



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

Processo n.º : 10855.001438/2002-88
Recurso n.º : 136.349
Matéria : IRPF – EX: 1999
Recorrente : GERALDO JOSÉ GIRADI
Recorrida : 6.ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 2004
Acórdão .n.º : 102-46.541

NORMAS PROCESSUAIS - IMPUGNAÇÃO - A impugnação deverá conter, claramente identificados, os motivos de fato e a correspondente fundamentação necessários para elidir a exigência de ofício, conforme artigo 16, III, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

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

NULIDADE - PROVA ILÍCITA - Optando a pessoa física pela tributação em conjunto com o cônjuge, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquele que detém a capacidade contributiva. Eventuais transações econômicas em nome dos dependentes integrarão o correspondente processo administrativo para a exigência de ofício.

IRPF - EX: 1999 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL DE RENDA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de renda com suporte na existência de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada decorre do artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, é de caráter relativo e transfere o ônus da prova em contrário ao contribuinte. Assim, atendidos tais requisitos, permitida incidência do tributo sobre a soma, mensal, desses valores, uma vez que considerada concretizada a percepção de rendimentos tributáveis em igual montante e não declarados.

IRPF - EX: 1999 - MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - Deixar de atender à solicitação de esclarecimentos constitui infração à legislação do Imposto de Renda, suporte para a imposição de penalidade de maior ônus, na forma do artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 70, da lei n.º 9.532, de 1997.

IRPF - EX: 1999 - MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICAÇÃO - Demonstrado que o conjunto dos fatos integrantes da situação fiscal havida no período sob investigação combinado com a conduta protelatória do contribuinte perante as exigências da Autoridade Fiscal forma uma situação externadora de infração tributária cometida com subjetividade, a penalidade de ofício deve ser aquela prevista no artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996.

INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GERALDO JOSÉ GIRADI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de prova ilícita e de nulidade por falta do M.P.F. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ezio Giobatta Bernardinis. Por maioria de votos rejeitar a preliminar de nulidade por falta de cópia do processo. Vencido o Conselheiro Ezio Giobatta Bernardinis. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade por irretroatividade da Lei. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz. E, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ezio Giobatta Bernardinis, que provia integralmente e o Conselheiro Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz que provia em menor extensão, quanto à multa, afastava o agravamento, mantendo-se sua qualificação.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ OLESKOVICZ e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

Recurso nº. : 136.349

Recorrente : GERALDO JOSÉ GIRADI

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a decisão de primeira instância consubstanciada no Acórdão DRJ/SPO II n.º 01.178, de 2 de agosto de 2002, fls. 295 a 319, na qual a exigência tributária formalizada pelo Auto de Infração, de 12 de abril de 2002, fls. 4 a 7, com crédito de R\$ 1.200.813,70, foi considerada, por unanimidade de votos, procedente.

As infrações que integraram o feito constituíram omissão de rendimentos tributáveis, de espécie desconhecida, em todos os meses do ano-calendário de 1998, e foram apuradas por meio da presunção legal contida no artigo 42, da lei n.º 9430, de 1996.

Em razão das omissões constatadas e da falta de atendimento à intimação a multa de ofício foi qualificada e agravada, resultando em montante equivalente ao percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre o tributo não pago.

A fundamentação legal para a exigência do tributo encontra-se indicada à fl. 5, enquanto a multa de ofício (normal) e os juros tem suporte naquela constante da fl. 7.

Para permitir melhor compreensão dos fatos e da evolução do procedimento fiscal, necessário relato que observe a ordem cronológica dos fatos.

A verificação fiscal teve início junto à esposa deste contribuinte, Rose Mary Del Ben, com o Termo de Início de Fiscalização, de 26 de março de 2001, fl. 14. Esta contribuinte pediu prorrogação de prazo para o atendimento em mais 30 (trinta) dias, deferida para atendimento até 16 de maio de 2001, no corpo do próprio pedido, fl.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

16. Em 17 de maio desse ano, novo pedido de prorrogação por igual período, para o qual não consta deferimento.

Nessa mesma data, recebido ofício n.º 317/2001, da Primeira Vara Federal de Sorocaba, contendo comunicação sobre a sentença expedida pelo Juiz Dr. Luiz Antônio Zanluca, na qual indeferido o pedido de liminar em nome de Rose Mary Del Ben para suspender os efeitos da determinação contida no Termo de Início de Fiscalização. Posteriormente, o correspondente MS foi indeferido em 7 de janeiro de 2002, conforme cópia da sentença recebida pela Administração Tributária pelo Ofício n.º 22/2002, fls. 41 a 47.

Dada a dificuldade em ter os dados necessários ao desenvolvimento da ação fiscal, foram requisitados ao Banco Itau S/A os extratos e demais informações dessa contribuinte, em 25 de maio de 2001, fl. 49, sendo esta atendida em 28 de junho desse ano, fls. 50 a 201.

Em 8 de junho de 2001, o patrono dessa contribuinte Fabrício Henrique de Souza, OAB / SP 129.374, ingressa com comunicado informando que a documentação solicitada foi obtida e que esta indicava movimentação da conta pelo cônjuge da fiscalizada, Geraldo José Giradi. Ainda, que este detinha a capacidade contributiva, conforme consta de suas declarações de rendimentos, motivo para que, em seu entender, devesse a ação fiscal ser redirecionada para essa pessoa, fl. 25.

Em 1.º de agosto de 2001, foi intimado Geraldo José Giradi para que apresentasse os diversos documentos relativos aos dados declarados e os extratos das contas do Banco Itaú S/A, fl. 29. Em 20 de agosto desse ano, este contribuinte apresentou os documentos relativos aos rendimentos tributáveis e não tributáveis (item 1 da Intimação) e pediu prorrogação do prazo em mais 20 (vinte) dias para o restante, fls. 30 e 31.

Em 30 de outubro de 2001, o chefe da Seção de Fiscalização expediu Ofícios para o Primeiro e Segundo Registro de Imóveis de Sorocaba para fins de levantamento de todos os bens havidos em nome destas pessoas, fls. 36 e 37. Ainda



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88
Acórdão nº. : 102-46.541

nessa data, o patrono apresentou cópias de recibos referentes a alugueis de imóveis e equipamentos e requereu mais 20 (vinte) dias de prazo para as demais solicitações contidas na Intimação de 1.º/08/2001, fls. 39 e 40.

Em 21 de março de 2002 novo Termo de Intimação Fiscal, fl. 202, para que Geraldo José Giradi apresentasse comprovantes da origem dos recursos utilizados para efetuar os depósitos das contas bancárias no Banco Itaú SA, em seu nome ou em nome deste e da esposa, ou apenas em nome da esposa, os comprovantes de despesas bancárias, e dos créditos de receitas financeiras, no ano-calendário de 1998. Esse termo foi acompanhado por demonstrativo analítico dos depósitos e créditos apurados pelas Autoridades Fiscais e não teve atendimento pelo contribuinte.

Essas foram as ações que integraram o procedimento.

O representante legal do contribuinte Fabrício Henrique de Souza, OAB/SP 129.374, fl. 27, interpôs peça impugnatória, fls. 221 a 289, na qual trouxe para contestar a imposição tributária diversos argumentos, que são em sua maioria repetidos na peça recursal, e que para evitar a repetição inútil, serão transcritos a seguir em síntese, agregados da argumentação da peça recursal.

Alegado que a Autoridade Fiscal interpretou os fatos reais de forma diversa quanto ao atendimento às intimações, considerando que os documentos foram apresentados.

Pedida a nulidade do feito por vários motivos: **a)** o procedimento contém ofensa ao princípio da ampla defesa e contraditório, pela obtenção de provas – extratos bancários – de forma alheia ao conhecimento do fiscalizado e em momento anterior ao início da verificação fiscal; **b)** o direito de defesa foi cerceado pela negativa da Administração Tributária em fornecer cópia dos documentos que integram o processo. Ressalte-se que essa posição não foi acompanhada de provas documentais; o recorrente junta um pedido de vistas do processo, dirigido ao Delegado da Receita Federal em Sorocaba, trazendo como fundamento a negativa (não comprovada) da



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

Autoridade Fiscal em fornecer cópia de todo o procedimento. Na resposta a essa solicitação, o ofício GAB/10855/n.º 11//02, essa autoridade informa sobre a improcedência da afirmativa, fl. 292. **c)** Falta de um Mandado de Procedimento Fiscal válido para dar suporte ao procedimento fiscal. Os MPF's intermediários foram entregues ao contribuinte no momento da lavratura do AI.

Conforme transcrição, o recorrente contestou a retroatividade da norma contida no artigo 11, da lei n.º 9311, de 1996, alterada pela lei n.º 10.174, de 2001. (Peça recursal)

“O ora recorrente sustentou a inconstitucionalidade do procedimento adotado, vale dizer a aplicação retroativa do novel legislativo e não a inconstitucionalidade das Leis, LC 105/2001 e Lei n.º 10.174/2001” (fl. 339).

Argumentou o recorrente que a abertura dos dados bancários da CPMF relativos a períodos anteriores a 2.001, constitui revogação da garantia dada pelo artigo 11, § 3.º da lei n.º 9311, de 1996, em sua redação anterior. A extensão da aplicabilidade da norma mais nova fere a regra contida no artigo 6.º da LICC, e no mesmo sentido, aquela dos artigos 105 e 106, do CTN. Ofensa ainda ao princípio da segurança jurídica que decorre do artigo 5.º, XXXVI, da irretroatividade da lei penal, artigo 5.º, XXXIX e XL, e da lei tributária, artigo 150, III, “a”, todos da CF/88. Teceu comentários sobre as normas contidas no artigo 144 do CTN.

A movimentação financeira não é prova de omissão de rendimentos. Súmula 182 do Extinto TFR. Diversos julgados administrativos para reforçar a posição. Citado como exemplo a entrada e saída de uma quantia de R\$ 30.000,00 por dez vezes em cada mês que geraria uma suposta renda de R\$ 300.000,00, e de R\$ 3.600.000,00, no ano. Requerido o nexo causal entre depósitos bancários encontrados e a evolução patrimonial positiva.

Pedido pela desconsideração do agravamento da multa com fundamento no fato de não ter deixado de atender as solicitações contidas nos Termos



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

de Intimação. Alegado que, apesar de ter prestado atendimento à Autoridade Fiscal as correspondentes atitudes não constaram do processo.

“Em verdade, os Ilmos. Auditores relataram apenas parte dos fatos, omitindo os fatos que favoreciam o recorrente, ferindo assim os princípios da impessoalidade, imparcialidade e justiça fiscal.”

Ainda, protestou contra a qualificação da penalidade na forma do artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, considerando que os fatos não se subsumem aos contornos hipotéticos previstos nessa norma. Em razão de não constar a descrição dos fatos que possibilitaram aplicação de multa qualificada, a defesa ficou prejudicada por defender-se de acusação genérica.

Contestou a posição externada no julgamento *a quo* na qual o pedido de extração de cópias e de prorrogação dos prazos para atendimento integraram os fatos para caracterizar a “fraude”, argüindo o recorrente que tais atitudes são respaldadas pelas garantias constitucionais.

Inexistência de norma que determine a obrigação de escriturar a movimentação financeira dos contribuintes. Em razão dessa realidade, alegou falta de prazo para providenciar as devidas justificativas.

Julgada a lide em primeira instância, o lançamento foi considerado, por unanimidade de votos, procedente, conforme Acórdão DRJ/SPOII n.º 01.1178, de 2 de agosto de 2002, fls. 295 a 319.

Nessa oportunidade, rejeitada a pleiteada nulidade do feito pela ofensa ao direito do devido processo legal explicitada pela posse da documentação bancária previamente ao início da ação contra este contribuinte, com justificativa de que a vinda ocorreu em razão do procedimento inicial ter sido deflagrado contra o cônjuge do contribuinte e pelo fato da titularidade da conta se encontrar em condomínio com ambos. Adicionalmente, ressaltada a manutenção dos direitos do contribuinte à ampla



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

defesa com o conhecimento dos atos processuais e a concessão de prazo para contestação.

O cerceamento ao direito de defesa pela recusa em fornecimento de cópia do processo foi rejeitado com suporte no fato de que houve a entrega ao fiscalizado de todos os termos lavrados até a data da intimação de fl. 202, e que naquela oportunidade foi encaminhada relação contendo os depósitos para os quais se buscava a origem dos recursos. E, o fato de que o cônjuge, dependente deste contribuinte, conforme documento de fl. 25, afirmou que em 8 de junho de 2001 já possuía todos os extratos requisitados.

A nulidade requerida em razão da falta de MPF foi rejeitada com esclarecimento sobre a possibilidade do seguimento da ação fiscal com suporte no artigo 16 da Portaria SRF n.º 1.265, de 1999, no qual inserida norma que dá validade aos atos administrativos promovidos após o encerramento do prazo previsto no MPF, facultando a emissão de novo Mandado para a conclusão do procedimento.

Sob outra perspectiva, justificada a validade do feito com a competência legal oriunda da lei n.º 2.354, de 1954, e do Decreto n.º 2.225, de 1985, combinados com a norma restritiva do artigo 142 do CTN. A edição da Portaria SRF n.º 1.265 decorreu da competência contida no artigo 190, da Portaria MF n.º 227, de 3 de setembro de 1998, da norma do artigo 196 do CTN, e do artigo 6.º da MP 1.195-3, de 24 de setembro de 1999. Esclareceu o Relator que "embora o enunciado da Portaria em exame faça menção ao art. 6.º da MP 1.915-3, remete, na realidade, ao seu inciso I, letra C, quando *'...estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal'*, como deixa claro o texto de sua ementa." E conclui o Relator que a Portaria em comento não contém abordagens de aspectos relacionados com a competência para constituição do crédito tributário, mas impõe regras ao procedimento; ainda, pela impossibilidade desse ato contrapor norma de hierarquia superior.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

A ilegalidade na quebra do sigilo bancário foi afastada com fundamento na permissão contida no artigo 197, do CTN, na revogação da lei n.º 4595, de 1964, pela LC n.º 105, de 2001, e na permissão dada à Administração Tributária pela própria CF/88, no artigo 145, § 1.º. Esclarecido, ainda, que o sigilo bancário não é quebrado mas transferido para a Administração Tributária, em razão dos seus funcionários somente poderem ter acesso no uso de suas funções e se encontrarem impedidos de violação, sob pena de infração administrativa e penal, Artigos 198 do CTN, 38 da lei n.º 4595, de 1964, e 325, do Código Penal.

A retroatividade da lei n.º 10.174, de 2.001, não foi aceita por considerar o colegiado julgador que a norma se insere naquelas no campo do Direito Adjetivo e pela inexistência de retroatividade em decorrência de sua aplicação estar condicionada à vigência à época do lançamento.

Afastada a alegação de direito adquirido em oposição à aplicação da lei n.º 10174, de 2001, em razão de não ter ocorrido direito incorporado, via norma, ao patrimônio da pessoa.

Quanto ao mérito, rejeitada a não ocorrência do fato gerador do tributo por ter sido levantado com suporte nos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, com a presunção legal decorrente do artigo 42, da lei n.º 9430, de 1996. Esclarecido que a norma impõe a presunção de ocorrência do fato gerador caso não comprovada a origem de tais valores, situação distinta daquela que os tem como meros indícios.

Informado sobre a inaplicabilidade dos sinais exteriores de riqueza à situação, considerando que a lei 8.021, de 1990, artigo 6.º, foi revogada com a entrada em vigor da lei n.º 9430, de 1996.

O agravamento da penalidade foi justificado pela protelação usada pelo contribuinte para não oferecer os documentos requisitados pelas Autoridades Fiscais em diversas oportunidades, via Intimação.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

A qualificação da penalidade foi mantida com justificativa de que a existência dos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, combinada com as atitudes protelatórias do contribuinte e o fato de não ter apresentado os extratos bancários, mesmo estando estes em sua posse, tiveram o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da omissão de rendas e da conseqüente ocorrência do fato gerador do tributo.

Essas foram as justificativas e fundamentos que integraram a decisão de primeira instância.

Não conformado com a dita posição, o patrono do contribuinte ingressou com recurso voluntário, observando o prazo legal para esse fim, no qual reiterou as alegações anteriores e aditou que :

1. "Os julgadores de primeira instância entendem que com a lavratura do Auto de Infração o contribuinte teve direito de acesso aos Autos e por isso estaria convalidado, saneado eventual vício de cerceamento de defesa, ora nobres julgadores, se assim o é, então deve ser reformado o Auto de Infração para excluir a agravante da multa, fundamentada na omissão de informações e também o próprio auto no que tange a legitimidade da presunção de omissão de receitas, que será amplamente abordada mais tarde."

2. "Em momento algum questionou-se a incompetência dos Ilmos. Auditores mas sim a supressão do direito insculpido no art. 138 do CTN. Certo é que, como a questão anterior, a presente questão não foi devidamente enfrentada, para que seja respeitado o direito constitucional de todos os cidadãos serem julgados por decisões devidamente fundamentadas." Esta colocação tem por objeto complementar a referência à contestação da posição do colegiado julgador *a quo* a respeito da falta de MPF.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88
Acórdão nº. : 102-46.541

Arrolamento de bens no processo 10855.001441/2002-00, conforme
cópia da capa à fl. 216, e despacho à fl. 403.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters, located in the bottom right corner of the page.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88
Acórdão nº. : 102-46.541

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

Diversos são os motivos trazidos pelo recorrente, todos já interpostos em primeira instância, motivo para que a análise seja detalhada e não proporcione interposição de embargos.

1. Atendimento às solicitações da Autoridade Fiscal.

Seguindo a tese defendida na peça impugnatória e reiterada na recursal, verifica-se que o recorrente alega ter o contribuinte apresentado os documentos solicitados pela fiscalização.

Como se extrai do Relatório, a verificação fiscal teve início junto à esposa deste contribuinte, Rose Mary Del Ben, com o Termo de Início de Fiscalização, de 26 de março de 2001, fl. 14, considerando que informação prestada pelo Banco Itau S. A. apontou-a como titular da movimentação financeira, fl. 48. Em razão do não atendimento à solicitação inicial e da interposição de Mandado de Segurança para inibir o objeto inicial da ação fiscal, foram requisitados ao Banco Itau S/A os extratos e demais informações da contribuinte Rose Mary Del Ben, em 25 de maio de 2001, fl. 49, sendo esta atendida em 28 de junho desse ano, fls. 50 a 201.

Em 8 de junho de 2001, o patrono dessa contribuinte Fabrício Henrique de Souza, OAB / SP 129.374, ingressou com comunicado informando sobre a obtenção da documentação solicitada e que esta indicava movimentação da conta por seu cônjuge, Geraldo José Giradi. Ainda, que o cônjuge da contribuinte detinha a capacidade contributiva do casal, atributo possível de comprovar pelas declarações de



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

rendimentos e motivo para que, em seu entender, devesse a ação fiscal ser redirecionada para essa pessoa, fl. 25.

Em 1.º de Agosto de 2001, expedido Termo de Intimação Fiscal, fl. 29, na qual solicitados comprovantes dos dados da declaração de ajuste anual, do ano-calendário sob análise, inclusive os extratos das contas bancárias em seu nome. No vencimento do prazo, apresentou documentos relativos, apenas, ao item 1 da dita intimação, enquanto o total de itens a esclarecer era 9 (nove), e pediu prorrogação em mais 20 (vinte) dias para os demais, fls. 30 e 31, e 39 e 40.

Observe-se que a outra solicitação da Autoridade Fiscal somente ocorreu em 21 de março de 2002, fl. 202, cerca de 8 (oito) meses após a anterior. Nesse tempo, não consta que o contribuinte ou seu representante legal apresentou documentos.

Neste momento, conveniente abordar o protesto do recorrente quanto à teórica falta de concessão de prazo para a localização de documentos de “entrada e saída” para justificar a movimentação financeira, fl. 385.

Observa-se que, em 8 (oito) meses não houve atendimento às solicitações contidas no primeiro Termo, e, também, aquelas contidas no seguinte, na qual uma delas era destinada à justificativa dos depósitos e créditos bancários, não tiveram atendimento, nem pedido de prorrogação de prazo. Portanto, inadequado o protesto por mais prazo.

Este último Termo de Intimação Fiscal continha três solicitações, duas das quais a documentação deveria estar em posse do contribuinte, enquanto a terceira, relativa à comprovação da origem dos recursos necessários aos depósitos bancários poderia requerer os extratos para eventual justificativa, uma vez que, apenas, acompanhou o referido Termo, uma Relação Analítica desses valores.

Sob a perspectiva da “vontade” de trazer os dados ao Fisco, verifica-se que os extratos bancários também deveriam estar em poder do contribuinte em razão



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

do tempo entre a primeira solicitação e esta última, cerca de 8 (oito) meses, enquanto os demais decorriam da própria necessidade de comprovação dos fatos econômicos, lícitos.

A dita solicitação não foi atendida, e consta um comunicado do patrono, de 1.º de abril de 2002, dirigido ao Delegado da Receita Federal em Sorocaba, fl. 290, no qual informado sobre uma “recusa” da Autoridade Fiscal em ceder cópia de todos os documentos que integravam o procedimento e pedido para “vistas” do processo fora da repartição e extração de cópia.

Alerte-se que a alegada “recusa” da Autoridade Fiscal não se apresentou comprovada com documentos.

Então, o alegado atendimento que constou da peça Impugnatória, fl. 222, e reiterado na peça recursal como “atendimento parcial”, não pode ser comprovado com os documentos que instruem o processo, uma vez que um único item da intimação inicial foi atendido em 8 (oito) meses de procedimento investigatório.

2. Nulidade do feito por prova ilícita.

Afirma o recorrente que a Autoridade Fiscal entendeu conveniente iniciar a verificação fiscal neste contribuinte após verificação de fatos que o relacionavam com a movimentação financeira da cônjuge: *“Verificado alguns fatos que relacionavam movimentações financeiras da esposa do ora recorrente com o próprio recorrente, entendeu, por certo, os Ilustres Auditores Fiscais, iniciar procedimento de fiscalização em desfavor do ora recorrente (cf. itens 8 e ss, do relatório da fiscalização – termo de constatação fiscal)”*, fl. 325.

Deixou de externar que a Autoridade Fiscal para tomar essa atitude atendeu à solicitação deste patrono, que atuava defendendo Rose Mary Del Bem Giradi, conforme consta do comunicado à fl. 25. Transcrevo excerto desse comunicado para melhor compreensão:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

“Tendo em vista que o processo administrativo fiscal, rege-se pelo **princípio da verdade real** e que o Imposto de Renda deve ser lançado em conformidade com o **princípio da capacidade contributiva**, é a presente para requerer o redirecionamento da presente ação fiscal, para que seja notificado o Sr. Geraldo José Giradi, para que apresente os documentos necessários para o deslinde da questão.” (Grifos do original).

Também não esclareceu o recorrente que as contas no Banco Itaú S/A, no ano de 1998, eram de titularidade de ambos os cônjuges, fls. 55 e 56, e que a esposa integrou a declaração de ajuste anual do tributo na condição de “dependente”, fl. 11, situação esta que traduz opção pela tributação dos rendimentos em conjunto para proteção da capacidade contributiva do casal e que obriga a Autoridade Fiscal à exigir o tributo do cônjuge declarante.

A legislação anterior à Constituição Federal de 1988, continha determinação no sentido de que a tributação da renda percebida pelos cônjuges, regra geral, devia ser *conjunta*, conforme as normas contidas nos artigos 67, do Decreto-lei n.º 5844, de 1943⁽¹⁾, e 33, da lei n.º 3.470, de 1958⁽²⁾

Essa regra, segundo Noé Winkler³ é adotada em vários países e tem por objeto medir a capacidade contributiva da unidade familiar.

¹ Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943 - Art. 67. Na constância da sociedade conjugal, os cônjuges deverão fazer declaração conjunta de seus rendimentos inclusive os do trabalho ou das pensões de que tiverem o gozo privativo.

Parágrafo único - Se o regime for o da separação de bens, é facultado a qualquer dos cônjuges apresentar declaração em separado, relativamente aos rendimentos próprios.

² Lei n.º 3470, de 1958 - Art. 33. A redação do § 2º do artigo 67 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 40.702, de 31 de dezembro de 1956, é substituída pela seguinte:

“No regime da comunhão de bens, quando cada cônjuge auferir mais de Cr\$90.000,00 anuais, além da declaração de rendimentos do cabeça de casal, poderá ser apresentada declaração de rendimentos do outro cônjuge, relativa aos proventos do trabalho e de bens gravados com as cláusulas de incomunicabilidade e inalienabilidade.”

³ “A tributação em *conjunto*, obrigatória até 1988, dos rendimentos do casal, é regra adotada em várias legislações. Presume-se medir a capacidade contributiva da *unidade familiar*, e não a individual de seus membros, segundo os ganhos de cada um. Essa técnica de estabelecer parâmetros para imposição



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

No entanto, em razão das novas condições estabelecidas para a mulher na Constituição Federal de 1988, que lhe proporcionaram independência e igualdade com o homem, essa regra geral foi alterada passando a tributação normal dos componentes do casal à forma *individual e separada*, enquanto exceção a anterior, por opção⁴.

Decorre, então, que a tributação conjunta, após a publicação da Magna Carta, constitui uma opção do casal, que têm por objeto a redução do montante de tributo a pagar, e fundamento na sociedade conjugal, em que ambos tem patrimônio comum⁵ e responsabilidades equivalentes.

Colocados estes breves esclarecimentos, verifica-se que no exercício correspondente ao ano-calendário em análise, conforme informado no início, a esposa do contribuinte integrou a relação de dependentes da declaração de ajuste anual, e o valor relativo à correspondente dedução compôs o total dessa rubrica, para fins de obtenção da renda tributável do ano-calendário, fl. 9. Nessa declaração, o contribuinte preencheu o campo "Assinale com um X se for declaração em conjunto", fl. 9.

Ainda, que Rose Mary Del Ben, mediante comunicado de seu patrono, informou que, no período de referência, o detentor da renda e da capacidade

tributária, em alguns países, é complementada com tabelas distintas do imposto progressivo, uma para declaração individual e outra – com distribuição mais atenuada de classes de renda – para declaração em conjunto". WINKLER, Noé. Imposto de Renda: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos, jurisprudência (Conselho de Contribuintes, Poder Judiciário): baseado no regulamento baixado com o Decreto n.º 1.041/94 e legislação posterior, 1.ª Ed. RJ, Forense, 1997, p. 20.

⁴ Decreto n.º 1.041, de 1994 - RIR/94 – Artigo 6.º - Cada cônjuge deverá incluir a totalidade dos rendimentos próprios e a metade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns em sua declaração.

⁵ Lei n.º 3071, de 1916 – Código Civil - Art. 266. Na constância da sociedade conjugal, a propriedade e posse dos bens é comum.

Essa determinação foi alterada com a publicação da CF/88, valendo então a regra vigente para o casamento sob a modalidade "comunhão parcial de bens", conforme artigo 1.640, do novo Código Civil: "Lei n.º 10.406, de 2002 - Art. 1.640. Não havendo convenção, ou sendo ela nula ou ineficaz, vigorará, quanto aos bens entre os cônjuges, o regime da comunhão parcial.

Parágrafo único. Poderão os nubentes, no processo de habilitação, optar por qualquer dos regimes que este código regula. Quanto à forma, reduzir-se-á a termo a opção pela comunhão parcial, fazendo-se o pacto antenupcial por escritura pública, nas demais escolhas."



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

contributiva era este contribuinte, sendo ela dependente de manutenção por este último. Isto é, não haveria nenhuma razão para que declarasse em separado, se essa hipótese somente implicaria em aumentar a renda tributável do outro cônjuge.

Assim, apesar de a verificação fiscal ter ocorrido em 2001 e 2002, o que abre a possibilidade da situação jurídica do casal ter sido alterada nesse período, e, então, poderia haver eventual silêncio de um para outro sobre a efetividade da ação fiscal, não se pode aceitar a característica de prova ilícita e desconhecimento sobre a ação verificatória na pessoa física de Rose Mary Del Ben porque: a) não foi alegado, nem se comprovou no processo o fim da relação matrimonial entre o contribuinte e Rose Mary Del Ben, o que permite presumir que o casal permanecia nessa condição de convivência na época da verificação fiscal; b) o patrono foi portador de um comunicado em nome da esposa pedindo para que a ação tivesse outro sujeito passivo, fl. 25; e esse fato implica em extensão do conhecimento a este contribuinte; c) a esposa havia comunicado sobre a obtenção dos ditos extratos em 17 de maio de 2001, fl. 18.

A exigência fiscal deve ser somente contra este contribuinte, uma vez que sua esposa e ele optaram, na época, pela tributação conjunta dos seus rendimentos, sendo aquela considerada sua dependente, o que torna desconsiderável a falta de menção à esposa, como sujeito passivo desta obrigação tributária.

Pelos mesmos motivos, inexistente ilicitude na obtenção dos extratos bancários, que seria motivada pela vinda do processo antes do início da verificação fiscal junto a este sujeito passivo.

Além dessas condições, verifica-se que este contribuinte foi intimado para prestar esclarecimentos sobre dados de sua declaração de ajuste anual, nestes incluídos a apresentação dos extratos bancários, fato que permite concluir pelo conhecimento das atitudes da Autoridade Fiscal no transcorrer do procedimento.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

3. Negativa da Autoridade Fiscal em fornecer cópia do procedimento.

Outra alegação que tem por objeto a nulidade do feito é o cerceamento do direito de defesa pela negativa da Administração Tributária em fornecer cópia dos documentos que integraram o procedimento investigatório.

Conforme informado no Relatório, esse questionamento não foi acompanhado de provas documentais. Juntado, apenas, um pedido de vistas do processo que teve como fundamento a negativa da Autoridade Fiscal em fornecer cópia de todo o procedimento. Na resposta a essa solicitação, no ofício GAB/10855/n.º 11/02, essa autoridade informa sobre a improcedência da afirmativa, fl. 292.

A justificativa ao primeiro item deste rol de alegações conteve demonstração do precário atendimento prestado pelo contribuinte às solicitações da Autoridade Fiscal.

Agregando o comportamento protelatório do contribuinte e de seu patrono perante à Autoridade Fiscal, detalhado no primeiro item, à posição contrária do Delegado da Receita Federal em Sorocaba, e à falta de comprovação da “negativa” em fornecer cópia do procedimento, tem-se um conjunto de fatos que permite concluir pela não ocorrência de qualquer óbice à defesa do fiscalizado, razão para que se rejeite a pretensão de nulidade do feito por cerceamento ao direito de defesa.

Ainda a afastar o dito óbice a ausência de norma que determine a publicidade dos passos do procedimento investigatório. Ressalte-se que a fase procedimental constitui período necessário ao levantamento dos eventos econômicos, fatos e documentos, bem assim a realização de pesquisas que integram no rol de elementos necessários à conformação do fato jurídico tributário em análise. Nesse tempo inexistente contraditório, nem se cogita de impingir qualquer ônus tributário ao contribuinte, e por essas características que evidenciam ausência de qualquer risco ao fiscalizado não se torna obrigatória a publicidade, nem o contraditório.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

4. Falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Outro aspecto que daria suporte à nulidade do procedimento é a falta de um Mandado de Procedimento Fiscal válido para dar suporte ao procedimento fiscal. Os MPF's intermediários foram entregues ao contribuinte no momento da lavratura do AI.

Ressalte-se que o recorrente não questiona a competência do Auditor-Fiscal ocasionada pela falta de MPF, mas o direito à espontaneidade prevista no artigo 138, do CTN, conforme explicitado após extensa reiteração da alegação contida na peça impugnatória a respeito dessa formalidade⁶.

Observe-se que a peça impugnatória contém protesto dirigido à nulidade do procedimento fiscal em razão da falta de MPF, conforme excerto transcrito a seguir (fls. 226 e 229):

“Outra nulidade que macula o feito fatalmente é o fato de o procedimento fiscal ter sido mantido sem que existisse um mandado de procedimento fiscal válido.

(...)

Sendo assim essa mácula contamina todo o procedimento de nulidade insanável, devendo essa ser reconhecida e decretada, pois o procedimento em apreço não respeitou o devido processo legal, pois assim entende a jurisprudência administrativa: (...)”

A questão da utilização do benefício da espontaneidade foi colocada a título de “lembrança”, mas não requerida como fundamento para uma atitude saneadora de eventual infração. Segue o texto da impugnação que trata dessa matéria:

⁶ “Em momento algum questionou-se a incompetência dos Ilmos. Auditores mas sim a supressão do direito insculpido no art. 138 do CTN. Certo é que, como a questão anterior, a presente questão não foi devidamente enfrentada, para que seja respeitado o direito constitucional de todos os cidadãos serem julgados por decisões devidamente fundamentadas.” Esta colocação tem por objeto complementar a referência à contestação da posição do colegiado julgador *a quo* a respeito da falta de MPF. Excerto da peça recursal, págs. 337 e 338.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

“Vale lembrar que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim, plenamente habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138, do CTN. Ou por outro giro, os inválidos procedimentos fiscais não afastam a espontaneidade do contribuinte.”

Conclui-se, portanto, que esse questionamento está colocado em momento inadequado, em razão da norma contida no artigo 16, III, do Decreto n.º 70.235, de 1972⁽⁷⁾, característica da preclusão⁸.

Rejeita-se o pedido de nulidade da decisão *a quo* pela falta de sua apreciação considerando a conotação explicativa impingida à matéria no contexto da peça impugnatória, e deixo de analisá-la nesta instância pelo respeito ao aspecto temporal na seqüência dos atos processuais.

A matéria relativa à falta de MPF encontra-se muito bem esclarecida e fundamentada na decisão *a quo*, fls. 303 a 307, e com a devida vênua daquele colegiado, incorporo-a a este voto.

5. Retroatividade da alteração promovida pela lei n.º 10.174, de 2001.

Protesta o recorrente contra a inconstitucionalidade dada pela aplicação retroativa da norma contida no artigo 11, § 3.º da lei n.º 9.311, de 1996, após

⁷ Decreto n.º 70.235, de 1972 - Art. 16. A impugnação mencionará:

(.....)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (*Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993*)

⁸ PRECLUSÃO - Do latim *praeclusio*, de *praecludere* (fechar, tolher, encerrar), entende-se o ato de encerrar ou de impedir que alguma coisa se faça ou prossiga. Indica propriamente a perda de determinada faculdade processual civil em razão de: a) não exercício dela na ordem legal; b) haver-se realizado uma atividade incompatível com esse exercício; c) já ter sido ela validamente exercitada. Representa, em última análise, a perda do exercício do ato processual que, por inércia, a parte não promove, no prazo legal ou judicial. 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. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

alteração consubstanciada pela promulgação da lei n.º 10.174, de 2001. Essa inconstitucionalidade estaria consubstanciada pela aplicação da norma decorrente da alteração havida em 2001 aos fatos ocorridos em anos anteriores, como nesta situação.

Argumentado que a abertura dos dados bancários da CPMF relativos a períodos anteriores a 2.001, constitui revogação da garantia dada pelo artigo 11, § 3.º da lei n.º 9311, de 1996, em sua redação inicial. A extensão da aplicabilidade da norma mais nova aos fatos passados fere a regra contida no artigo 6.º da LICC, e no mesmo sentido, aquela dos artigos 105 e 106, do CTN. Ofensa ainda ao princípio da segurança jurídica que decorre do artigo 5.º, XXXVI, da irretroatividade da lei penal, artigo 5.º, XXXIX e XL, e da lei tributária, artigo 150, III, "a", todos da CF/88. Comentários sobre as normas contidas no artigo 144 do CTN.

Outro argumento da defesa tem centro na irretroatividade das permissões contidas na lei complementar n.º 105, de 2001, e na lei n.º 10.174, do mesmo ano, quanto ao acesso a dados bancários e a autorização para utilização dos dados da CPMF para fiscalizar outros tributos. O recorrente alega que o princípio da segurança jurídica deve ser observado pelos aplicadores da lei, que preservaria a vedação ao acesso aos dados bancários utilizados para cálculo da CPMF, sob a ordem contida no artigo 11, § 3.º da lei n.º 9311, de 1996.

Ainda, o direito adquirido, na forma do artigo 5.º, XXXVI, da CF/88, combinado com a vedação de cobrança de tributos retroativamente com base em lei mais recente, de acordo com a norma do artigo 150, III, "a", da CF⁽⁹⁾, para requerer a irretroatividade da norma contida na lei n.º 10.174, de 2001.

⁹ CF/88 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(.....)

III - cobrar tributos:



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

A nova Carta trouxe determinação autorizativa à Administração Tributária para que, na busca da imposição justa dos impostos, identificasse o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, *nos termos da lei*¹⁰. O Imposto de Renda é um tributo anterior à CF/88, por ela foi mantido conforme artigo 153, III, e se amolda perfeitamente aos requisitos contidos no artigo citado no parágrafo anterior.

Anteriormente à CF/88, as normas contidas no artigo 38, § 5.º e 6.º, da lei n.º 4595, de 1964⁽¹¹⁾, permitiam aos representantes da Administração Tributária o acesso a tais dados nas atividades fiscalizatórias, quando considerados imprescindíveis e desde que houvesse *processo* instaurado, este entendido o Judicial¹², em razão de a CF/46 excepcionar o processo administrativo, considerando

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

¹⁰ CF/88 - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(....)

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

¹¹ Lei n.º 4595, de 1964. Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(.....)

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

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

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



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

processo com as devidas garantias do contraditório e ampla defesa apenas o inerente à área judicial.

O fundamento para essa linha de raciocínio decorre da norma que traz o inciso LXI, do artigo 5.º da nova Carta¹³, em que a reserva constitucional de jurisdição é garantida para a restrição à liberdade.

O artigo 38 da lei n.º 4595, de 1964, permaneceu vigendo após a promulgação da nova Carta¹⁴ pois não continha norma contrária àquelas protetoras dos direitos individuais e se encontrava amparado pela norma contida no artigo 145, § 1.º, citado.

Assim, dita norma, após 5 de outubro de 1988, adquiriu nível de *lei complementar* em razão de ausência de outro ato regulador específico e de a nova Carta exigir que essa área econômica fosse jungida a ato legal desse nível¹⁵.

A interpretação da Administração Tributária para essa questão encontra-se posta no Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo

¹³ CF/88 – Art. 5.º (...)

LXI - ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada de autoridade judiciária competente, salvo nos casos de transgressão militar ou crime propriamente militar, definidos em lei;

¹⁴ CF/88 – ADCT - Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

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

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

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

¹⁵ CF/88 - Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre: (...).



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

Processo n.º : 10855.001438/2002-88

Acórdão n.º : 102-46.541

Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, no artigo 918, que contém norma extraída do artigo 38, da lei n.º 4595, de 1964, e do artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1990⁽¹⁶⁾.

A norma do artigo 38, da lei n.º 4595, de 1964, compôs a matriz legal em razão de a nova Carta, no inciso LV, do artigo 5.º, assegurar aos litigantes em *processo administrativo* a garantia do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, determinação que permite interpretação no sentido de que o processo administrativo reveste-se de características de um *devido processo legal*, como determinado no inciso LIV do mesmo artigo¹⁷. E, nessa linha, o termo *processo*, a que se reportava a primeira citada, passou a alcançar o processo administrativo.

Não somente a referida norma possibilitava o fornecimento de informações, como aquela contida no artigo 2.º do Decreto-lei n.º 1.718, de 1979⁽¹⁸⁾.

O artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1990⁽¹⁹⁾, conteve autorização para que, após iniciado o procedimento fiscal, os extratos bancários do contribuinte, e outras informações pudessem ser obtidas pela Administração Tributária, excluindo a

¹⁶ RIR/99 - Art. 918. Iniciado o procedimento fiscal, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional poderão solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 1964 (Lei nº 4.595, de 1964, art. 38, §§ 5º e 6º, e Lei nº 8.021, de 1990, art. 8º).

¹⁷ "Em suma, a Administração Fazendária, quando quer apurar a prática de eventuais irregularidades por parte de um contribuinte para, se for o caso, sancioná-lo, *deve necessariamente* observar um *processo legal*, em que se enseje ao interessado o exercício do direito à ampla defesa, com os meios (provas) e recursos (duplicidade de instância) a ela inerentes." CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 16.ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2001, pág. 392.

¹⁸ Decreto-lei n.º 1.718, de 1979 - Art 2º Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob a administração do Ministério da Fazenda, ou, quando solicitados, a prestar informações, os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de Registro, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituírem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as companhias de seguros, e demais entidades, pessoas ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a mesma fiscalização.

¹⁹ Lei n.º 8.021, de 1990 - Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

informações pudessem ser obtidas pela Administração Tributária, excluindo a aplicação da norma contida no artigo 38, da lei n.º 4595, de 1964. Essa norma foi publicada durante já na vigência da CF/88, e não foi analisada pelo Poder Judiciário para fins de verificação de sua constitucionalidade.

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

Assim, a recusa à solicitação da Autoridade Fiscal somente poderia ocorrer mediante intervenção do Poder Judiciário.

Poderiam, então, interpretar de forma contrária, ou seja, pela invalidade da dita norma em razão de estar contida em ato legal da espécie *lei ordinária* que não poderia conter oposição a determinativo de nível superior, o artigo 38, da lei n.º 4595, de 1964, que foi acolhida pela nova Carta como *lei complementar*.

O que ocorre, no entanto, é que o artigo 8.º da lei n.º 8021, de 1990, apenas, consolidou a posição do legislador constituinte a respeito do termo *processo*, incluindo no significado deste, o processo administrativo.

Posteriormente à lei n.º 8.021, de 1990, promulgada a Lei Complementar n.º 105, de 2001, que regulamentou o sigilo bancário e conteve, entre outras, a definição da abrangência do termo "instituições financeiras", a delimitação das situações em que requerida a intervenção do Poder Judiciário para obtenção dos dados bancários e aquelas em que o fornecimento não implicaria em quebra do sigilo, nesta última inserida a informação dos dados da CPMF, § 2.º, do artigo 11 da lei n.º 9311, de 1996. Ainda, a autorização para que ditas instituições informem à



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

Administração Tributária, detalhadas por tipo e montantes²⁰, as operações financeiras praticadas pelos usuários dos serviços, e, em caso destas indicarem indícios de infrações à legislação tributária, o poder para a Autoridade Fiscal buscar todos os documentos necessários à verificação junto à fonte financeira²¹.

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

Postos estes esclarecimentos, claro está que, após a promulgação desse ato legal e observados os requisitos nele contidos, o sigilo bancário pode ser transferido à Administração Tributária. Conclui-se, também, que no período anterior a ele, em cumprimento da norma contida no artigo 8.º da lei n.º 8.021, de 1990, poderia

²⁰ Lei Complementar n.º 105, de 2001 - Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.(Regulamento)

(...)

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

²¹ LC 105, de 2001 – Art. 5.º (...)

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



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

também a Administração Tributária requisitar as ditas informações enquanto caberia ao responsável pela instituição financeira cumprir a norma, ou, então, buscar o amparo do Poder Judiciário para proteção aos direitos individuais sob sua guarda.

Resta, ainda, analisar a extensão dos efeitos da LC n.º 105, de 2001, aos fatos ocorridos em momento anterior à sua publicação, bem assim a aplicabilidade da nova norma autorizativa contida na lei n.º 9.311, de 1996, aos fatos pendentes.

Esta última foi alterada pela lei n.º 10.174, publicada em 10 de janeiro de 2001, com vigência a partir dessa data, que conteve permissão para a Administração Tributária utilizar os dados da CPMF para a investigação de outros tributos. O texto anterior restringia o uso dessas informações, apenas, à fiscalização da própria contribuição. Havia vedação expressa quanto à extensão desse conhecimento à fiscalização de outros tributos.

O acesso a tais dados não permite o lançamento, mas o aprofundamento das investigações sobre as atividades desenvolvidas pelos cidadãos brasileiros. Observe-se que a exigência tributária não tem suporte na lei n.º 10.174/2001, nem na lei n.º 9.311/96, mas no artigo 42 da lei n.º 9.430/96, porque, como afirmado, esta se encontra vinculada ao direito substantivo.

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 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 9.430/96, vigente desde 1.º de janeiro de 1997.

A norma ampliadora do poder de investigação do Fisco, somente foi aplicada após a revogação da dita proibição, o que caracteriza sua eficácia "para



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

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. O acesso aos dados financeiros constitui uma das formas de obtenção de elementos para configurar os fatos econômicos possíveis de subsunção à hipótese de incidência do tributo.

Assim, dita norma insere-se no campo do Direito Adjetivo ou Direito Processual Tributário, característica que lhe permite ação sobre os fatos pendentes, nessa modalidade incluídos aqueles jungidos à espécie “lançamento por homologação”, enquanto não efetivada a confirmação, pela Administração Tributária sob a forma expressa de *homologação*, ou decaído o direito de constituir o crédito pelo representante do sujeito ativo.

A fundamentar a posição o § 1.º do artigo 144, da lei n.º 5.172, de 1966, CTN²², que permite em seu parágrafo primeiro, 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.

As regras inerentes ao direito processual tributário têm vigência imediata uma vez que permitem a utilização de procedimentos mais adequados a trabalhos relativos a exercícios anteriores em virtude da lapidação normal decorrente das alterações advindas da experiência obtida no próprio trabalho e daquelas resultantes da dinâmica social.

²² CTN – Lei n.º 5.172, de 1966 - Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

Também esse é o pensamento de Aliomar Baleeiro, quando afirma sobre a disposição do § 1.º do artigo 144 do CTN: “...A disposição é puramente de Direito Processual Tributário. E as normas processuais têm eficácia imediata, aplicando-se logo aos casos pendentes.”⁽²³⁾

Resta esclarecer que o § 2.º do artigo 144, constitui uma das exceções à aplicabilidade da legislação vigente²⁴ na data de ocorrência do fato gerador do tributo para aqueles que tem apuração por períodos certos de tempo e com a data do fato gerador expressamente fixada.

Essa distinção tem amparo no princípio da anterioridade da lei – artigo 150, III, “b”, da CF – que, no caso dos referidos tributos, impede sua aplicação no mesmo ano de vigência. Assim, não teria sentido a lei modificadora do Imposto de Renda, obrigatoriamente publicada no ano anterior, viger para fatos ocorridos no próprio ano-calendário de publicação.

É o caso, p.ex. da lei n.º 9.430, de 1.996, que foi publicada (vigente) no ano de 1996, mas somente com efeitos financeiros a partir do ano-calendário seguinte²⁵.

Realmente o § 2.º do referido artigo alcança o Imposto de Renda, pois tributo lançado por período certo de tempo e que se submete ao princípio da anterioridade da lei, citado, mas, essa determinação relaciona-se com o direito tributário material porque tem por objeto inibir a cobrança de tributo no mesmo período em que vigente a lei, portanto, distinto do direito processual tributário. Conclui-se que

²³ BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11.ª Ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 794.

²⁴ Vigência - Vigência da lei é a que ainda se mantém em voga, para ser efetivamente aplicada aos casos sob seu regime. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas

²⁵ Lei n.º 9430, de 1996 - Art. 87. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

sua imposição não exclui aquela do § 1.º do referido artigo, pois, apenas, corretamente, afasta a incidência imediata da lei aos tributos apurados por prazo certo de tempo.

O princípio da segurança jurídica é plenamente observado com a vigência de tais normas e a aplicabilidade ao lançamento do tributo e à situação em concreto, nesta situação.

A segurança jurídica constitui o direito de cada cidadão brasileiro, no seu relacionamento com a sociedade e sob o poder dela inerente, de ter proteção do conjunto de princípios contidos na Magna Carta⁽²⁶⁾. Ofender a qualquer deles significa deixar a segurança jurídica à parte.

Ad argumentandum tantum, o fato gerador do Imposto de Renda não é mensal, mas ocorre ao longo do ano-calendário e se completa ao final deste, proporcionando a proteção da capacidade contributiva do contribuinte pela apuração da renda anual, nesta incluída os resultados positivos da atividade rural, e apropriação das deduções anuais para fins de encontrar a base de cálculo, aplicar a alíquota adequada e encontrar o eventual saldo de tributo.

6. Depósitos e créditos bancários como fatos-base para presumir a renda

A caracterização do fato gerador do tributo, que toma por suporte os depósitos e créditos bancários, constitui presunção legal estribada no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996. Essa figura é utilizada pelo legislador quando a presença dos

²⁶ "A segurança jurídica consiste no 'conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida (cf. Jorge Reinaldo Vanossi, *El Estado de derecho en el constitucionalismo social*, Buenos Aires, Ed. Universitária, 1982, pág. 30)'. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

dados que compõem a situação-base permite concluir pela ocorrência do fato gerador do tributo, caso não demonstrado sua inaplicabilidade pelo fiscalizado.

A presunção legal é uma das técnicas de detecção utilizada pelo Fisco para identificar a renda omitida quando o contribuinte denota sinais exteriores de riqueza e o levantamento dos rendimentos percebidos ao longo do período passível de investigação evidencia grau de dificuldade elevado.

Visando a agilização do trabalho fiscal e a recuperação mais rápida do tributo não pago, a Administração Pública institui presunções por meio de lei, ditas *presunções legais*, que se constituem fatos-base ligados à renda percebida e que permitem ao legislador impor a incidência tributária quando existentes e não contrapostos pelo contribuinte.

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

Alfredo Augusto Becker²⁷, 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:

devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída.” SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional, 21.ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 431.

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ª Edição, RJ, Saraiva, 1972, pág. 462.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

“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 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.

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. No entanto, estabelecida em lei a presunção, a prova em contrário cabe somente ao contribuinte.

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 presunção legal, relativa, tipo *juris tantum*, 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. Ademais, o CTN em seu artigo 44, afirma que a base de cálculo do tributo pode resultar da renda ou os proventos presumidos.

Desnecessária a requerida evidência de nexos causal entre a renda e os fatos-base tomados para o levantamento da renda, considerando que a própria norma determina nesse sentido: “...*Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento (..)*”²⁸. Sob

²⁸ Lei n.º 9.430, de 1996 - 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



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88
Acórdão nº. : 102-46.541

a mesma fundamentação, desnecessário ao procedimento conter levantamento de qualquer acréscimo patrimonial para evidenciar nexos causais entre os valores creditados nas contas bancárias e não devidamente justificados ou comprovados pelo sujeito passivo.

Ressalte-se que a Súmula 182 do extinto TFR não se aplica às situações posteriores à publicação da lei n.º 9.430, de 1996.

7. Agravamento da multa.

O pedido pela improcedência do agravamento da multa teve suporte no atendimento às solicitações contidas nos Termos de Intimação e na afirmativa de que essas atitudes não constaram do processo.

A norma determinante da punição pelo não atendimento está inserida no artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430, de 1996, que teve a redação alterada por lei mais recente, modificativa do sentido da anterior⁽²⁹⁾.

Agora tem por referência uma intimação *qualquer* para prestar esclarecimentos quando restringe a abrangência para uma forma singular: ".....nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

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.

²⁹ Lei n.º 9.430, de 1996 - Art. 44. (com redação dada pelo artigo 70, da lei n.º 9532, de 1997) - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(.....)

§ 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;
- b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
- c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

a) *prestar esclarecimentos*” (grifei). Observe-se que a redação anterior permitia interpretação no sentido de que o não atendimento de uma das intimações havidas no transcorrer do procedimento não era motivo para a aplicação da penalidade se houvesse atendimento de outras integrantes deste: “... *..não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, (...)*”.

Como se encontra inserido na Seção V que trata das “Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições”, o entendimento conduzia ao conjunto daquelas destinadas à obtenção de dados para conformação da situação fática.

Então, para decidir quanto à violação da norma o referencial deveria ser o procedimento investigatório e não parte dele. Significava que a violação somente ocorria quando não houvesse manifestação do contribuinte durante *todo* o procedimento.

Essa interpretação não pode ser aplicada para a norma decorrente da lei mais nova. Agora, o não atendimento a qualquer das intimações expedidas pela Autoridade Fiscal implica em agravamento da penalidade contida nos incisos I e II do citado artigo 44.

Conforme consta do primeiro aspecto abordado, - 1. Atendimento às solicitações da Autoridade Fiscal – verifica-se que o contribuinte, representado por seu patrono, deixou de atender às solicitações contidas nos Termos de Intimação: no primeiro houve atendimento parcial, e na segunda, não houve qualquer manifestação.

Assim, corretas as posições das Autoridades Fiscais e julgadoras de primeira instância quanto ao agravamento da penalidade.

8. Qualificação da penalidade.

O recorrente protesta contra a qualificação da penalidade na forma do artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, considerando que os fatos não se subsumem aos contornos hipotéticos previstos nessa norma. Contestada a posição externada no julgamento *a quo* na qual o pedido de extração de cópias e de prorrogação dos prazos



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

para atendimento integraram os fatos para caracterizar a “fraude”, argüindo o recorrente que tais atitudes são respaldadas pelas garantias constitucionais.

Em razão de não constar detalhadamente em termos lingüísticos a ligação entre os fatos descritos e a presença de dolo, elementos que possibilitaram a aplicação de multa qualificada, a defesa teria ficado prejudicada por defender-se de acusação genérica.

A análise desse questionamento conduz à localização de dificuldade na interpretação dos fatos. Esclareço.

A qualificação da penalidade decorre de a Autoridade Fiscal extrair da situação fática uma conduta infracionária intencionalmente praticada pelo sujeito passivo, ou seja, com caracteres de *subjetividade*, presença de dolo.

Para que essa conformação possa ocorrer, é necessário que todos os eventos econômicos dos quais participou o sujeito passivo, fatos jurídicos pelos documentos que lhes dão conformidade com as normas determinativas dos requisitos legais ínsitos ao ordenamento jurídico civil e fiscal, permitam conotar e denotar a conduta subjetiva.

Em razão dessa necessidade, a Autoridade Fiscal, no Termo de Constatação Fiscal, fl. 212, relatou todos os fatos apurados e concluiu, no item 18⁽³⁰⁾, pela *subjetividade* na conduta omissiva do sujeito passivo, incluindo-a naquela prevista no artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996, com ilícito penal previsto no artigo 1.º, da lei n.º 8.137, de 1990⁽³¹⁾. Esses dados são suficientes para que o patrono e o próprio

³⁰ “18 – Diante do exposto, o contribuinte em apreço ficou sujeito ao lançamento de ofício, com multa qualificada tendo em vista a prática de ilícito penal previsto no artigo 1.º, da lei n.º 8.137/90 (art. 44, inciso II, da lei n.º 9.430/96 e artigo 957, inciso II, do RIR/99) e majorada em virtude da falta de atendimento à fiscalização (artigo 44, § 2.º, da lei n.º 9.430/96 com a nova redação dada pelo artio 70, inciso I, da lei n.º 9532/97 e art. 959, inciso I, do RIR/99).” Excerto do Termo de Constatação Fiscal, fl. 214.

³¹ Lei n.º 8.137, de 1990 - Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

sujeito passivo “entendam”, mediante interpretação, sobre a adequação da penalidade mais gravosa.

Assim, não houve cerceamento ao direito de defesa considerando que para buscar os fatos bastava ao fiscalizado ou seu patrono confrontar a referida norma, fundamentação legal da penalidade contida no artigo 44, II, da lei n.º 9.430, de 1996, com a descrição dos fatos contida no citado Termo.

Embora não compreendido pelo recorrente, esse confronto foi explicitado pelo Relator do Acórdão resultante do julgamento *a quo*.

Transcrevo excerto dessa decisão para melhor entendimento:

“Indubitavelmente, como supra já se expôs, a prática protelatória do contribuinte em pedir dilação de prazo para cumprimento do requisitado nas intimações, bem como em solicitar cópia dos autos para nortear a apresentação de comprovantes (fls. 290 e 291), não obstante já tivesse em mãos todos os elementos necessários à resposta dessas intimações (fl. 292) e o fato de não ter apresentado os extratos bancários solicitados pela fiscalização, estando esses já sob sua posse, tiveram o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da omissão de rendas e da conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto de renda.”

Ressalte-se que a descrição analítica da infração não constitui erro material, nem formal, uma vez que o Auto de Infração atende os requisitos previstos no artigo 10, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Então, quanto à falta de descrição analítica

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

da ligação entre os fatos e a hipótese abstrata prevista na norma que determina a punição, o feito não merece reparos.

Resta, então, análise dos fatos quanto à subsunção à dita norma.

A prática protelatória do contribuinte no atendimento às solicitações da Autoridade Fiscal, bem assim a solicitação de cópia de todo o procedimento quando a solicitação contida no Termo de Intimação Fiscal poderia ser atendida com a própria documentação em poder do fiscalizado, e o fato de não apresentar os extratos bancários, constituem, isoladamente, direitos constitucionais do contribuinte perante a Autoridade Fiscal.

Isto é, esse conjunto de fatos denota uma conduta do fiscalizado no momento atual que, de acordo com os dados do processo, indica uma tentativa de retardar a conclusão do procedimento investigatório, mas que consideradas isoladamente (as condutas) podem levar à conclusão de que o contribuinte apenas quis protelar um eventual resultado desfavorável. Resultado desconhecido, não esperado, não calculado, não planejado.

Essa situação protelatória atual, deve ser aliada à situação havida no passado, esta mais conveniente para indicar a subjetividade na ação infratora, e propiciar a conformação de uma conduta intencional de retardar o conhecimento da atitude infratora.

Os dados que compõem o processo expressam que o sujeito passivo apresentou declaração de ajuste anual em 30 de abril de 1999, portanto com observância do prazo legal. O cumprimento dessa obrigação no prazo legal denota o conhecimento da norma e o intuito de cumprir as obrigações tributárias, considerando que o saldo de imposto resultou em valor a pagar de R\$ 986,09, fl. 09.

Nesse documento, informou à Administração Tributária sobre a condição de sua esposa como dependente, fl. 9. A declaração de bens não conteve informação de todas as contas havidas no Banco Itaú S/A, e nem o saldo exato de



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

investimentos, em 31 de dezembro do ano anterior e do ano-calendário referente ao período de incidência do tributo, uma vez que os extratos que integram o processo evidenciam saldos em aplicações financeiras em datas próximas em valores superiores aos declarados.

Saldos Banco Itaú SA

Conta	Fls.	31.12.1997	Fls.	31.12.1998
05455-1	58	10,00	106	10,00
05455-1 - Aplicação	58	6.007,66	106	2.179,90
07282-7	107	9,99	201	10,02
07282-7- Aplicação	107	29.164,60	201	21.540,79
Total		35.192,25		23.740,71
Valores declarados		10,00		16.532,66
Diferença não decl.		35.182,25		7.208,85

Constata-se que o contribuinte deixou de declarar R\$ 35.182,25, de saldo de investimentos em 31/12/97 e R\$ 7.208,85, em 31/12/98. Observe-se que a falta de inserção de eventual saldo em conta-corrente bancária ou em investimentos, isoladamente, não denota intenção de fraudar ou sonegar tributo.

A declaração de bens externa a propriedade de outros bens para os quais fora solicitada comprovação dos dados declarados, como os relativos à construção de imóvel localizado na Rua Antonieta Correa de Moraes, de aquisição de máquinas, entre outros. É certo que os documentos não foram apresentados, mas também é correto que o contribuinte informou os dados à Administração Tributária, que poderia investigá-los por outros meios e juntar outras provas de que a declaração conteve omissões ou valores declarados incorretamente, atitude que poderia contribuir para evidenciar a presença de dolo.



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

Esses são os dados e com eles é possível concluir pela subjetividade na infração cometida pelo fiscalizado.

Partindo da declaração de ajuste anual do fiscalizado, relativa ao exercício de 1999, fls. 9 a 12, verifica-se que é inexata em princípio, pela falta de inserção de saldos bancários em 31/12/1997 e 31/12/1998, e pelo processo, com a renda omitida e consubstanciada pelos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, isto é, não justificada pelos rendimentos declarados. Observe-se que a inexatidão identificada tem origem em valores que foram movimentados ou permaneceram no banco.

Agregue-se a esses fatos, a demora na apresentação dos documentos de aquisição de bens, da comprovação dos gastos com construção, fatos que poderiam evidenciar novos valores declarados de forma inexata.

Adicione-se, finalmente, a falta de justificativa para qualquer dos valores bancários sob investigação, e a conduta infratora será eivada de contornos de subjetividade, uma vez que, salvo a hipótese de querer levar a discussão para o Poder Judiciário, o que não é verdade neste processo, dada a extensão da argumentação expendida pela defesa, tendo os depósitos e créditos origem nos valores declarados, uma parte deles poderia ter comprovação imediata, enquanto outra parte demandaria maiores buscas para as justificativas e documentação adequadas.

Estando demonstrada a inexatidão dos dados bancários declarados na época dos fatos, e sendo apurada uma movimentação financeira significativa maior que a renda declarada, aliado esses fatos à conduta protelatória atual, durante o procedimento investigatório, sem que documentos de suporte dos bens declarados, considerados como de posse obrigatória e usual, não fossem apresentados, é de se concluir que a conduta infratora havida no passado foi subjetiva. Manifesta-se assim a conduta intencional de retardar o conhecimento da Autoridade Fiscal sobre a ocorrência do fato gerador do tributo consubstanciado pela renda omitida em montante



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

Processo nº. : 10855.001438/2002-88

Acórdão nº. : 102-46.541

correspondente àquele dos fatos-base caracterizados pelos depósitos e créditos bancários não comprovados.

A penalidade qualificada deve ser mantida.

Isto posto, resta esclarecer que a jurisprudência que integra a peça recursal tem seus efeitos restritos às partes litigantes e não se presta para modificar os efeitos da norma em vigor à época dos fatos. Assim como a doutrina, presta-se para mostrar interpretações da norma e de sua aplicação a fatos semelhantes para que o julgador forme sua convicção.

Com as justificativas e fundamentos expostos, voto no sentido de rejeitar as questões com características de preliminares e quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2004.



NAURY FRAGOSO TANAKA