



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10920.003416/2004-93
Recurso nº 147.250 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.101 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de junho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente LOBIN EFIN MONICH
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de receita 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CHEQUES DEVOLVIDOS. EXCLUSÃO - OS cheques devolvidos não devem compor a base de cálculo da omissão, pois representam estornos de depósitos anteriormente efetuados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A Súmula nº 14 do 1º CC dispõe que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - A Súmula nº 4 do 1º CC dispõe 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.

Recurso parcialmente provido.

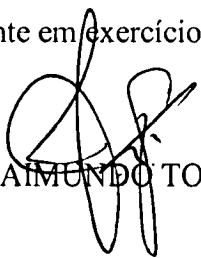
ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício e reduzir a base de cálculo nos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002, aos valores de R\$ 729.618,90; R\$ 848.566,25; R\$ 1.052.533,10 e R\$ 310.316,01, respectivamente, nos termos do voto do Relator.

[Assinatura]



MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Presidente em exercício



JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Relator

FORMALIZADO EM: 25 SET 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário que pretende a reforma do Acórdão DRJ/FNS nº 6.020, de 20/05/2005 (fls. 1.049/1.062), que julgou, por unanimidade de votos, procedente o Auto de Infração de fls. 1.002/1.031, pelo qual se exige o pagamento da importância de R\$ 819.221,73, a título de Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário de 1999 a 2002, acrescida de multa de ofício de 150 % e dos juros de mora devidos.

O Relatório de Atividade Fiscal de fls. 1.006 a 1.025, concluiu que o sujeito passivo omissão rendimentos, caracterizados por depósitos bancários sem origem comprovada, em face de valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ao apreciar o litígio instaurado com a impugnação de fls. 1.022 a 1.047, o Órgão julgador de primeiro, por unanimidade de votos, manteve integralmente o lançamento em litígio, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: 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 inatáveis.



ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO – 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: 1999, 2000, 2001, 2002 Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS - Caracterizam omissão de receita 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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 1998

Ementa: MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE - É aplicável a multa de ofício qualificada 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

Em sua peça recursal (fls. 598/608), o recorrente inicialmente protesta contra o uso indiscriminado da forma de procedimento investigatório prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, considerando que o fisco utiliza-se de uma presunção em detrimento da busca da verdade material dos ilícitos fiscais. Entende que a presunção não constituiria prova suficiente da ocorrência do ilícito tributário indicado na acusação fiscal, nem denota intuito de fraude. Pedido pela aplicação parcimoniosa e sensata da dita presunção, consubstanciada, nesta situação, com a transferência do objeto da investigação para os fatos indicados pelo fiscalizado durante a fase procedimental.

Constrói a norma contida no caput do referido artigo, quanto ao aspecto da prova a ser apresentada pelo titular da conta bancária investigada, no sentido de que esta apenas requer a informação a respeito da origem do crédito. Indicada essa origem, caberia ao fisco abandonar a presunção legal e evidenciar materialmente a omissão de rendimentos. Interpretar esse conteúdo na mesma linha utilizada pelo fisco significaria a imposição de dificuldades ao fiscalizado decorrentes da falta de escrituração e da quantidade de documentos que demandaria o levantamento em curto espaço de tempo.

Reitera as alegações colocadas durante o procedimento investigatório sobre a origem dos valores componentes da base presuntiva ser resultado de: (a) meras transferências entre contas bancárias do próprio contribuinte; (b) movimentação financeira pertencente à empresa Rainha Têxtil S/A, pessoa jurídica da qual era sócio majoritário e diretor presidente; e (c) movimentação financeira pertencente à empresa D'Ville Ltda, pessoa jurídica da qual era proprietário. Estes três conjuntos de alegações têm complemento de justificativas a seguir transcrito em síntese.

Informado que o fisco acatou cerca de 82% dos valores contestados quanto à primeira delas e nessa condição, a presunção não poderia persistir. Considerou a defesa razoável a posição do fisco quanto a esta questão.

Quanto ao segundo grupo, informado que o fisco solicitou a comprovação da movimentação da empresa Rainha Têxtil S/A, mediante apresentação de livros contábeis, o que constituiu extrapolação formal dos limites da ação fiscal, porque embora sócio da empresa, constituem pessoas distintas. Os motivos para não acolher a origem dos créditos como localizados na dita pessoa jurídica foram associados a vícios de escrituração da pessoa jurídica e formas de registro das transações. A norma presente no artigo 923 do RIR/99 expressaria a impossibilidade da escrituração irregular fazer prova para a própria empresa e não para terceiros.

Neste ponto do relato, conveniente informar que o contribuinte entregou ao fisco em 29 de julho de 2004, planilha contendo movimentação entre este e a dita empresa, fls. 150 a 155, v-I; esclareceu que no período fiscalizado houve a citada movimentação financeira para fins de pagamento de contas desta e ainda, que esses dados constam do livro razão da empresa, fls. 156 a 160, v-I, cópias anexadas ao comunicado.

Nesse comunicado foi informado que as transferências de recursos do contribuinte eram feitas para o caixa da empresa que depositava os cheques na sua conta corrente bancária; a empresa retomava posteriormente os recursos ao contribuinte através de depósitos em sua conta corrente bancária; existiam recursos que eram repassados diretamente de clientes da empresa para as contas do contribuinte conforme pode-se observar nas folhas do livro razão, e que esses fatos ocorriam constantemente devido à falta de crédito da empresa junto a bancos. Aditado que a migração de recursos também ocorreu com a empresa D'Ville, no intuito de proteger seus bens e recursos já disponíveis. Identificados valores que no entender da defesa estariam comprovados. Anexadas ainda, cópias dos termos de abertura e encerramento dos Livros Diários nº 71, 64, 66, 68 e cópias das fls. 33, 34 do livro diário nº 70, fls. 18 do livro diário nº 64, fls. 194 do livro diário 66 e fls. 19 do livro diário nº 68. Informado, ainda, que haviam sido entregues os livros diário nº 68 a 71, da empresa Rainha Têxtil S/A - fls. 196, v-I.

Em 9 de setembro de 2004, novo comunicado do contribuinte em que informa ter entregue os livros diário relativos aos períodos de 1999 a 2002, mas que tem observação da autoridade fiscal no sentido de que a escrituração é mensal e não foi acompanhada dos livros razão, fls. 204, v-II. Juntadas cópias de cheques da D'Ville nominativas a este contribuinte, fls. 205 a 217.

Na parte tocante ao terceiro grupo de questionamentos, afirmado que a maneira do fisco acolher as alegações foi formalista porque apesar de ter constatado que a origem de tais valores era a empresa D'Ville, não foram estes afastados da base presuntiva em razão da falta de especificação e comprovação dos fatos que motivaram a vinda para a pessoa física. Estaria esse entendimento, irregular perante a norma decorrente do *caput* do referido artigo 42; ou seja, o ônus de identificar o fato-origem seria do fisco e não do fiscalizado.

Questiona a defesa quanto à alternativa de aplicação das norma artigo 42 ou das demais que regulam a incidência tributária em situações de tributação específica. Nessa linha, requer a improcedência do feito quanto aos valores oriundos da empresa Rainha Têxtil S/A.



Protesta, ainda, contra a multa de maior ônus financeiro, com utilização de paralelo relacionado ao seu comportamento à frente da empresa Rainha Têxtil S/A, a qual possui diversas ações de execução fiscal ajuizadas contra ela porque teria cumprido com o dever de declarar suas reais obrigações tributárias. Afirmado que prestou todas as informações possíveis ao fisco e autorizou-o a pedir os extratos bancários em razão da demora dos bancos em entregar-lhe tais documentos. Em complemento, a tributação por presunção, que não estaria revestida de certeza de que os fatos de referência teriam ocorrido.

Finaliza o recurso com o pedido pela inconstitucionalidade da exigência de juros de mora com base na taxa SELIC pela característica remuneratória desta. Julgados do Poder Judiciário no mesmo sentido.

Arrolamento de bens, fls. 1.088, v-VI, controlado no processo nº 10920.003.288/2002-16.

Realizada diligência, nos termos da Resolução de nº 102-02.369 (fls. 1.172/1.179).

É o Relatório.

Voto

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:



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 R\$ 12.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97)

§4º 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.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presuntivo da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Alfredo Augusto Becker¹, alicerçado na doutrina francesa e espanhola, ao distinguir presunção legal e ficção legal, assim escreveu:

Existe uma diferença radical entre a presunção legal e a ficção legal. 'A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal'.

¹ BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed. – São Paulo: Lejus, 1998, pág. 509. Ed. Lejus

A

A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe-se a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos.

A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre os dois fatos.

Para Pontes de Miranda², presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em *iuris et de iure* (absolutas) e *iuris tantum* (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for *iuris tantum*, cabe a prova em contrário.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, 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. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial ou consumo capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos. A atuação da administração tributária é vinculada à lei (artigo 142 do CTN), sendo vedado ao fisco declarar a inconstitucionalidade de lei devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República. Neste diapasão, o

² MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974.

Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 02 consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser “modalidade de arbitramento” - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário (súmula TFR 182), pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (conforme arestos colacionados no recurso) e artigo 9º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88, que determinava o cancelamento dos lançamentos do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

A propósito de presunções legais cabe aqui reproduzir o que diz José Luiz Bulhões Pedreira, (JUSTEC-RJ-1979 - pag. 806), que muito bem representa a doutrina predominante sobre a matéria:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que o negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa), provar que o fato presumido não existe no caso.

Este também é o entendimento manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como fica evidenciado no Acórdão CSRF nº 01-0.071, de 23/05/1980, da lavra do Conselheiro Urgel Pereira Lopes, do qual se destaca o seguinte trecho:

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Grifou-se)

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o

titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal. (Ac 106-13329).

TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. *Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

ÔNUS DA PROVA - *Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. (Ac 106-13188 e 106-13086).*

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.

Na tributação em exame o legislador entendeu que há lógica, concordância e certeza entre o fato presuntivo (depósito bancário sem origem comprovada) e o fato presumido (omissão de rendimentos), na esteira dos argumentos expostos por Hugo de Brito Machado (Imposto de Renda – Estudos, Editora Resenha Tributária, pág. 123), que convém trazermos à baila:

5.6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indício que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos. Há muito tempo, relativamente aos quais

extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consume, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre de auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo coma teoria das provas.

Na presunção, a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro. Não se pode desconsiderar, entretanto, que este fato que a lei tem como verdadeiro também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, decidir se a presunção estabelecida por este, o legislador, corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

Fixados o conceito de presunção e a diferença entre esta e a ficção, tenho que o depósito bancário feito em conta corrente ou de investimento do contribuinte, dentro da correlação natural dos fatos, pressupõe a existência de rendimento prévio e, se assim o é, estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao contribuinte fazer prova em contrário, usando de todos os meios em direito admitidos. A norma do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não impõe à pessoa física manter escrituração de suas operações, mas, tão-somente, a apresentação de documentos que comprovem a origem dos recursos que transitaram por sua conta bancária.

Consoante dispõe o § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Ora, evidente que referida norma impõe a comprovação da natureza do crédito efetuado em conta bancária, a fim de que os valores com origem comprovada possam ser investigados se foram submetidos às normas de tributação específicas. Apenas indicar que determinados créditos foram provenientes de alguma empresa não satisfaz ao comando legal. Necessário comprovar, mediante apresentação de documento hábil e idôneo, a transação de fundo que dá suporte ao depósito bancário, pois este poderá resultar de operação não-tributável na pessoa física, isenta, de tributação exclusiva na fonte ou sujeita à incidência de carnê-leão ou mesmo de rendimento tributável somente na declaração de ajuste anual. Poderá ainda resultar de omissões de receita da pessoa jurídica depositante, razão pela qual imprescindível identificar e comprovar a natureza do crédito para cada depósito bancário.



Neste sentido, os fundamentos indicados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 1.055/1058), em relação aos créditos bancários que o autuado relaciona às empresas D'Ville Assessoria Técnica e Participações Ltda e Rainha Têxtil S/A, não merecem reparos, razão pela qual transcrevo os seguintes excertos:

(...)

Ressalte-se, de início, que todas as afirmações e argumentos relativos a fatos apresentados pelo impugnante, para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, somente podem ser analisados e valorados, do ponto de vista processual da prova, se devidamente consubstanciados por meio de outros elementos probatórios.

Para tal análise, importa situar o contribuinte que, em suas próprias palavras, enfrentou desorganização de suas atividades e irreversível extinção de suas empresas, por motivo da política federal de abertura de mercado. Ao ingressarem em terreno falimentar, suas empresas passaram a ter severas restrições financeiras, e o contribuinte, na condição de pessoa física, passou a operar uma espécie de caixa único de duas pessoas jurídicas e sua pessoa física.

Assim, releva transcrever de sua manifestação, à fls. 146:

2) No período fiscalizado, houve movimentações feitas entre a empresa Rainha Têxtil S.A., da qual o contribuinte era acionista majoritário e diretor presidente, onde foram usados recursos do contribuinte para pagar contas da empresa. Isto pode ser observado nas planilhas em anexo onde constam Razão Rainha.

A) As transferências de recursos do contribuinte eram feitas para o caixa da empresa que depositava os cheques na sua conta bancária.

B) A empresa retornava posteriormente os recursos para o contribuinte através de depósitos em sua conta bancária.

C) Existiam também recursos que eram repassados diretamente de clientes da empresa para as contas do contribuinte, gerando assim lançamentos de débito englobado no conta corrente do contribuinte conforme pode-se observar nas folhas do razão em anexo. (destaquei)

D) Estes fatos ocorriam constantemente devido à falta de crédito da empresa junto aos bancos.

Assim, partiu do próprio impugnante a ordem de desconsideração do **princípio da entidade**. Não lhe cabe, agora, invocá-lo para eximir-se da comprovação da natureza e da causa dos depósitos das empresas ou de seus clientes, em suas contas correntes bancárias.

Ora, se clientes faziam pagamentos diretamente à pessoa física do acionista majoritário e presidente da empresa, por meio de depósitos em sua conta corrente, não é desarrazoado concluir que tais valores constituem omissão de receitas da pessoa jurídica - e por isso também é que não têm origem comprovada -, visto que nenhum demonstrativo foi produzido pelo impugnante, em que os valores depositados diretamente pelos clientes em suas

contas correntes tenham sido individualmente identificados e descritos em relação à operação mercantil a que se referem, com menção à nota fiscal correspondente e à sua contabilização.

As alegações referentes às falhas e vícios de escrituração na(s) empresa(s) geradora(s) dos recursos depositados em suas contas pessoais não só não os justificam, como acrescentam ainda mais essa circunstância, que retira confiabilidade a sistemas de controle provadamente sem consistência; por sua vez, a alegação de falta de acesso à documentação fiscal e à contabilidade, em razão do processo falimentar, também não procede, visto que poderia ser perfeitamente suprida judicialmente. Ao que se saiba - pelo que o processo contém -, não tomou o impugnante qualquer providência em tal sentido, nem no de detalhar e esclarecer as falhas e vícios constatados na escrita contábil apresentada.

De outra parte, em nenhum momento demonstra o impugnante a origem e o volume dos recursos **próprios mantidos nas contas bancárias, que pertenceriam à pessoa física**, na data de cada depósito, e alegadamente utilizados para socorrer as pessoas jurídicas em dificuldades financeiras.

Durante o procedimento fiscal, foram dadas ao contribuinte oportunidades reiteradas de demonstrar toda a movimentação de recursos que alegava, mas apenas parte pôde por ele ser comprovada. Em função da presunção legal de omissão de rendimentos, a parte que não foi comprovada não pode ser, simplesmente, relevada. O sugerido aprofundamento das investigações só se justificaria em caso de dúvida razoável em relação à comprovação da origem e natureza dos depósitos, que não é o caso dos autos.

Um dos argumentos centrais da impugnação funda-se na interpretação restrita que o contribuinte faz do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no tocante à comprovação da origem dos recursos usados nos depósitos bancários. Afirmar que, a teor do texto legal, basta-lhe demonstrar por meio da cópia do cheque depositado, por exemplo, que a origem dos recursos é o emitente desse cheque, e que com esta providência estaria cumprida sua obrigação de comprovação. Qualquer necessidade suplementar de esclarecimento sobre a sua natureza, teria que ser suprida por diligências investigativas a cargo dos agentes do Fisco.

A singeleza dessa interpretação literal da norma não significa sua correção, eis que tal informação não supriria o objetivo da lei e frustraria seu atendimento. Para que não pare qualquer dúvida sobre o sentido da norma, convém que se examine o que consta na Exposição de Motivos nº 470, de 15 de outubro de 1996, que acompanhou o projeto do que veio a ser a Lei nº 9.430, de 1996. Por sua importância, transcreve-se seu parágrafo 22, relativo ao texto proposto para o art. 42 do projeto, com destaque:

22. Por sua vez, o art. 42 objetiva o estabelecimento de critério juridicamente adequado e tecnicamente justo para apurar, mediante a análise da movimentação financeira de um contribuinte, pessoa física ou jurídica, valores que se caracterizem como rendimentos ou receitas omitidas. Há que se observar que a proposta não diz respeito ao acesso às informações protegidas pelo sigilo bancário, as quais continuarão sendo obtidas de acordo com a legislação e a jurisprudência atuais. O que se procura é, a partir da obtenção legítima das informações, caracterizar-se e quantificar-se o ilícito fiscal, sem nenhum arbítrio, mas de forma justa e correta, haja vista que a metodologia proposta permite a mais ampla defesa por parte do contribuinte. Também importa ressaltar que

a análise da movimentação deverá ser individualizada por operação, onde o contribuinte terá oportunidade de, caso a caso, identificar a natureza e a origem dos respectivos valores. Dessa forma, tem-se a certeza de que as parcelas não comprovadas, ressalvadas transferências entre contas de mesma titularidade ou movimentações de pequeno valor (art. 42, § 3.º), sejam, efetivamente, fruto da evasão tributária. (destaquei)

Como se constata, a identificação da **natureza dos recursos** levados às contas bancárias do contribuinte faz parte da obrigação deste, não lhe bastando indicar apenas o nome do depositante ou apresentar cópia de cheque compensado. O termo "origem", no caso, não tem conotação meramente locativa, geográfica, mas também jurídica, com que se faz necessário que o contribuinte, devidamente intimado, comprove a origem dos recursos no sentido de demonstrar o direito subjacente à operação bancária indigitada. É senso comum que ninguém deposita qualquer valor em conta de outrem sem que tenha uma obrigação jurídica de fazê-lo. É essa obrigação ou causa do depósito que lhe determina a natureza e comprova a origem dos recursos depositados.

No caso dos recursos pertencentes às empresas do contribuinte depositados por clientes destas em contas do impugnante, competia-lhe demonstrar - ante a fragilidade de seus controles e o insólito da operação -, que se originavam de vendas identificadas pela nota fiscal e lançamento contábil-fiscal correspondentes, e que se destinavam a cobrir empréstimos feitos em data anterior pelo contribuinte à empresa, conforme contrato de mútuo e respectivos lançamentos contábeis. Nenhuma demonstração em tal sentido foi produzida durante o procedimento fiscal, nem em sede de impugnação e nenhum documento correspondente foi apresentado.

A relatividade da presunção permite prova em sentido contrário, nos termos acima descritos: não apenas argumentos retóricos - por mais respeitáveis que sejam -, mas comprovação documental, material, de que os fatos ocorreram de forma diversa da contemplada na norma legal, é que precisaria ser produzida para invalidar a aplicação da presunção. Como se viu, limitou-se o contribuinte à argumentação sem prova.

Sua observação de que o emprego da presunção eliminaria a necessidade de investigação por parte dos agentes do Fisco é também retórica e não se sustenta nos fatos, visto que muito poucos e restritos são os casos em que o legislador autoriza seu emprego. Em todos os demais casos a acusação fiscal de omissão de receitas/rendimentos deverá ser sustentada em provas a cargo do fisco.

Nas hipóteses presuntivas há sensível redução da carga probatória a cargo da Fazenda Pública, a cujos agentes compete tão-só realizar as providências estabelecidas na legislação tributária para o emprego da presunção, tais como a identificação dos depósitos ou créditos a serem comprovados e a intimação do(s) titular(es) da(s) conta(s) bancárias, para que comprovem sua origem e natureza. A partir daí, é do contribuinte o ônus de demonstrar o solicitado; se não o fizer, aperfeiçoa-se a presunção e o crédito tributário correspondente estará em condições de ser exigido de ofício.

Também não procede a observação de que o contribuinte, pessoa física, estaria prejudicado pelo emprego da presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em vista de não estar legalmente obrigado a manter escrituração fiscal nem contábil, e vir a ser compelido a comprovar origem de recursos levados às suas contas bancárias há vários



anos. Aqui, também, percebe-se que a observação não se coaduna com os fatos. Para demonstrá-lo, bastam dois argumentos assaz despretensiosos. O primeiro é que todos os contribuintes estão obrigados à guarda dos documentos relativos às suas operações, pelo prazo decadencial ou mais (se tais documentos puderem influir sobre acontecimentos futuros, a exemplo do custo de ativos, em face de futura apuração de ganho de capital). Já o segundo é a própria data de vigência da Lei nº 9.430, de 1996, que foi o dia 1.º de janeiro de 1997. A ação fiscal de que decorreu o Auto de Infração impugnado abrangeu apenas os anos-calendário de 1999 a 2002. Desde 1997, entretanto, estava em vigor lei (já citada) que previa a necessidade de comprovação, quando formalmente exigida pela Fiscalização, da origem de recursos usados em créditos bancários. Destarte, convinha-lhe exercer vigilância ativa sobre sua própria movimentação bancária e manter em boa guarda os documentos que comprovassem a origem dos recursos nelas empregados.

Assim sendo, ao contrário do que alega o contribuinte à fls. 1.040 - "[...] ter cumprido tudo aquilo que a legislação lhe atribuía" -, faltou-lhe, exatamente, cumprir o objetivo da norma legal em causa ou, seja, comprovar a natureza e a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias.

Destarte, não tendo a impugnação aportado novos elementos de prova, nem logrado elidir, por via da argumentação expendida, a interpretação da legislação tributária e as conclusões alcançadas pela fiscalização e consubstanciadas no Auto de Infração impugnado, é de manter-se integralmente a exigência fiscal a título de Imposto de Renda - Pessoa Física, por omissão presumida de rendimentos, com base na falta de comprovação da origem e natureza de recursos usados em depósitos em contas bancárias de sua titularidade.

Com efeito, as transferências entre contas do autuado, comprovadas na diligência solicitada por este Colegiado, já haviam sido excluídas da base de cálculo pela fiscalização. Reiterada a inexistência de escrituração contábil da empresa D'Ville, situação que impossibilita determinar as operações de fundo que deram suporte aos créditos realizados pela referida empresa. Pela mesma razão indicada no Relatório de Atividade Fiscal às fls. 1.014/1.015, os livros Diário e Razão apresentados pelo autuado, em resposta à solicitação determinada por esta Câmara (Resolução de nº 102-02.369), não permitem determinar a natureza das operações realizadas entre esta e o autuado.

No que tange aos cheques devolvidos, evidentemente referidos valores devem ser excluídos da base de cálculo da omissão, tendo em vista que referem-se a depósitos bancários estornados. Consoante apuração efetuada pela fiscalização às fls. 1.300/1.306, a exclusão dos cheques devolvidos reduz o valor tributável dos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002 para R\$729.618,90, R\$848.566,25, R\$1.052.533,10 e R\$310.316,01, respectivamente.

Por fim, deve-se analisar se houve dolo, fraude ou simulação na conduta do autuado, que justifique a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Segundo consta no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 1.023/1.024), a multa de ofício foi majorada para 150% considerando-se a movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados, resultando em redução do IR a pagar.

Com a devida vênia, parece-me incoerente tal conclusão. Sempre haverá declaração inexata ou a falta de declaração do contribuinte diante de um depósito bancário sem origem comprovada.



A prevalecer o entendimento do Órgão lançador, em toda apuração de omissão de rendimento deveria ser aplicada a multa qualificada. Em termos de conduta do infrator, no meu entender, nenhuma diferença há se a infração é apurada em um ou mais ano-calendário, se o contribuinte deixou de apresentar a declaração de rendimentos ou apresentou declaração sem incluir a omissão apurada pelo fisco. Todas essas condutas estão literalmente incluídas na hipótese do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito, que impõe seja aplicada a multa de 75 % (setenta e cinco por cento), sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, 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.

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, 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. (grifei)

Pela letra da lei, sempre que o lançamento do crédito tributário for realizado pelos Agentes do Fisco, há que ser exigida a multa de ofício no percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata. Esta é a regra geral.

Por sua vez, a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no inciso II do mesmo artigo, está reservada aos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A Instrução Normativa SRF nº 246, de 20/11/2002, que trata especificamente da tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em seu artigo 4º, § 1º, dispõe exatamente neste sentido: *ao imposto suplementar apurado será aplicada a multa de que tratam os incisos I ou II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*.

A jurisprudência deste Conselho consolidou o entendimento de que a fraude não se presume, e que a aplicação da multa qualificada requer a comprovação do dolo, do evidente intuito de fraude – circunstâncias que não se verificam no presente caso.

Conforme o vernáculo do dicionário Novo Aurélio, evidente significa algo “que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente”; intuito, significa “objeto que se tem em vista; intento, plano; fim, escopo”; e fraude, “abuso de confiança; ação praticada com má-fé, falsificação, adulteração”.

Deste ponto, verifica-se que a aplicação da penalidade qualificada exige da autoridade lançadora a demonstração das figuras típicas da sonegação, da fraude, e do conluio de maneira clara, manifesta, patente. O intuito há que ficar caracterizado pela existência de um

plano, um intento visando um objetivo de falsificar, adulterar, enfim, urdir meios para que a sonegação possa ser concretizada fora do horizonte do fisco.

Por outro lado, os artigos 1º, 2º e 11, § 2º da Lei nº 9.311, de 1996, artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, determinam que os volumes movimentados sejam continuamente informados à Secretaria da Receita Federal, identificando seus respectivos titulares. Não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador nessas circunstâncias. Como bem asseverou o i. Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, se estivéssemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo movimentação financeira o contribuinte não tem como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

A qualificação da multa também não se vincula às importâncias envolvidas no lançamento, pois neste sentido não dispõe a norma. Se revelado o evidente intuito de fraude, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou pequenos os valores discutidos; tenha apresentado a declaração de rendimentos em formulário completo, simplificado ou isento. Ademais, deve-se considerar que ninguém está obrigado a declarar ou individualizar em sua DIRPF a sua movimentação bancária durante o ano-calendário, nem mesmo em relação aos depósitos de maior valor. Se assim o fosse, poder-se-ia até cogitar de omissão dolosa do contribuinte.

A qualificação da multa deve basear-se, sim, na conduta adotada pelo infrator, em ardis revelados em atos concretos: nota fiscal fria ou calçada; documentos falsos ou adulterados para justificar a origem dos depósitos; ou interposição de terceiros para esconder o verdadeiro beneficiário dos depósitos (laranjas) etc. A multa qualificada deve ser reservada para tais hipóteses, onde de fato é evidente o intuito de fraude, não para situações comuns, como no presente caso. As contas bancárias analisadas pela fiscalização foram movimentadas exclusivamente pelo autuado.

O fato é que os valores creditados em conta bancária sem comprovação de origem somente caracterizam omissão de rendimentos por força de uma presunção legal (método indireto de apuração da renda). Em determinadas situações, até pode ser alegado, e verdadeiro, que os créditos verificados na conta bancária não correspondem a rendimentos sujeitos à tributação, mas diante da falta de comprovação nesse sentido o legislador os considera como se rendimentos tributáveis fossem.

Se a omissão de rendimentos é fruto de uma presunção legal, a prova consistente da conduta dolosa do autuado se faz ainda mais necessária. O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular 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 provar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização provar o evidente intuito de fraude desse contribuinte para então aplicar a multa qualificada.



Para bem delimitar o tema o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula nº 14, tendo em vista sua reiterada jurisprudência neste sentido:

Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A título de esclarecimento, o lançamento efetuado contra este mesmo contribuinte, relativo aos mesmos fatos discutidos neste processo, ocorridos no ano-calendário de 1998, foi julgado pela Quarta Turma desta Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (Acórdão nº 2.553 de 15/05/2003 – Processo nº 10920.003288/2002-16) e teve a exigência fiscal a título de omissão de rendimentos por falta de comprovação da origem de recursos depositados nas contas bancárias integralmente mantida, e a multa de ofício qualificada de 150 %, reduzida para a básica de 75 %.

Em relação à aplicação da taxa SELIC como juros de mora, entendo que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, dá suporte ao referido acréscimo legal:

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.

A cobrança dos juros de mora não tem caráter punitivo, a sua incidência visa compensar o período de tempo em que o crédito tributário deixou de ser pago. Aqui, impende observar que o § 1º do artigo 161 do CTN, supra citado, tem o percentual de 1% ao mês como obrigatório apenas se não houver determinação legal dispondo em contrário. Atualmente, os juros são cobrados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC – por força dos dispositivos do art. 13 da Lei n.º 9.065, de 1995 e § 3º do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996.

O § 3º, do art. 192 da Constituição Federal, de 1998, revogado pela Emenda Constitucional nº 40, nunca chegou a ser regulamentado por lei complementar, conforme Acórdão proferido pelo STF na ADIN nº 4-7 DF, razão pela qual nenhuma solução de continuidade sofreu o § 1º do art. 161 do CTN.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 337), discorre sobre as características dos juros moratórios, imprimindo-lhes um caráter remuneratório pelo tempo em que o capital ficou com o administrado a mais que o permitido:

(...) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora

convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimele na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.

Após inúmeros debates a respeito da legalidade e constitucionalidade da utilização da taxa SELIC para fins tributários, no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes foi editada a Súmula nº 4, de aplicação obrigatória neste Órgão:

Súmula 1º CC nº 4: 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.

Ainda sobre possível violação da ordem constitucional e da lei complementar tributária (CTN), vale ressaltar que o lançamento é ato administrativo de aplicação da norma tributária ao caso concreto. Presume-se, inclusive, que os princípios constitucionais tributários e também os garantidores de direitos fundamentais encontrem na lei sua aplicação imediata. Antes de ser aprovada pelo Congresso Nacional o projeto de lei tramita por várias comissões que aquilatam sua constitucionalidade. Após essa fase, o presidente da República a sanciona. Ao poder Judiciário, cumpre velar pela constitucionalidade das leis, através do controle *a posteriori*. Os Órgãos da administração não podem deixar de aplicar as leis aprovadas pelo Congresso Nacional e sancionadas pelo Presidente da República, ao qual estão vinculados pelo poder hierárquico, até por que tem por missão atuar conforme a lei (executá-la). Desta forma, vedada à própria administração declarar a inconstitucionalidade de norma legal, conforme dispõe a Súmula nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

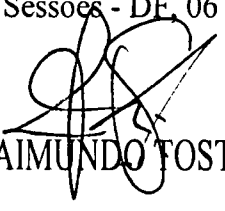
Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não é outro o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134) sobre a matéria:

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

Em face ao exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso, para reduzir a base de cálculo nos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002, aos valores de R\$ 729.618,90, R\$ 848.566,25, R\$ 1.052.533,10 e R\$ 310.316,01, respectivamente, e desqualificar a multa de ofício.

Sala das Sessões - DE, 06 de maio de 2009


JOSÉ RAIMUNDO FOSTA SANTOS