.

⁷ Lei nº 5.172, de 1966 – CTN - Art. 156 . Extinguem o crédito tributário:

(.....)

V - a prescrição e a decadência;

⁸ CTN - Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

⁹ Em obediência ao princípio da legalidade (ampla) previsto no artigo 5º, II, da CF/88.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

Assim, o lançamento do tributo ocorre sob a forma denominada “por homologação” porque sua característica principal é a de transferir o procedimento de interpretação da lei e sua aplicação – encontrar base de cálculo, alíquota, o tributo devido, prazo para pagamento e o recolhimento - ao cidadão, antes que a Administração Tributária proceda ao lançamento.

Apesar de a lei n.º 8.134, de 1990, conter norma que determina o pagamento do tributo à medida que a renda vai sendo percebida¹⁰, o fato gerador do tributo é do tipo “*complexo*” e somente se completa ao final do ano-calendário, momento em que a renda é obtida pela somatória dos diversos tipos de rendimentos percebidos no referido período, inclusive o resultado da atividade rural, e é permitido ao cidadão desse total excluir alguns dos gastos havidos.

Nesse momento tem-se uma base de cálculo do tributo diferenciada daquela mensal, bem assim uma tabela progressiva distinta, e novo prazo para, eventualmente, complementar valores não pagos antecipadamente.

Logo, não diria impossível exigir crédito tributário no mês subsequente ao de ocorrência do fato econômico, mas atitude ilegal porque contrária à construção estabelecida por lei para a mecânica tributária.

Ou seja, não haveria sentido na exigência de uma Declaração de Ajuste Anual, na fixação de prazo para o pagamento de eventual saldo, na concessão de quatro meses após a conclusão do fato gerador para que o contribuinte organize seus dados, com o intuito de declará-los ao Fisco, e apure o *verdadeiro* tributo devido.

Diz-se “verdadeiro” porque o tributo *antecipado* pode resultar em devolução total ao final do período, devido à apropriação de dedução significativa e

¹⁰ Lei n.º 8.134, de 1.990 - Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº : 102-46.785

redutora do total dos rendimentos auferidos, para fins de encontrar a renda tributável.

Então, em obediência às normas em vigentes à época dos fatos e aos princípios da universalidade, generalidade e progressividade¹¹, inaceitável fato gerador mensal do IR, pessoas físicas.

Conclui-se, então, que o prazo para o direito de formalizar o crédito tributário pelo sujeito ativo tem início no primeiro dia do ano-calendário subsequente àquele que poderia ter sido exigido – observe-se que a ação de exigir somente pode ocorrer após 31 de dezembro do ano-calendário de referência e em momento posterior à entrega da DAA – nesta situação, para o ano-calendário de 1998, o marco inicial de contagem situa-se em 1º de janeiro de 2000, enquanto o término, 31 de dezembro de 2004. Portanto, eficaz a exigência e correta a decisão *a quo*, quanto à conclusão.

3. Cerceamento do direito de defesa – prazo para apresentar documentos.

Outro protesto da defesa foi aquele que conteve pedido pela nulidade do feito em razão do cerceamento do direito de defesa, que seria dado pelo indeferimento ao pedido de dilação do prazo para atendimento à solicitação contida na última intimação. Caso fosse concretizado o dito atendimento, os créditos bancários estariam justificados e o lançamento não seria viável.

Justificada a exigência de um tempo mais amplo para o atendimento em razão do volume de troca de cheques, atividade comparada a de “factoring”

¹¹ CF/88 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

informal, que impõe alto grau de dificuldade para levantá-los de forma individualizada.

Em síntese, o protesto encontra-se fundamentado no artigo 2.º da lei n.º 9.784, de 1999 e em nível mais amplo, na Constituição Federal de 1988, artigo 5.º, LV.

O lançamento tributário decorre da constatação, pela Autoridade Fiscal competente, de uma conduta infratora efetivada pelo cidadão. Portanto, é consequência de um procedimento de verificação da ocorrência concreta da situação hipotética e abstrata prevista na norma, nos eventos, dos quais, direta ou indiretamente, participou o cidadão no período sob investigação.

Esse procedimento pode realizar-se sob o comando de um processo administrativo desde o seu início, ou ter essa formalização, apenas, com o seu término e eventual exigência de crédito tributário.

Durante a fase procedimental, o cidadão investigado, dependendo do tipo de fato jurídico tributário objeto da ação fiscal, pode receber solicitação de esclarecimentos, em face da necessidade de comprovação de dados declarados ou de complementos dos requisitos que integram os eventos.

Significa dizer, que pode ocorrer exigência de créditos tributários sem que haja a participação do cidadão na fase procedimental. Exemplo mais comum dessas situações são as exigências dirigidas a corrigir o eventual descumprimento da norma atinente às obrigações acessórias.

Verificado o não cumprimento da obrigação acessória, e tendo a Autoridade Fiscal elementos suficientes para decidir sobre a subsunção dos fatos, dos quais participou o cidadão, à hipótese de incidência prevista na norma, o lançamento é efetuado de imediato, sem qualquer intervenção do pólo negativo da relação.

O direito de defesa é garantido porque após a formalização do crédito tributário, dá-se ciência ao sujeito passivo dessa exigência, do amparo legal, da atuação do agente da Administração Tributária, e abre-se prazo específico para



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

apresentação de recurso ao órgão julgador competente. Esses passos decorrem das disposições contidas no Decreto n.º 70.235, de 1972 que regula o processo administrativo tributário. Portanto, o direcionamento contido no artigo 5.º, LV, da Magna Carta é plenamente satisfeito.

4. Nulidade do feito - Irretroatividade da Lei n.º 10.174, de 2001.

Pedido pela nulidade da exigência porque com afronta ao princípio da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI da CF/88¹²), considerando que após a publicação da lei nº 10.174, de 2001, passou a vigor nova hipótese de incidência, fl. 611. Posição robustecida pela jurisprudência administrativa da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

A lei n.º 9.311, de 1996 foi alterada pela lei n.º 10.174, publicada em 10 de janeiro de 2001, com vigência a partir dessa data, na qual permitido à Administração Tributária utilizar os dados da CPMF para a investigação de outros tributos.

O texto anterior continha restrição ao uso dessas informações, apenas, à fiscalização da própria contribuição. Havia vedação expressa quanto à extensão desse conhecimento à fiscalização de outros tributos.

Trata-se de questão inerente ao direito processual tributário e não ao direito tributário substantivo, pois voltada às formalidades necessárias ao procedimento e aos meios de investigação do Fisco, uma vez que o acesso a tais dados não permite o lançamento, mas o aprofundamento das investigações sobre as atividades desenvolvidas pelos cidadãos brasileiros.

A exigência tributária não tem suporte na lei n.º 10.174, de 2001, nem na lei n.º 9.311, de 1996, mas no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, porque, como afirmado, esta se encontra vinculada ao direito substantivo.

¹² CF/88 - Art. 5º Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29
Acórdão nº. : 102-46.785

Anteriormente à referida autorização, a Administração Tributária conhecia, via CPMF, eventuais discrepâncias entre a movimentação bancária de diversos cidadãos e a renda conhecida, mas devia levantar outros indícios significativos para que servissem de amparo à seleção do contribuinte e à investigação fiscal.

O que se vedava era a utilização dos dados da CPMF para a investigação fiscal de outros tributos, ou seja, restringia-se o poder de investigação do Fisco, mas não se proibia o lançamento com lastro em depósitos bancários, este amparado pelo artigo 42 da lei n.º 9.430, citada, vigente desde 1.º de janeiro de 1997.

Assim, verifica-se que até a publicação da lei n.º 10.174, de 2001, tais dados foram utilizados exclusivamente para a fiscalização da própria contribuição, o que demonstra o respeito à determinação legal vigente.

A norma ampliadora do poder de investigação do Fisco, somente foi aplicada após a revogação da dita proibição, o que caracteriza sua eficácia “para frente”, pois, frise-se, somente a partir dela, deflagaram-se procedimentos investigatórios com suporte nesses dados.

A extensão aos períodos ainda não atingidos pela decadência é uma consequência natural de seu caráter processual. Iniciado o procedimento investigatório a partir da publicação da referida autorização, não há qualquer empecilho para a investigação de períodos anteriores a ela, pois a vedação contida na lei original foi respeitada durante seu período de vigência.

A corroborar o entendimento, o artigo 144, do CTN, que contém permissão em seu parágrafo primeiro para a utilização da lei mais recente quando esta traga novos critérios de apuração, ampliação dos poderes investigatórios do Fisco e a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

Ressalte-se que o parágrafo segundo desse artigo não obsta a aplicação do primeiro, pois determina a exclusão dos tributos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto de renda, da determinação contida no caput sobre o lançamento reger-se pela lei então vigente, uma vez que, obedecendo ao princípio da anterioridade da lei, a norma referencial sempre tem vigência no período anterior ao da incidência.

5. Justificativa para as remessas direcionadas às contas do Banestado.

A remessa de valores ao Banestado foi justificada por um demonstrativo, não acompanhado de outras provas, no qual presente relação de cheques que teriam sido recebidos de Galba Stenio Teixeira.

Argumenta a recorrente que essa pessoa detinha grande quantidade de cheques de pequeno valor, mas sua conta bancária não lhe permitia manter saldo para quitar as dívidas em moeda. Assim, encontrava-se impedido de liquidar seus compromissos, situação que justificou a entrega de tais cheques a este sujeito passivo e o depósito em sua conta nº 43007-1, no Banco Itaú SA, para posterior remessa ao Banestado.

Essa alegação não pode ser acolhida como justificativa para a remessa de tais valores, pois que era muito mais vantajoso, em termos financeiros, caso real a dívida para com o detentor da conta no Banestado, a própria pessoa detentora dos cheques descontá-los, guardar a quantia em moeda na própria casa e posteriormente efetuar a remessa por outra instituição financeira qualquer.

Caso se tratasse de compromissos financeiros de empresa, bastava apresentar documentação contábil que evidenciasse a transação, ou em se tratando de troca de cheques relativos a transações econômicas fundadas sob as regras legais, haveria de estar presente a documentação que denotasse os termos jurídicos correspondentes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29
Acórdão nº. : 102-46.785

No entanto, se apenas indicados diversos cheques e valores que dariam origem a tais remessas, a efetiva natureza da transação não é possível de ser identificada.

Assim, como o ônus da prova pertence ao sujeito passivo e esta não foi produzida para este objeto, a tributação para os correspondente valores deve ser mantida.

6. Depósitos bancários têm origem nas operações similares às de factoring.

Os depósitos e créditos bancários seriam justificados como decorrentes da atividade de trocas de cheques, similar à de factoring, demonstrada pela proximidade dos valores das entradas em confronto com aqueles das saídas.

A atividade desenvolvida estaria plenamente comprovada pela própria movimentação financeira, e, por consequência, a origem de tais valores e a improcedência do lançamento.

A alegada não coincidência entre datas e valores decorre das peculiaridades da atividade que o sujeito passivo desenvolvia na época, justificando-se as pequenas diferenças diante da incidência dos juros adotados e com as despesas de CPMF.

Essa característica permitiria concluir pela prática de juros admitidos pela legislação de regência.

A linha de argumentação teria suporte, também, na afirmativa da Autoridade Fiscal a respeito de a tributação incidir, apenas, sobre os juros e não abranger o valor dos depósitos.

Concluída a tese com pedido no sentido de que seja considerado como renda, os juros cobrados em cada transação de troca de cheque, em torno de 1% (um por cento) ao mês sobre cada um desses valores.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

Essa linha de raciocínio teria coerência se fundada em provas, ou seja, corroborada, pelo menos por amostragem, por provas da efetividade do fluxo financeiro da troca de cheques, com a efetiva entrega do valor negociado e o recebimento do cheque mantido como garantia e depositado, posteriormente, na conta.

Não basta indicar somatório de valores recebidos em contrapartida com cheques pagos, porque esses quantitativos despidos de outros documentos de fundo, não provam transações econômicas de fundo realizadas, salvo aquela correspondente à relação jurídica com a instituição financeira, de receber o depósitos e de pagar os cheques, ou seja, os depósitos efetivamente foram recebidos e creditados em conta, enquanto os cheques foram emitidos pelo sujeito passivo e pagos pela instituição financeira na data e valores indicados no extrato.

Mas esses dados não interessam à lide, a título de provas; aqueles que interessam são os documentos que denotam as relações jurídicas entre as partes envolvidas e que produziram os valores depositados em conta. Esses não se encontram instruindo o processo.

Rejeita-se a alegação.

7. Travelers Checks.

A argumentação a respeito da utilização dos "Travelers Cheks" não tem objeto nesta exigência, porque centrada em presunção legal de renda omitida com suporte em depósitos bancários.

Deixa-se de analisar tais argumentos em razão da inutilidade em termos processuais.

8. Venda ações

Justificada a falta de informação na declaração de bens relativa à posse de ações porque adquiridas e vendidas no transcorrer do ano-calendário. Estranhou o fato de não ter a Autoridade Fiscal solicitado as notas de compra



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

desses bens, mas entende que se encontra plenamente comprovado os valores com as notas de corretagem apresentadas à fiscalização.

Essa argumentação, assim como a anterior, não se relaciona com a exigência em comento, que tem suporte na existência de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

Caso, haja demonstração de vínculo entre o produto da venda das ações e os ditos depósitos que integraram os fatos-base para construção da renda presumida omitida, então seria justificada a presença dela nesta peça recursal.

Como não há qualquer vínculo explícito com os depósitos, inoperante para fins processuais.

9. Presunção contida no artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996, está fora do conceito de renda contido no artigo 43, do CTN. Requisitos para aplicação.

Interpretação no sentido de que o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, *“não institui presunção legal de rendimento e que nenhuma presunção legal pode fugir aos contornos a definição contida no artigo 43 do CTN”*, fl. 610.

Na interpretação da recorrente, para que a tributação do dito arbitramento fosse possível, imprescindível que a autoridade fiscal demonstrasse de forma inequívoca que os depósitos bancários foram equivalentes a gastos realizados, fl. 610.

A caracterização do fato gerador do tributo, que toma por suporte os depósitos e créditos bancários, decorre da figura jurídica da presunção legal, nesta situação estribada no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996.

Essa forma é utilizada pelo legislador quando a presença dos dados que compõem a situação-base permite concluir pela ocorrência do fato gerador do tributo, caso não demonstrado sua inaplicabilidade pelo fiscalizado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

A presunção consiste na obtenção da ocorrência de um evento econômico com suporte na existência de outro com ele correlacionado.

Alfredo Augusto Becker¹³, tratando sobre o conceito de presunção e ficção, ensinava que:

“A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade do fato desconhecido. A correlação *natural* entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural.”

E concluiu o ilustre autor sobre o conceito em análise que:

“Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.”

A presunção legal é uma das técnicas de detecção utilizada pelo Fisco para identificar a renda omitida quando evidenciado que o contribuinte participou de transações especificadas no artigo 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, regulador da forma de exigência, ou denota qualquer dos demais requisitos contidos na referida norma (¹⁴).

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.^a Edição, RJ, Saraiva, 1972, pág. 462.

¹⁴ Decreto nº 3.724, de 2001 - Art. 3º Os exames referidos no **caput** do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29
Acórdão nº. : 102-46.785

Em uma primeira análise, a existência de uma quantia depositada ou creditada em conta-corrente bancária constitui uma disponibilidade econômica de renda, pois o proprietário da conta pode dispor desse valor para os fins que desejar.

Indo mais adiante, essa disponibilidade pode constituir disponibilidade jurídica de renda caso seja devidamente justificada por documentação hábil e idônea, incluída no espectro de incidência do tributo, ou pode ser comprovada como decorrente de qualquer outro evento econômico fora desse ambiente.

Assim, depósitos ou créditos bancários, individualmente considerados, podem expressar a renda auferida e em poder do contribuinte, se não justificados por recursos não tributáveis ou rendimentos declarados. Trata-se de

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

§ 1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

§ 2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

II - a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou

b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

presunção legal, relativa, tipo *juris tantum*¹⁵, que possibilita ao Fisco atribuir fato gerador do tributo, caracterizado pela presença de renda, esta extraída dos depósitos e créditos bancários individuais, de origem não comprovada, nem justificada pelo beneficiário.

O ônus da prova é invertido porque o Fisco, seguindo a determinação legal, utiliza tais valores para presumir a renda, enquanto cabe ao contribuinte demonstrar e provar o contrário.

Deve ser inserido, nesta parte da abordagem, o questionamento quanto aos requisitos para aplicabilidade da dita presunção.

Afirma a recorrente que o entendimento predominante na jurisprudência administrativa e judicial, após o advento da lei nº 9.430, de 1996, é o de que os depósitos e créditos bancários não caracterizam sinais exteriores de riqueza, nem acréscimos de patrimônio.

Agrega à tese sobre a tributação dos depósitos bancários, a Súmula 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR.

Pondera a recorrente, com suporte na posição do Min. Carlos Mario da Silva Velloso, fl. 615, que se os depósitos representam apenas marco inicial de investigação, não podem sustentar uma presunção legal, *"porque, além da ausência de correlação natural exigida na instituição desse artifício legal, tal providência implicaria na transferência integral do encargo probatório para o contribuinte"*.

Ou seja, o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, seria inconstitucional por conter presunção de renda omitida sem que o fato-base tomado como referência tenha ligação lógica com a renda.

¹⁵ *Juris tantum* - Expressando o que resulta ou é resultante do próprio Direito, serve para designar a presunção relativa ou condicional, e que, embora estabelecida pelo Direito como verdadeiro, admite prova em contrário. Presunção *juris tantum*. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

Conclui que a norma contida no referido artigo somente poderia ser aplicada quando concretizados dois levantamentos: um destinado a apurar a renda presumida com base em sinais exteriores de riqueza, e outro para os depósitos e créditos bancários para identificar aqueles que o contribuinte não teria justificativa para a origem dos recursos.

Assim, antes do lançamento deveria a Autoridade Fiscal comparar as duas hipóteses, separar a mais favorável ao contribuinte e utilizá-la como base para o arbitramento da renda.

Quanto à eventual inconstitucionalidade da norma contida no artigo 42, da lei nº 9.430, de 1996, encontra-se impedido o colegiado de analisar tal aspecto, porque adstrito ao princípio da legalidade.

A parte da argumentação referente à forma de aplicação carece de fundamentação jurídica, uma vez que inexiste lei dispondo nesse sentido.

Durante a vigência da lei 8.021, de 1990, seu artigo 6º continha norma que permitia a obtenção da renda tributável por presunção, mediante levantamento de sinais exteriores de riqueza, dado pelo confronto entre a totalidade dos depósitos bancários de origem não comprovada e acréscimo patrimonial a descoberto com suporte em gastos e bens possuídos.

No entanto, a partir da vigência do artigo 42, da lei n.º 9.430, citada, essa forma de levantamento foi revogada, conforme artigo 88, XVIII, do mesmo ato legal.

Então, inaplicável à situação tanto a Súmula 182, do extinto TFR, quanto a forma de levantamento pleiteada pela recorrente.

10. Apropriação dos limites impostos pela legislação mais nova.

O artigo 42, § 3º, inc. II, determinava desprezar depósitos individuais inferiores a R\$ 1.000,00, desde que o somatório destes, no ano-calendário não ultrapassasse R\$ 12.000,00, e esses limites passaram a R\$ 12.000,00, e R\$



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

80.000,00, respectivamente, pelo art. 4º da Medida Provisória nº 1.563, de 1996, convertida na lei nº 9.481, de 1997.

Essa norma é inaplicável à situação, uma vez que a condição para desprezo dos valores abaixo de R\$ 12.000,00 não é satisfeita, ou seja, a somatória dos depósitos de valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, no ano-calendário, é superior a R\$ 80.000,00.

11. Multa de ofício – ofensa à capacidade contributiva do sujeito passivo e característica de confisco. Interpretação mais benéfica, artigo 112, do CTN.

Outra parte do recurso é dirigida à contestar o grau de intensidade da penalidade imposta.

Afirmado sobre a inexistência de qualquer intuito de embaraçar o processo de fiscalização e que o contribuinte apresentou a documentação solicitada quando esta se encontrava ao seu alcance.

A multa imposta fere o princípio da capacidade contributiva dos contribuintes, assegurado pelo artigo 145, da CF/88.

Afirmado que (sic) a multa de *natureza punitiva* deve guardar correlação com o montante devido, guardadas as devidas proporções sob pena de locupletamento ilícito do Fisco e confisco.

Pedido pela interpretação dos dispositivos da lei tributária com aplicação das normas do artigo 112, do CTN.

Alegação de que o Auditor-Fiscal não produziu provas dos termos contidos no Auto de Infração, procedimento para o qual invoca a norma do artigo 333 do Código de Processo Civil¹⁶.

¹⁶ Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil – CPC - Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; (....)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

Analizando, por subtemas, a argumentação contrária à penalidade agravada, e na ordem colocada, de início a questão de intenção do sujeito passivo em não oferecer a documentação integral solicitada pela Autoridade Fiscal.

Essa justificativa não encontra qualquer relação com a motivação necessária para aplicação da norma relativa ao agravamento da penalidade, aquela contida no artigo 44, I, § 2º, da lei nº 9.430, citada, com redação dada pelo artigo 70, I, da lei nº 9.532, de 1997⁽¹⁷⁾.

Para aplicação da penalidade de maior ônus financeiro, necessário que seja atendida, apenas, uma condição contida na norma: *não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos*.

Para obtenção da norma aplicável necessário análise semântica do texto, isto é, o que o texto deve significar para o leitor. Mas, necessário conhecer a sintaxe para extrair as condições de aplicabilidade.

Observe-se que o texto da norma, extraído a parte relativa aos percentuais majorados, contém a seguinte redação: "(...) *nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (a) prestar esclarecimentos; (...)*"

Em primeiro lugar, verifica-se que esse trecho do texto exprime uma condição para que a majoração dos percentuais ocorra, ou seja, somente pode ser aplicado o percentual "X" se o sujeito passivo praticar tal comportamento (...).

¹⁷ Lei nº 9.532, de 1997 - Art. 70. Os dispositivos abaixo enumerados, da Lei nº 9.430, de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação:

I - o § 2º do art. 44:

"§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do *caput* passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos; (...)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29
Acórdão nº. : 102-46.785

Então, a segunda oração exprime uma condição para que a hipótese contida na primeira se concretize: “A multa passará a X se a intimação não for atendida”.

A condição expressa por “nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (...)” contém uma restrição, ou seja, o motivo para a majoração decorre do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, *no prazo marcado*.

Significa dizer que somente implicará penalidade o descumprimento de uma exigência da Autoridade Fiscal ou da Administração Tributária, sem a observância do *prazo fixado*.

Para completar o raciocínio, necessita-se identificar qual é o significado de “atender” a intimação para prestar esclarecimentos.

A palavra “atender”, no interior da frase é um verbo, que traduz uma ação e requer complemento (predicado verbal), portanto, transitivo¹⁸ indireto: atender a uma intimação, e tem significado de “responder”¹⁹.

Postos esses esclarecimentos a respeito da construção do texto legal, verifica-se que a penalidade de maior ônus deve ser aplicada quando o sujeito passivo não “responder” a intimação “no prazo fixado”.

Retornando à situação em análise, verifica-se que o sujeito passivo respondeu às Intimações no prazo fixado, deixando de inserir maiores detalhes nas respostas efetivadas.

Como não deixou de “responder” às intimações no prazo fixado, a aplicação da norma fica prejudicada, porque não se pode interpretar no sentido de

¹⁸ Transitivo – São verbos de conteúdo significativo que, não tendo sentido completo, necessitam de um complemento, e por isso não são capazes de, sozinhos, constituir o predicado. TERRA, Ernani. Minigramática, 7.ª Ed., São Paulo, Scipione, 1996, pág. 199.

¹⁹ Atender - 5. Responder: Atender a um chamado. HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29
Acórdão nº. : 102-46.785

que “atender” à intimação significaria oferecer à Autoridade Fiscal a integralidade dos dados solicitados, quando sabido que essa atitude nem sempre é possível.

Assim, o agravamento da penalidade não tem causa e deve ser afastado, para que seja punida a infração com a penalidade de ofício normal, prevista no artigo 44, I, da lei nº 9.430, de 1996.

Outra parte do protesto contra a penalidade aplicada foram as ofensas aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Como tais princípios devem ser observados pelo construtor da norma e não pelo aplicador dela, qualquer ação dirigida à exclusão da imposição normativa em vigor pela interferência dos ditos norteadores somente pode ser concretizada pelo Poder Judiciário, porque constituiria um ato de não aplicação da norma em vigor, apesar de a ela subsumida a situação concreta, sem que houvesse uma correspondente declaração de inconstitucionalidade, com efeitos *erga omnes* pelo poder competente.

Assim, em respeito ao princípio da legalidade²⁰, vedado ao executor e julgador, a requerida aplicação.

Outra parte do recurso incluída no protesto contra a penalidade teve suporte na interpretação mais benéfica prevista no artigo 112, do CTN.

Conforme detalhamento do texto legal, não há ocorrência de diversas interpretações para que se possa optar por uma linha mais benéfica.

O texto legal permite apenas uma interpretação, legal, que deve ser a escolhida para a situação concreta, e que em confronto com a utilizada pela Autoridade Fiscal, pode ser igual àquela ou distinta.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as questões preliminares, pelas justificativas e fundamentos elencados, e quanto ao mérito, para dar

²⁰ CF/88, artigo 5º, inc. II.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.004407/2003-29

Acórdão nº. : 102-46.785

provimento parcial ao recurso, e reduzir a penalidade para o percentual previsto na norma citada no artigo 44, I, da lei nº 9.430, de 1996.

Sala das Sessões - DF, em 19 de maio de 2005.

Assinatura manuscrita de Naury Fragoso Tanaka.

NAURY FRAGOSO TANAKA