



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10909.003160/2003-91
Recurso nº. : 139.505
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998, 1999
Recorrente : ARMANDO REBESQUINI
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 08 DE JULHO DE 2004
Acórdão nº. : 106-14.086

ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA - Nas atividades inerentes à constituição de créditos da Fazenda Nacional, administrados pela Secretaria da Receita Federal não se aplicam, aos Auditores Fiscais da Receita Federal, quaisquer limitações.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa, a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o lançamento feito continua válido e eficaz.

CERCEAMENTO DE DEFESA - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, inexistindo cerceamento de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida a oportunidade ao autuado de apresentar documentos e esclarecimentos.

PEDIDO DE PERÍCIA - Rejeita-se o pedido de perícia por não ter relação com a matéria objeto do lançamento discutido nos autos.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - Iniciado o procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal pode, por expressa autorização legal, solicitar informações e documentos relativos a operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - Incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento. Requisição de Informações Financeiras.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 24/12/1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

MULTA DE OFÍCIO - Não comprovado que o contribuinte praticou as ações definidas nos artigos 70, 71 e 72 da Lei nº 5.502/64 e art. 1º da Lei nº 4.729/65, o percentual da multa de ofício aplicada é reduzido para 75%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Após o advento do Decreto – lei nº 1.968/82 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e, considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só não configura lançamento, ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas é do tipo estatuído no artigo 150 do C.T.N. Exclui-se do lançamento o imposto lançado após o prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - Inexistência de ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR - O princípio de vedação ao confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN o procedimento fiscal excluiu a espontaneidade do contribuinte de recolher o tributo apenas com os juros de mora. O primeiro ato administrativo, feito por servidor competente e cientificado o sujeito passivo, dá início ao procedimento fiscal (art. 7º do Decreto nº 70.235/72).

JURISPRUDÊNCIA - Conforme determinação contida nos artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529/74, as decisões judiciais vinculam apenas as partes envolvidas no processo, sendo vedada a extensão administrativa dos efeitos contrária à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinários. As decisões administrativas não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não exista lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (inciso II do art. 100 do CTN e Parecer CST nº 390/71)

Preliminar acolhida.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARMANDO REBESQUINI.

83



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, por não reconhecida a fraude praticada pelo contribuinte e, por consequência, ACOLHER a preliminar de decadência quanto ano-calendário de 1997, e pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso quanto ao depósito bancário no ano-calendário de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Gonçalo Bonet Allage, Antônio Augusto Silva Pereira de Carvalho (Suplente convocado) e Wilfrido Augusto Marques.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ ANTONIO DE PAULA e ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Recurso nº : 139.505
Recorrente : ARMANDO REBESQUINI.

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e seus anexos de fls. 1.316/1.323, exige-se do contribuinte, anteriormente identificado, o imposto sobre a renda no valor de R\$ 3.222.298,98, acrescido de multa de ofício de 150% e encargos legais pertinente à omissão de rendimentos da atividade rural, compensação indevida de imposto retido na fonte e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação nos anos - calendários de 1997 e 1998.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte protocolou impugnação de fls. 1.384/1.481. Suas razões foram resumidas pelo Relator do voto condutor da decisão de primeira instância nos seguintes termos (fls. 1.439 a 1.441):

- Primeiro, afirma, às fls. 1.387 a 1.388, que o "Auto de Infração é totalmente nulo, haja vista que ainda emitido durante período de prazo prorrogado para a apresentação de documento, concedido até a data de 08 de fevereiro de 2004, conforme comprova o documento oriundo da própria Receita Federal, atestando a prorrogação do MPF. "Alega, ainda que "como bem se encontra definido nos termos do art. 83 da Lei n.º 9.430/96, a Receita Federal não poderia ter exigido, como ocorreu, que o auditor lhe encaminhasse a representação fiscal para elaborar denúncia antes de ser proferida a decisão final no processo administrativo". Entende que já foi "previamente considerado condenado, posto que enquadrado como configurado no crime contra a ordem tributária, através da representação fiscal para fins penais e já protocolaram arrolamento de seus bens, fato que, no mínimo, questiona sua capacidade de pagamento e honradez". Defende, por fim, a idéia de que, com base nos artigos 12, 13 e 15 da Portaria SRF



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

n.º 1.265/99, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 8/2/2004, dado que até a data o procedimento ainda estaria em curso, com possibilidade de o contribuinte apresentar razões e documentos.

- Segundo, faz o contribuinte, às fls. 1.388 a 1.391, um conjunto de digressões de variada ordem, que, em suma, representam uma contestação do uso das informações relativas à sua movimentação financeira para fins de instauração do procedimento fiscal tendente à constituição do crédito tributário. Alega que, como o procedimento foi instaurado a partir da verificação da incompatibilidade financeira e os rendimentos declarados a SRF, é ele nulo em face da vedação expressa prevista no parágrafo 3º do art. 11 da Lei n.º 9.311/96. Entende que a nova redação deste dispositivo legal, trazida pela Lei n.º 10.174/2001, não poderia retroagir para fins de alcançar períodos base anteriores que, à evidência, estavam alcançados pela vedação constante da antiga redação.
- Terceiro, produz o contribuinte, entre as folhas 1.391 e 1.404, alegações destinadas a contestar a aplicação retroativa tanto da Lei n.º 10.174/2001, quanto da Lei Complementar n.º 105/2001. Em verdade, o que faz o contribuinte é uma certa confusão entre duas questões distintas: o uso da CPMF para fins de instauração de procedimentos fiscais e a quebra do sigilo bancário por via administrativa, diz-se isto porque usa ele, para justificar a tese da irretroatividade da Lei n.º 10.174/2001, jurisprudência que trata especificamente da possibilidade ou não da quebra administrativa de sigilo bancário.
- Passando a discutir o que chama de "mérito" do lançamento, traz o contribuinte, alegações de variada ordem que vêm e voltam ao longo da extensa peça produzida. Em resumo, suas alegações, postas de forma ordenada, estão a seguir descritas:
- De início, disserta o contribuinte, às fls. 1.404 a 1.405 sobre os princípios informadores da tributação sobre a renda, para fins de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

afirmar a impossibilidade do uso de presunções que, ao final das contas, violam o art. 43 do CTN, que *"exige para fins de incidência do imposto de renda, a disponibilidade econômica ou jurídica dos valores que formaram a base de cálculo do tributo, o que não restou comprovado pelo Fisco"*.

- A seguir, à folha 1.406, contesta o uso da taxa SELIC como índice de juros de mora. Entende que tal taxa tem natureza de juros compensatórios e que, além de incluir juros reais, contempla também correção monetária, o que a torna inaplicável na forma de juros moratórios.
- Na seqüência, entre as folhas 1.406 a 1.408, faz o contribuinte considerações gerais produzidas a partir de remissões doutrinárias e dispositivos do Decreto n.º 70.235/72, do CTN e da Constituição Federal, tendentes todas elas à defesa da idéia de que o auto de infração e o procedimento fiscal como um todo não respeitaram as formas e princípios definidos na legislação e defendidos pelos doutrinadores pátrios. Não chega a identificar, entretanto, quais teriam sido os vícios específicos que estariam a merecer as considerações expostas.
- Já entre as folhas 1.408 a 1.415, alega o contribuinte que o lançamento fiscal não está acompanhado das razões de fato e de direito que o justificam. Em outras palavras, afirma que o auto de infração não inclui o enquadramento legal das infrações que teriam sido praticadas, nem a descrição dos fatos que evidenciaria tais pretensas irregulares. Afirma que a fundamentação legal e de fato é requisito indispensável à validação do feito fiscal, a teor do que o Decreto n.º 70.235/72 consta. Junta excertos jurisprudenciais que dão conta da imprescindibilidade da consubstanciação jurídica e fática para fins de aferição de regularidade da autuação fiscal. Entende, assim,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

que houve, *in casu*, cerceamento de seu direito de defesa, posto que não lhe foram ofertados todos os fundamentos da autuação.

- A seguir, às folhas 1.415 a 1.417, pleiteia o contribuinte a declaração de nulidade do auto de infração, em face de não ter ficado comprovada a habilitação profissional do autuante para executar procedimentos pautados na verificação de escrituração contábil fiscal; entende que só os graduados em ciências contábeis, devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade é que têm competência legal para tanto. Assim, evidenciado que o auditor fiscal não é contador, impor-se-ia a declaração de nulidade do auto de infração.
- Entre as fls. 1.417 a 1.421, volta o contribuinte a insurgir-se contra o uso da taxa SELIC como índice de juros de mora. Por razões diversas, defende a inconstitucionalidade do dispositivo da Lei n.º 9.065/95, que trouxe a previsão para tal uso.
- Em outro grupo de alegações, este exposto às folhas 1.421 a 1.423, contesta o contribuinte à aplicação de multa de ofício de 150%, por julgá-la desproporcional aos fatos constatados. Entende ser passível de aplicação, tão somente, a multa limitada a 2%, prevista na Lei n.º 9.298/96, posto que a penalidade nos percentuais impostos pela Receita Federal conformam-se como verdadeiro confisco. Afirma ainda a impossibilidade de cumulação da multa com juros de mora, necessidade de cancelamento da multa em face do art. 138 do CTN, inexistência de circunstâncias que justifiquem a caracterização da atitude dolosa e a conseqüente imposição da multa de ofício majorada de 150%, a aplicabilidade do art. 112, do CTN, que estabelece que a lei tributária que estabelece penalidades, aplica-se de maneira mais favorável ao contribuinte, no caso de dúvida quanto à ocorrência concreta do ilícito.
- Em outra parte de sua impugnação, às fls. 1.424 a 1.428, insurge-se o contribuinte contra a apuração de valores tributáveis a partir de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

presunção de omissão de receitas com base nos depósitos bancários de origem não comprovada. Afirma que: (a) depósitos nem sempre podem ser considerados receitas, além do que "o valor dos presumidos depósitos já está embutido nos valores arbitrados junto às empresas do contribuinte. Houve aqui tributação sobre os mesmos valores duas vezes" (fl. 1.427); (b) créditos bancários não caracterizam disponibilidade econômica; (c) deve ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimentos. Traz exemplos de jurisprudências que, ao seu ver, corroboram com sua tese.

- Já à folha 1.429, volta o contribuinte a alegar a falta de intuito doloso e a inaplicabilidade da multa de ofício agravada. Entende que a autoridade fiscal não comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64, de forma a tornar aplicável a penalidade prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.
- Na parte final da impugnação, às folhas de 1.429 a 1.431, volta o contribuinte a contestar o uso da taxa SELIC como juros de mora. Argumenta novamente que tal previsão afronta princípios constitucionais e normas gerais de direito tributário estabelecidas pelo CTN.
- Por fim, pleiteia, no caso de não acatamento imediato de suas razões de invalidação do lançamento, que seja realizada perícia contábil com o fim de que sejam apurados os valores devidos e para que seja permitida a juntada de novas provas ao processo.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, por unanimidade de votos, em decisão consignada às fls. 1.434/1.464 manteve a exigência, resumindo seu entendimento na ementa a seguir transcrita:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO DE EXECUÇÃO DA AÇÃO FISCAL - O prazo previsto no MPF representa o limite temporal para a execução de todos os atos que compõem o procedimento fiscal, e não mero prazo disponível ao contribuinte para responder às intimações e apresentar provas e esclarecimentos.

VERIFICAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. COMPETÊNCIA DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL - Os auditores fiscais da receita federal são agentes públicos competentes para, a partir do exame dos livros e documentos da contabilidade do contribuinte, aferir a regularidade destes em face da legislação tributária.

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

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO - As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO - O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inacatáveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

PERÍCIA. DESNECESSIDADE - Inacolhíveis são os pedidos de perícia, quando se destinam estes à produção de prova que não demanda conhecimento técnico especializado complementar e que, ademais, se consubstancia em elemento cuja apresentação já era ônus legal do contribuinte apresentar à autoridade fiscal.

JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. REQUISITOS - A caracterização de denúncia espontânea demanda confissão efetuada antes de qualquer procedimento de ofício, acompanhada dos valores devidos.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE - É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.

Dessa decisão o contribuinte foi cientificado (AR de fl. 1.467) e, na guarda do prazo legal, apresentou o recurso de fls. 1.468/1.521, onde, após narrar os fatos e criticar a decisão singular, reprisa os argumentos expendidos em sua impugnação.

À fl. 1.522, consta a informação de que o arrolamento de bens apresentado está sendo controlado pelo processo nº 10909.003165/2003-14.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

1. Preliminares.

1.1. Críticas ao procedimento fiscal.

Criado inicialmente pela Portaria SRF n. 1.265/99, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF está atualmente regulado na Portaria SRF n. 3.007/01, e deve ser emitido sempre que for necessária a instauração de procedimento fiscal. Na redação da norma: *Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.*

Todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, punição administrativa. Contudo, a falta de obediência às regras fixadas pelas citadas portarias, de modo algum provoca a nulidade do lançamento.

As citadas portarias não abordam aspectos relacionados com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, sobre essa matéria a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional assim ordena:

83



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

E o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999, republicado em 17 de junho de 1999, que consolida a legislação tributária em vigor, assim determina:

Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores -Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

§ 1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Estando prevista em lei a competência do auditor fiscal para realizar o lançamento, as infrações as normas das indicadas portarias implica, como já registrado, na punição administrativa do autor do feito, mas não causam a nulidade do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

1.2. Cerceamento do direito de defesa e pedido de perícia técnico contábil.

A garantia constitucional de ampla defesa está esculpida no inciso IV do art. 5º da CF/88, nos seguintes termos: *Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*

Isso significa, que instaurado o processo administrativo com a impugnação tempestiva (art. 14 do Decreto nº 70.235/72) o contribuinte tem direito a apresentar todas as provas que detém para excluir a pretensão do fisco de cobrar-lhe o crédito tributário.

O renomado professor James Marins ao dissertar sobre os princípios informativos do procedimento fiscal na obra *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, Editora Dialética, 2ª Edição, pág. 182, nos ensina que:

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

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal. Conquanto a função fiscalizatória fiscal se apresente como atividade ex officio conduzida sob a égide do princípio da inquisitorialidade não se confunde com caráter arbitrário, pois arbitrariedade não se concilia com o Direito.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão preservadas pela oportunidade que teve e tem o contribuinte de examinar o processo e dele obter cópia.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

O contraditório tem início quando o contribuinte é notificado do lançamento e lhe é aberto o prazo de trinta dias para impugnar o feito (Decreto nº 70.235/1972, art. 15) podendo então alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir prova de suas alegações, requerendo inclusive diligências e perícias.

No caso em pauta, a perícia contábil não é o instrumento hábil para provar o que a norma legal exige, que é a origem dos recursos depositados. A prova necessária depende única e exclusivamente do recorrente, pois se resume na apresentação de documentos que associem os valores depositados aos rendimentos auferidos e tributados ou aos rendimentos isentos percebidos nos anos – calendário de 1997 e 1998.

1.3 Quebra do sigilo bancário.

Em vários pontos de sua defesa, o brilhante procurador do recorrente, invoca garantias constitucionais, esquecendo, contudo, que os administrados também tem deveres, e que a falta de cumprimento do mesmo não pode ser invocada em benefício a quem aproveita.

Vários princípios, garantias e deveres tanto da administração quanto dos administrados estavam esparsos na doutrina, estudados e defendido pelos mais renomados autores de direito administrativo, constitucional e tributário. Com o advento da Lei nº 9.784/99, essa matéria ficou pacificada, pois nela ficaram definidos os deveres do administrados, assim preceitua o art. 4º: São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: I – expor os fatos conforme a verdade; II – proceder com lealdade, urbanidade e boa – fé; III - não agir de modo temerário: IV - **prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.**

Na obra citada, o professor James Marins na página 180 preleciona:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Princípio do dever de colaboração. Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm contribuinte e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais etc.

Segundo o Código Tributário Nacional submetem-se às regras de fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive tabeliães, instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros, exceto quanto a fatos sobre os quais exista previsão legal de sigilo em razão de cargo, ofício, função ministério, atividade ou profissão.

O recorrente que possuía os documentos e que estava obrigado a colaborar com o fisco na busca da verdade material deixou de cumprir o seu dever. Na falta de colaboração do contribuinte, à autoridade fiscal tem o dever de executar o lançamento de ofício, utilizando os elementos que dispuser (RIR/99 art. 889, inciso II), e foi o que aconteceu no caso em pauta.

O recorrente alega que houve quebra de sigilo bancário, e com isso a violação de uma cláusula pétrea da Constituição Federal.

Para atingir o seu objetivo de fiscalizar a Administração tributária tem o dever de investigar as atividades dos contribuintes de modo a identificar aquelas que guardem relação com as normas tributárias e, em sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, parágrafo 1º, assim preceitua:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

I – impostos;

§ 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.

O parágrafo único do art. 142 do CTN, estabelece que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

Os poderes investigatórios estão disciplinados no C.T.N nos artigos 194 a 200. Nos termos do inciso II do art. 197, as instituições financeiras estão obrigadas a prestarem informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

A Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724 da mesma data, estabelece os procedimentos administrativos concernentes à requisição e o acesso e o uso pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes às operações a operações financeiras dos contribuintes independentemente de ordem judicial, portanto, não há o que se falar em quebra de sigilo bancário.

1.4 Utilização de informações pertinentes à movimentação financeira e aplicação da Lei nº 10.174/2001, para os fatos geradores ocorridos em 1997.

A Lei nº 10.174 de 9/1/2001 (DOU de 10/1/2001) assim preceitua:

Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 11....."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

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

O referido artigo tinha a seguinte dicção:

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

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

O § 1º do art. 144 do C.T.N, assim determina:

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 processo de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste ultimo caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Dessa forma, a ação da autoridade fiscal está totalmente amparada em lei, uma vez que normas que tratam de "novos critérios de apuração ou processo de fiscalização" têm aplicação imediata.

O procedimento fiscal teve início em 6/5/2003 (AR de fl.23), portanto, sob a égide da nova norma legal, com isso o fiscal poderia ter investigado todos os anos calendários não atingidos pela decadência do direito de lançar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Esse entendimento coincide com o do Procurador da Fazenda Nacional Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, expresso em artigo publicado na revista Fórum Administrativo nº 06, de agosto de 2001, a seguir transcrito:

O caput do artigo 144 do Código Tributário Nacional estabelece que quanto aos aspectos materiais do tributo (contribuinte, hipótese de incidência, base de cálculo, etc), aplica-se ao lançamento a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O § 2º do art. 144 do CTN dispõe que, em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, a lei poderá fixar expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

No entanto, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos, segundo o § 1º do mesmo artigo 144 do C.T.N., aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Destarte, não há direito adquirido de só ser fiscalizado com base na legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, mas com base da legislação vigente no momento da ocorrência do lançamento, que, aliás, pode ser revisado de ofício pela autoridade administrativa, enquanto não ocorrer a decadência.

Tendo em vista que o lançamento é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, o direito adquirido emergido com o fato gerador, refere-se ao aspecto substancial do tributo, mas não em relação à aplicação de meios mais eficientes de fiscalização. Nesta hipótese, a lei que deverá ser aplicada é a vigente no momento do lançamento ou de sua revisão até antes da ocorrência da decadência, mesmo que posterior ao fato gerador, embora que, que respeita a parte material, seja observada a legislação do momento da ocorrência do fato gerador ou do momento em que é considerado ocorrido.

A Constituição Federal, de 1988, não assegura que o sigilo bancário só poderia ser transferido para a Administração Tributária com a intermediação do Poder Judiciário, deixando o estabelecimento dessa política par ao legislador infraconstitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

E, certamente, o contribuinte, de há muito tempo, já fora orientado no sentido de que a lei, que disciplina os aspectos formais ou simplesmente procedimentais, é a vigente na data do lançamento.

A fiscalização através da transferência direta do sigilo bancário para a Administração tributária não representa uma inovação dos aspectos substanciais do tributo: a Lei Complementar nº 105/2001 e a Lei nº 10.174/01.

Neste aspecto, cabe repetir que, quanto ao estabelecimento da hipótese de incidência, à identificação do sujeito passivo, à definição da base de cálculo, à fixação de alíquota, e etc, a lei, a ser utilizada, continua sendo a vigente antes do fato gerador do tributo, inexistindo descumprimento ao princípio da irretroatividade da lei em relação ao fato gerador(C.F., art. 150, III, a).

Assim, incabível a afirmação do recorrente de não aplicação da mencionada lei.

Preliminares rejeitadas.

2. Mérito.

2.1 Omissão de Rendimentos caracterizada por depósito bancário, realizados nos anos – calendários de 1997 e 1998, sem justificativas nos rendimentos tributados, não tributados e tributados exclusivamente na fonte.

O fundamento legal do lançamento dos valores apurados está no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e suas alterações, inserido no art. 849 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que assim preceitua:

Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

§ 1º Em relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §§ 1º e 2º):

I - o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira;

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

§ 2º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, incisos I e II, e Lei nº 9.481, de 1997, art. 4º):

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

§ 3º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 4º).

Constata-se, portanto, que a presunção legal é da espécie condicional ou relativa (*juris tantum*), e admite prova em contrário. À autoridade fiscal deve provar a existência dos depósitos, e o contribuinte deve provar que os valores encontrados têm suporte nos rendimentos tributados ou isentos.

Tudo isso está de acordo com as normas do C.T.N que assim determinam:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. (original não contém destaques)

À autoridade lançadora provou a existência de depósitos em valores expressivos, e o recorrente nenhum documento trouxe em grau de recurso que elidisse a presunção.

O recorrente, depois de discorrer sobre os princípios constitucionais tributários, alega que na hipótese dos autos ocorreu bi-tributação, porque parte dos valores que foram informados pelas empresas: Xavante – Agroindustrial e a Dona Carolina – Agroindustrial de Cereais S/A .

Afirma também que o auto de infração viola o art. 43 do CTN, e que nele não constou os motivos de fato e de direito.

Faz, ainda, uma série de críticas ao procedimento fiscal e a forma de apuração dos valores tidos como omitidos, e insiste, que os auditores fiscais desconsideraram os recursos provenientes: empréstimos realizados; recebimentos a título de pró-labore; valores pertinentes a bens vendidos.

Como esses argumentos já constavam de sua impugnação e foram minuciosamente analisados e rebatidos pelo relator do voto condutor da decisão de primeira instância, com a devida *vénia*, incorporo os fundamentos consignados na decisão de primeira instância, que leio em sessão, como parte integrante desse voto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Assim sendo e considerando que, em grau de recurso, o recorrente deixou de trazer outros elementos de prova, que respaldassem suas afirmações, os valores lançados como omissão de rendimentos no ano calendário de 1998 permanecem inalterados.

2.2. Multa de ofício no percentual de 150%.

As atividades que dão origem à aplicação da multa qualificada estão nos seguintes diplomas legais:

Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

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

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

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

Os artigos da Lei nº 4.502/1964, indicados no inciso, acima transcrito, assim preceituam:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

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

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

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

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

A Lei nº 4.729/1965, assim definiu sonegação fiscal.

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operação de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública,

IV – Fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

Para aplicar a multa qualificada no percentual de 150% , cabia ao auditor fiscal provar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito este indispensável para seu enquadramento nos tipos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

O conceito de dolo esta no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Ao conceituar dessa forma, a lei penal adotou a teoria da vontade. Os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

O ilícito analisado nesses autos foi comprovado via presunção, como já registrado, é a lei que autoriza a presunção de omissão de rendimentos quando o contribuinte não lograr comprovar a origem dos depósitos constatados pelo Fisco. Essa presunção legal autoriza o fisco a tributar os valores sem justificativas, mas não autoriza a presunção de dolo, porque esse não se presume.

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar.

Para apurar o intuito fraudulento, em procedimentos que tenham por base presunções legais, a investigação tem que ser mais ampla e aprofundada, buscando abarcar toda as atividades tributárias do contribuinte nos anos - calendário não atingidos pela decadência, com o objetivo de demonstrar que a intenção do contribuinte era efetivamente impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Não tendo o auditor fiscal demonstrado nos autos a existência de dolo em relação às infrações apuradas, nas condições exigidas pelos artigos 71, 72 e 73, anteriormente transcritos, em obediência ao art. 112 § 4º do CTN, a multa de ofício deve ser reduzida de 150% para 75%.

2.3 Decadência do direito de lançar o imposto pertinente ao ano – calendário de 1997.

Este tema, apesar de ser antigo e muito discutido, continua sem solução definitiva, como revelam as diferentes decisões administrativas e judiciárias.

Os diversos posicionamentos estão calcados em um outro conflito que até hoje não foi resolvido, qual seja: a que categoria pertence o lançamento do imposto de renda pessoa física.

O Código Tributário Nacional, assim conceitua o lançamento e suas espécies:

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.** (original não contém destaques)*

Em síntese temos:

- a) lançamento por declaração, o contribuinte informa e, utilizando-se dos dados declarados, à autoridade lançadora expede a notificação;
- b) lançamento de ofício, por iniciativa única e exclusiva da autoridade lançadora, com ou sem a colaboração do sujeito passivo;
- c) lançamento por homologação, que na verdade é apenas e tão somente a confirmação de uma atividade exercida pelo contribuinte que é o pagamento do imposto.

O lançamento de IRPF era, com certeza, da espécie por declaração até a edição Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, que em seu art. 7º normatizou que: ***A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa***



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.

Assim, ocorrido o fato gerador (art. 43 do C.T.N.) o contribuinte passa a ser considerado devedor do imposto, independentemente, da entrega da declaração e de ser notificado do mesmo.

Com isso, a declaração de rendimentos, que era tida como documento necessário para a elaboração do lançamento, formalizado por meio de notificação, **passou a ter um caráter apenas e tão somente informativo.**

Dessa forma, considerando a classificação do Código Tributário Nacional, o lançamento do IRPF passou a ter natureza de "lançamento por homologação".

Como àquela época o período para apuração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda era anual, essa modificação foi aceita sem maiores controvérsias e conseqüências. Porém, com a edição da Lei nº 7.713/88, que em seu art. 2º, modificou o período de apuração de anual para mensal, quando disciplinou que a partir de janeiro de 1989 o imposto de renda seria considerado **devido** no mês da percepção dos rendimentos e ganhos de capital, surgiu a necessidade de se definir qual seria o termo de início para a autoridade lançadora exercer o seu direito de lançar.

No ano-base de 1989, a jurisprudência é mansa e numerosa de que sendo o lançamento por homologação, o imposto era devido no mês, e o termo de início para o prazo decadencial era o mês da ocorrência do fato gerador. Aliás, esse entendimento é confirmado pelo próprio modelo de declaração de rendimentos do exercício 1990, adotado pela Secretaria da Receita Federal. Nela o contribuinte limitava-se a demonstrar, mês a mês, os valores dos rendimentos auferidos e do imposto recolhido durante o ano - base.

83
27



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Contudo, no ano seguinte essa sistemática foi parcialmente alterada com a entrada em vigor da Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990, que assim dispõe:

Art. 9º - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8.

Art. 11 - O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10) .

Art. 12 - Para fins do ajuste de que trata o artigo anterior, o Imposto sobre a Renda será calculado mediante aplicação, sobre a base de cálculo (art. 10), de alíquotas progressivas, previstas no art. 25 da Lei nº 7.713, de 1988, constantes de tabela anual.
(original não contém destaques)

Sistemática essa, mantida pela Lei nº 8.383/91 e por todas as leis posteriores, vigorando até a data de hoje.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Com a criação da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL a confusão ficou estabelecida, porque, manteve-se o imposto no momento da percepção do rendimento e outro (**residual**) considerado como devido na declaração. Assim, na prática, ficamos diante de dois períodos de apuração um mensal e outro anual, ambos para um único contribuinte.

O que poucos atentaram, é que a norma legal que "criou" a obrigatoriedade da entrega de uma declaração chamada de ajuste, **não revogou e tão pouco alterou a disposição contida no art. 7º do Decreto-lei nº 1.968/82.**

Estando em vigor o indicado artigo, o contribuinte deve o imposto no momento do fato gerador. Precisa apresentar declaração anual, mas como obrigação acessória, porque o fisco pode notificá-lo a pagar o imposto independentemente do contribuinte tê-la apresentado. Em resumo, o fisco não precisa aguardar a informação do contribuinte, consignada na declaração apresentada no final do ano. Pode lançar de ofício o imposto em qualquer momento, desde que constatado a ocorrência do fato gerador.

O fato de a autoridade lançadora, na prática, intimar o contribuinte para entregar a declaração, não autoriza a conclusão de que esse documento é um pressuposto necessário para o lançamento do imposto.

Constatado, que o contribuinte é omissor da entrega da declaração, não tem porque o fisco intimá-lo para apresentá-la. Cabe a autoridade lançadora pesquisar e levantar a vida patrimonial e financeira, e, se for o caso, lançar de ofício o imposto.

Sendo assim, temos dois momentos de apuração do imposto:

a) mensal, nos casos de imposto de renda retido na fonte ou obrigatoriamente antecipado (autônomo e aluguel), tributação definitiva e aquele devido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

exclusivamente na fonte. Nesses casos, a autoridade fiscal, durante o ano - calendário pode fiscalizar e autuar a fonte pagadora dos rendimentos na qualidade de responsável, assim como o próprio contribuinte, no caso de antecipação obrigatória;

b) anual, nas seguintes hipóteses: rendimentos da atividade rural; rendimentos que durante o ano calendário ficaram abaixo do limite de isenção e que somados geram imposto; rendimentos tidos como omitidos pela autoridade lançadora após o encerramento do respectivo ano - calendário. Por isso a declaração no final do ano-calendário chama-se de AJUSTE ANUAL.

Na hipótese aqui analisada, restou descaracterizada a ocorrência de fraude, simulação ou conluio, portanto, para lançar o imposto devido no ano - calendário de 1997, o prazo de cinco anos começou a correr em 1º de janeiro de 1998, e terminou em 31 de dezembro de 2002.

Considerando, que o recorrente tomou ciência da autuação em 5 de dezembro de 2003, o imposto devido nesse ano - calendário deve ser excluído do lançamento.

2.4. Taxa Referencial do Sistema - Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia).

A aplicação da taxa Selic, está em consonância com a legislação tributária vigente. Assim dispõe o C.T.N, no seu artigo 161:

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

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês. (original não consta destaques)

8/3



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Essa norma legal preceitua, de que serão aplicados juros de mora de um por cento ao mês, **somente** no caso de ausência de previsão em lei ordinária.

O legislador ordinário disciplinou essa matéria, e as normas legais pertinentes encontram-se consolidadas no RIR/1999 nos seguintes artigos:

Art. 953. Em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 1º No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de um por cento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 2º Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o art. 950 (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, art. 16, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.331, de 28 de maio de 1987, art. 6º).

§ 3º Os juros de mora serão devidos, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º).

§ 4º Somente o depósito em dinheiro, na Caixa Econômica Federal, faz cessar a responsabilidade pelos juros de mora devidos no curso da execução judicial para a cobrança da dívida ativa.

§ 5º Serão devidos juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência, nos casos de que trata o art. 273.

Fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995 até 31 de março de 1995.

Art. 954. Os juros de mora incidentes sobre os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento, decorrentes de fatos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 1995 e 31 de março de 1995, serão equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, acumulada mensalmente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês em que o débito for pago (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, § 5º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 13).

Registro que, enquanto não houver a extinção do crédito tributário, incidirá juros de acordo com as normas legais aplicáveis a época do pagamento.

3. Denúncia espontânea.

O Código Tributário Nacional no parágrafo do artigo 138 assim preceitua:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.(original não contém destaques)

Por sua vez, o artigo 7º do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, determina:

Art.7º. O procedimento fiscal tem início com:

1 – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributário ou seu preposto;

Dessa forma, a partir da primeira intimação o recorrente perdeu o direito ao benefício, pertinente a denúncia espontânea, de pagar o tributo acrescido apenas de juros de mora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

4. Inconstitucionalidade das normas legais que fundamentam o lançamento, por ferirem os princípios constitucionais da capacidade contributiva e de não confisco. Esclareço que os citados princípios foram esculpidos na Constituição Federal no Título VI "Da Tributação e do Orçamento", Capítulo I do "Sistema Tributário Nacional", nos seguintes dispositivos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

(...)

§ 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.(original não contém grifos)

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

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

Esses princípios têm por objetivo delimitar a ação do legislador ao editar as leis. Dessa forma, aprovada a lei, presume-se que suas regras estejam de acordo com todos os princípios constitucionais vigentes.

Roque Antonio Carraza, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros , 19ª ed.,p.80-81 nos ensina:

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada levar em conta ao criar , legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte individualmente considerado, mas às suas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o fato – signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.

Pouco importa se o contribuinte que praticou o fato imponible do imposto não reúne, por razões personalíssimas (v.g., está desempregado), condições para suportar a carga tributária.

No dizer de Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário, Forense, V.2, 3ª ed., p.122-123: A regra (princípio da capacidade contributiva) tem eficácia jurídica perante o legislador ordinário, devendo este, ao escolher os fatos geradores da obrigação tributária (as hipóteses de incidência da regra jurídica criadora do imposto), verificar fatos presuntivos de capacidade contributiva (...). O problema é eminentemente político legislativo.*

Assim sendo, até a declaração de inconstitucionalidade, cabe ao órgão julgador administrativo, apenas, zelar por sua fiel aplicação.

4. Decisões judiciais e administrativas transcritas como argumentos do recurso.

As decisões judiciais, conforme determinação contida nos artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529/74, vinculam apenas as partes envolvidas no processo, sendo vedada a extensão administrativa dos efeitos judiciais contrária à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinários.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10909.003160/2003-91
Acórdão nº : 106-14.086

Quanto às decisões administrativas, esclareço que não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não exista lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (inciso II do art. 100 do CTN e Parecer CST nº 390/71)

Explicado isso, voto por rejeitar as preliminares argüidas pelo recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir do crédito tributário o imposto pertinente ao ano –calendário 1997 e reduzir para 75% o percentual da multa de ofício aplicada no ano – calendário de 1998.

Sala das Sessões - DF, em 08 de julho de 2004.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

