



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001425/2001-05
Recurso nº. : 155.806
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : ALFREDO BOSSE
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ - FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 13 DE JUNHO DE 2007
Acórdão nº. : 106-16.442

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS AVERIGUAÇÃO DE SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - Com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que em seu artigo 42 autoriza uma presunção legal de omissão de rendimentos sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, tornou-se despicienda a averiguação dos sinais exteriores de riqueza para dar suporte ao lançamento com base em depósitos bancários.

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

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

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

MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICADORA - As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, exige do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. A multa aplicável é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

[Assinatura]

[Assinatura]
MHSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

JUROS DE MORA - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária (art. 161, CTN)
TAXA SELIC - Legítima a aplicação da taxa SELIC, para a cobrança dos juros de mora, a partir de 1º de abril de 1995 (art. 13, Lei nº 9.065/95).

Preliminares rejeitadas
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALFREDO BOSSE.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas, com exceção da preliminar de nulidade do lançamento em decorrência da irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e César Piantavigna e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de ofício para 75 %, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 06 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ ANTONIO DE PAULA, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente), LUMY MIYANO MIZUKAWA e ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

Recurso nº : 155.806
Recorrente : ALFREDO BOSSE

RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 127 a 131 exige do contribuinte acima identificado o montante de R\$ 598.372,71, a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), acrescido de multa de ofício qualificada equivalente a 150% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, em face de haver sido constatada a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada, nos termos do disposto nos artigos 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997. O enquadramento legal da multa e dos acréscimos está discriminado à fl. 129.

2. A operação fiscal teve início com a constatação da divergência entre os valores movimentados em suas contas-correntes bancárias, calculados a partir dos dados da CPMF, cotejados com as declarações de rendimentos.

3. O relato das ocorrências durante a ação fiscal encontra-se detalhado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 133 a 137.

4. O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 12/09/2001, e, não concordando com a exigência, apresentou, em 11/10/2001, a impugnação de fls. 139 a 159, acompanhada dos documentos de fls. 161 a 183.

5. Os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) Pe acordaram por indeferir a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, dando o lançamento por procedente, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 1998



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

**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, 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.

UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS À CPMF. LIMITES.

A utilização das informações sobre as movimentações financeiras relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo que resulte em lançamento de outros tributos, relativo a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 10.174/2001, é legitimada pelo § 1º da art. 144 do CTN, por se tratar de procedimento que ampliou os poderes de investigação das autoridades fiscais.

**ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.
INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA
APRECIAÇÃO.**

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

**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.

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.

Lançamento Procedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

6. Intimado em 28/11/2006, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para cujo seguimento foi considerado o arrolamento de bens constante do processo nº 10920.001428/2001-31.

7. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta em sua defesa, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

I – nulidade do auto de infração, vez que, conforme comprovam os extratos bancários, o saldo constante, não raras vezes, era negativo, ou, quando positivo, a cifra era mínima, o que demonstra que não houve auferição de rendimentos que viesse a justificar o imposto lançado;

II – o agente fiscal ignorou completamente o disposto no artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, que estipula que nos lançamentos de ofício será necessário verificar-se os sinais exteriores de riqueza;

III – para complementar a aposentadoria, exercia a atividade de comerciante de fato, operando o transporte de mercadorias e a compra e venda de bebidas, daí o motivo da movimentação bancária;

IV – pelas declarações de rendimentos, possuía certa disponibilidade em moeda oriunda de seu trabalho antes de se aposentar e de heranças recebidas, assim, os valores movimentados em suas contas bancárias circularam várias vezes, não se constituindo numerário novo;

V – em nenhum momento agiu com dolo, pois não auferiu nenhuma renda que justificasse o lançamento do imposto tal como se deu;

VI - a autoridade fiscal, de forma retroativa, utilizou os dados da CPMF, não cabendo a aplicação da Lei nº 10.174, de 2001, além de que não poderia se valer dos dados daquela contribuição, na conformidade do artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 1996;

VII – a impossibilidade da utilização da taxa SELIC para a imposição de juros moratórios sobre débitos de natureza fiscal.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora

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

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

A base legal que deu suporte à exação foram os artigos 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, o artigo 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997, e o artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Inconformado com o lançamento, o recorrente alega os seguintes fatos que implicam em ser indevida a exação pela nulidade do auto de infração, pois que os depósitos bancários não se prestam como fato gerador do imposto sobre a renda, devendo ser observadas as determinações do artigo 6º da Lei nº 8.021 de 1990.

Por outro lado, argüi a impossibilidade de aplicação retroativa das determinações da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, devendo ser observados os mandamentos do § 3º, do artigo 11, da Lei nº 9.311, 24/10/1996.

Também argumenta que os valores utilizados para créditos em suas contas bancárias seriam oriundos de numerário em espécie declarados e decorrentes de economias próprias e heranças, por isso, já teriam sido objeto de tributação, e, ainda, que, por exercer atividade mercantil informal, os depósitos ocorridos devem-se à circulação de capital.

Reclama ainda o recorrente que em nenhum momento agiu com dolo, pois não auferiu nenhuma renda que justificasse o lançamento do imposto tal como se deu.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

Por fim, insurge-se contra a utilização da taxa SELIC para a imposição de juros moratórios sobre débitos de natureza fiscal.

Passemos à análise dos argumentos apresentados.

Primeiramente, advoga o recorrente que os depósitos bancários não se prestam como fato gerador do imposto sobre a renda, devendo ser observadas as determinações do artigo 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/1990, com a averiguação dos sinais exteriores de riqueza.

Referido dispositivo legal exigia que o lançamento de ofício do imposto sobre a renda poderia ser feito mediante arbitramento dos rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza, que se configurariam como a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do sujeito passivo.

Os fatos que ensejaram a ação fiscal foram os volumes de moeda movimentados nas contas-correntes bancárias de titularidade do recorrente. Neste ponto, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que deu suporte ao auto de infração, em seu *caput*, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, *litteris*:

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

Destarte, o dispositivo legal em tela autoriza à autoridade fiscal para que, mediante conhecimento dos valores creditados na conta-corrente bancária, intime o seu titular a comprovar a origem e a natureza daqueles recursos, com o fim de que seja observado se já foi objeto de tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

Como se trata de hipótese em que a própria lei define que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, cabe ao sujeito passivo, para que tais valores não sejam objeto de exação fiscal, a apresentação dos esclarecimentos necessários á identificação da origem dos recursos depositados na conta-corrente bancária.

Em tal hipótese, observa-se a inversão do ônus da prova no direito tributário, que se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, sendo que inversão sempre se origina da existência em lei.

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção *juris tantum*, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao contribuinte sua produção.

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto: diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da operação financeira objeto da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inoccorrência do fato ou justificar sua existência.

Dessarte, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que em seu artigo 42 autoriza uma presunção legal de omissão de rendimentos sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, tornou-se despicienda a averiguação dos sinais exteriores de riqueza para dar suporte ao lançamento com base em depósitos bancários, não havendo que serem acolhidas as reclamações do recorrente neste sentido.

O recorrente argüi ainda em seu favor a impossibilidade de aplicação retroativa das determinações da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, devendo ser observados os mandamentos do § 3º, do artigo 11, da Lei nº 9.311, 24/10/1996.

O citado § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF, vedava a utilização de informações para constituir crédito tributário de outras contribuições ou de impostos:

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

(...)

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

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

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

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

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

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

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

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

J A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

atividade de lançamento, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento.

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário.

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

Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174, de 2001, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utilizá-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe. Por tais motivos há de se entender que aquela norma não inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição não passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência.

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

Portanto, devem ser rejeitadas as considerações acerca de ser indevida a utilização das prerrogativas inscritas no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, aludindo desrespeito ao princípio da irretroatividade das leis.

Outro ponto de defesa apresentado pelo recorrente se dá no sentido de que os valores utilizados para créditos em suas contas bancárias seriam oriundos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

numerário em espécie declarados e decorrentes de economias próprias e heranças, por isso, já teriam sido objeto de tributação, e, ainda, que, por exercer atividade mercantil informal, os depósitos ocorridos devem-se à circulação de capital.

Como já antes reportado, a tributação do imposto sobre a renda quando se trata da consideração de depósitos em instituição financeira, para que seja tida como comprovada a sua origem, o sujeito passivo deve identificar objetivamente, e para cada operação, de onde provieram os recursos que geraram o crédito bancário, do contrário, por determinação legal, o fisco estará autorizado a empreender o lançamento do imposto, considerando que tais valores não teriam sido apresentados à tributação.

A apresentação de defesa genérica, sem que sejam particularizadas as operações com a fonte dos recursos empreendidos, não é capaz de elidir a exação fiscal, pelo que, não podemos acatar as considerações do recorrente.

Argumenta, ainda, o recorrente que, em nenhum momento, agiu com dolo, pois não auferiu nenhuma renda que justificasse o lançamento do imposto tal como se deu.

Entendo que tais considerações são relevantes para que se analise a exasperação da multa de ofício, com a qualificação do percentual a 150%.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

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

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

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

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

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

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

...

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

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

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

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

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

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

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

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

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

É assente neste colegiado que, somente é cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada. Ademais, mesmo que a recorrente afirme que os recursos movimentados em suas contas bancárias são resultado da atividade de empresa que atua no ramo de prestação de serviços contábeis, da qual é sócia, tal fato não restou comprovado da ação fiscal e nem a recorrente logrou referida comprovação. Embora pugne a recorrente para que tal circunstância fosse sobrelevada, esta seria a condição para a qualificação da multa de ofício, pois que restaria configurada a interposição de pessoa para a abertura e movimentação de conta bancária cujos recursos, na realidade, pertenceriam a terceiros, demonstrando o intuito doloso de induzir o fisco a erro na identificação da ocorrência do fato gerador.

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

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

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

J J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos, compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

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

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

Por derradeiro, insurge-se o recorrente contra a aplicação dos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, e que encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo artigo 13 delibera:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do ART. 14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo ART. 6 da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo ART. 90 da Lei número 8.981, de 1995, o ART. 84, inciso I, e o ART. 91, parágrafo único, alínea "a.2", da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Ademais, o Código Tributário Nacional, no § 1º do seu artigo 61, determina que somente se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora deverão ser calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Os juros de mora atuam sempre como uma indenização pela falta do pagamento no prazo. A indenização se dá pela privação do capital nos cofres públicos, devendo o contribuinte indenizar o Estado pela falta na data apazada. Os juros não têm caráter punitivo, ensejando que são apenas a remuneração do capital, pois, recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.001425/2001-05
Acórdão nº : 106-16.442

Dessarte, os juros de mora, no âmbito do Direito Tributário, atuam como complemento indenizatório da obrigação principal. A própria expressão "indenização" ajuda a esclarecer bem a função dos juros moratórios, pois indica a necessidade de se compensar um dano ou reparar o mesmo.

Na espécie, a incidência dos juros se deu com base em lei cuja constitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, donde se presume ela tem seus efeitos garantidos e, em obediência ao princípio constitucional da legalidade, as autoridades administrativas estão obrigadas a aplicá-la e zelar pelo seu cumprimento, não cabendo às instâncias julgadoras administrativas a manifestação acerca de argumentações sobre a sua inconstitucionalidade.

Por outro lado, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento sofre o acréscimo de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei. E, como se reveste o crédito tributário de matéria de ordem pública, em sua constituição não se privilegia a vontade das partes, mas o interesse público, de modo que os juros de mora não são convencionados, mas fixados por lei.

Ademais, no âmbito desse Primeiro Conselho de Contribuintes, há que ser observada a Súmula nº 04, onde está determinado que "a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais".

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

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA