



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10925.002703/2004-36  
Recurso nº. : 145.991  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 a 2003  
Recorrente : ODIR PELIZZA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC  
Sessão de : 27 DE ABRIL DE 2006  
Acórdão nº. : 106-15.495

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - DESCRIÇÃO DOS FATOS** - Não há que se falar em falta de descrição dos fatos que deram origem ao lançamento se o Relatório de Ação Fiscal, parte integrante do auto de infração, descreve exaustivamente todas os fatos que culminaram na autuação, nele sendo indicadas, detalhadamente, todas as providências adotadas na ação fiscal, com a elaboração de demonstrativos em que são enumeradas e quantificadas todas as ocorrências verificadas relacionadas às situações que deram origem ao fato gerador da obrigação tributária.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA** - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

**IRPF - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICADORA - FRAUDE** - 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.

**DECADÊNCIA** - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

**LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA** - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja

MHSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

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.

**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.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS** - Tratando-se de dispositivo legal vigente cuja inconstitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, órgão competente para se manifestar sobre a matéria, em última instância, de forma difusa, ou por meio de Ação de Direta de Inconstitucionalidade, de forma concentrada. Cabe aos órgãos da Administração Pública a observância e aplicação dos mandamentos por ela veiculados, por não ser da sua competência o pronunciamento acerca da inconstitucionalidade das normas.

**SIGILO BANCÁRIO** - O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a L.C. nº 105, de 2001, e o art. 197, II do CTN, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199, ambos do CTN, como prevê o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime.

**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.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ODIR PELIZZA.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Wilfrido Augusto Marques. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de ofício a 75% e acolher a decadência do fato gerador de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques que deu provimento integral ao recurso voluntário.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e LUIZ ANTONIO DE PAULA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495  
  
Recurso nº : 145.991  
Recorrente : ODIR PELIZZA

RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 10 a 21 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 2.776.596,38 a título de imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), acrescido de multa de ofício 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, no período abrangido pelos anos-calendário 1998 a 2002, exercícios 199 a 2003.

2. Fundamenta a exigência fiscal o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, artigo 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10/05/2002, e artigo 849, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

3. A exasperação da multa de ofício foi baseada nas determinações do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, e supõe o intuito de fraude.

4. Cientificado em 14/12/2004, o sujeito passivo, não concordando com a exigência fiscal, apresentou, em 13/01/2005, a impugnação de fls. 602 a 643, de onde se extraem, em apertada síntese, os seguintes argumentos de defesa:

I - o esclarecimento dos fatos e fundamentos que envolvem o lançamento somente é possível com a determinação de perícia contábil da atividade rural com as movimentações financeiras tidas como de origem não comprovada, pois a quase totalidade das movimentações financeiras que deram origem ao crédito tributário estão devidamente escrituradas, já tendo sido objeto de tributação para fins do imposto sobre a renda;

II - nulidade do auto de infração, que não preenche as formalidades legais: não faz referência ao ano-calendário a que se reportou a ação fiscal, as folhas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

não se encontram devidamente numeradas, diversos espaços não se encontram devidamente preenchidos, constando espaços em branco que impossibilitam o seu direito de defesa, não há indicação discriminada das operações indicadas como de possíveis omissão de rendimentos;

III - a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário referente ao ano-calendário 1998;

IV - para ocorrer o fato gerador do imposto sobre a renda, necessário o efetivo incremento patrimonial, representado pelo ganho de disponibilidade financeira, por isso, não é possível o lançamento do imposto com base exclusivamente em mera presunção;

V - o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que alterou o fato gerador do imposto sobre a renda, admitindo a sua ocorrência em face de mera presunção, não encontra amparo no ordenamento jurídico;

VI - na fundamentação do lançamento, foram utilizados dados protegidos por sigilo, violando comando constitucional;

VII - a irretroatividade da legislação tributária;

VIII - impossibilidade da utilização de dados referentes à CPMF para constituição de crédito tributário;

IX - a ilegalidade da multa aplicada, devido ao seu exorbitante valor.

5. Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) acordaram por indeferir a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 1998, 199, 2000, 2001, 2002*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

**PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO** - Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para lançamentos referentes ao IRPF, desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1998, 199, 2000, 2001, 2002*

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

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1998, 199, 2000, 2001, 2002*

**Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA** - Não se caracterizam como vícios passíveis de demandar a nulidade do lançamento, a presença de omissões de pequena monta, de caráter meramente formal, que em nada obstaculizam a compreensão da exigência fiscal e o exercício do direito de defesa por parte do contribuinte.

**REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA PELA AUTOIDADE FISCAL. BASE LEGAL** - A partir da edição da Lei Complementar nº 105/2001 e do Decreto nº 3.724/2001, a autoridade fiscal passou a poder solicitar diretamente às instituições financeiras, no caso de recusa do contribuinte, os dados relativos à movimentação bancária deste.

**ARGUIÇÃO DE 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 arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

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

*Lançamento Procedente.*

6. Intimado em 11/04/2005, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 743 a 789.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

7. O arrolamento de bens foi formalizado por meio do processo nº 10925.002705/2004-25, para suprir as exigências do artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, condição essencial para a admissibilidade do recurso apresentado.

8. Na petição recursal o sujeito passivo aduz os mesmo argumentos de defesa apresentados na impugnação, e, ao final, requer o cancelamento da exação.

É o Relatório.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora

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

O objeto da lide que ora se discute é a cobrança de valores do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), acrescidos de multa de ofício de 150% e de juros de mora, referentes a valores depositados em conta-corrente bancária, cuja origem não foi identificada pelo sujeito passivo, durante os anos-calendário 1998 a 2002, exercícios 1999 a 2003.

Preliminarmente, por ser questão que pode deitar por terra o lançamento, deve ser enfrentada a argüição de nulidade do auto de infração, por não preencher as formalidades legais: não faz referência ao ano-calendário a que se reportou a ação fiscal, as folhas não se encontram devidamente numeradas, diversos espaços não se encontram devidamente preenchidos, constando espaços em branco que impossibilitam o seu direito de defesa, não há indicação discriminada das operações indicadas como de possíveis omissão de rendimentos.

Não pertine razão ao recorrente. No lançamento encontra-se perfeitamente demarcado o período a que se refere a exação, individualizando-se a infração por mês de ocorrência. A falta de numeração das folhas na via do auto de infração que lhe fora enviada não prejudica o entendimento dos fatos ali noticiados, e não se verificam espaços em branco. Quanto à reclamação da falta de indicação discriminada das operações indicadas como de possíveis omissão de rendimentos, de fls. 12 consta a Descrição dos Fatos onde é veiculado que fora detectada omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, por meio de documentação hábil e idônea. Ademais, o Relatório da Atividade Fiscal (fls. 22 a 25), descreve exaustivamente todas os fatos que culminaram na autuação,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

nele sendo indicadas, detalhadamente, todas as providências adotadas na ação fiscal, com a elaboração de demonstrativos em que são enumeradas e quantificadas todas as ocorrências verificadas relacionadas às situações que deram origem ao fato gerador da obrigação tributária.

A precária descrição dos fatos no lançamento, se existente, até que poderia ser alegada se tal fato tivesse trazido prejuízo à defesa do recorrente, o que na espécie não ocorreu, pois que o recorrente revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, mediante extensas considerações, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito.

Dessarte, não merecem guarida as alegações de nulidade do auto de infração.

Como preliminar de mérito, o sujeito passivo alega a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário referente ao ano-calendário 1998.

Tal questão deve ser de pronto enfrentada, por ser ensejadora de extinção do crédito tributário referente.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico neste colegiado o entendimento da subsunção do IRPF à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Destarte, fixada a data do fato gerador, no termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Assim, necessário é que se determine a data da ocorrência do fato gerador do IRPF, que, segundo entende este colegiado, perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual deve-se considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento.

Entretanto, na espécie, há uma particular situação que deve ser averiguada no tocante à ocorrência ou não de fraude, dolo ou simulação, vez que tal fato seria suficiente para afastar a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para que fossem observadas as determinações do artigo 173, I, do mesmo legal, o que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

implicaria projetar o *dies a quo* do referido cômputo para o primeiro dia útil do exercício seguinte, o que se confirma em manifestação reiterada do STJ, como expresso no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa a seguir se transcreve:

**TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º e 173 do CTN).**

1. *Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*

2. *Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*

3. *Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.*

4. *Recurso especial improvido. (grifos da transcrição)*

No caso dos autos, argumenta a autoridade fiscal que o autuado não apresentou, em sua declaração de ajuste anual do exercício sob fiscalização, dados sobre as contas bancárias mantidas em instituições financeiras e também não submeteu os valores objeto dos depósitos bancários à tributação, como também ocorrera a rejeição de receber termo de intimação, e, quando recebido, limitou-se a solicitar prorrogação de prazo, sem apresentar a documentação requerida, o que seria suficiente para configurar a existência de dolo, fraude ou simulação, inclusive com a majoração do percentual da multa de ofício para 150% do valor do tributo devido.

A multa de ofício aplicada ao lançamento teve como amparo o 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.*

A questão fulcral para o deslinde da controvérsia ora sob análise cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, ao perpetrar a conduta descrita pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

autoridade fiscal, teria incorrido em pelo menos uma das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

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 1964, *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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

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 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.

Entretanto, na espécie, não se pode olvidar que o lançamento 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, pelo 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 no 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

contribuinte para então lhe atribuir a multa agravada de 150%, entretanto, tal fato não ficou caracterizado nos autos.

Destarte, não tendo a fiscalização demonstrada a existência de dolo por parte do sujeito passivo 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.

Com efeito, em não se configurando a fraude, o dolo ou a simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar tomando-se os mandamentos do artigo 150, § 4º do CTN, tendo-se por *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial o dia 31 de dezembro do ano-calendário em que foi apurada a infração fiscal.

Aplicando-se este entendimento ao caso em tela, tem-se que o fato gerador do IRPF referente ao ano-calendário 1998 perfez-se em 31 de dezembro daquele ano. Dessarte, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual deve-se considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento, que foi o dia 31 de dezembro de 2003. Como o auto de infração foi lavrado aos 14 de dezembro de 2004, encontrava-se decaído o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário referente ao ano-calendário 1998, exercício 1999, devendo ser cancelado nesta parte.

No mérito, argumenta o recorrente que, para ocorrer o fato gerador do imposto sobre a renda, necessário o efetivo incremento patrimonial, representado pelo ganho de disponibilidade financeira, por isso, não é possível o lançamento do imposto com base exclusivamente em mera presunção.

As contas-correntes bancárias objeto da ação fiscal eram de titularidade do recorrente e o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que deu suporte á exação, 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*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

*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.*

O dispositivo legal define 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 que seja demarcado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

A hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36

Acórdão nº : 106-15.495

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

Portanto, descabida a alegativa do recorrente de que os valores depositados em suas contas-correntes bancárias não ensejariam a tributação pelo imposto sobre a renda, vez que o procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 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.

Das disposições exaradas pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e pelo o artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997, que embasaram a exação, pode-se extrair que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto às instituições financeiras, ou seja: primeiro, os créditos deverão ser analisados um a um; segundo, não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais; terceiro, excluindo-se as transferências entre contas do mesmo titular.

No caso em contenda, verifica-se que esses limites, quando da lavratura do auto de infração, foram devidamente observados nos termos da legislação vigente. Assim, resta demarcado que o procedimento fiscal está lastreado nas condições impostas pela legislação pertinente.

Portanto, para elidir a presunção legal de que depósitos em conta corrente sem origem justificada são rendimentos omitidos, deveria o interessado ter



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

comprovado a sua origem, apresentando documentos que denotem, inequivocamente, possuírem os depósitos em questionamentos origem já submetida à tributação ou isenta, do contrário, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas, por não ter sido elidida.

Argüi ainda o recorrente que o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que alterou o fato gerador do imposto sobre a renda, admitindo a sua ocorrência em face de mera presunção, não encontra amparo no ordenamento jurídico.

Trata-se o dispositivo legal em foco de norma vigente cuja inconstitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, órgão competente para se manifestar sobre a matéria, em última instância, de forma difusa, ou por meio de Ação de Direta de Inconstitucionalidade, de forma concentrada. Dessarte, cabe aos órgãos da Administração Pública a observância e aplicação dos mandamentos por ela veiculados, por não ser da sua competência o pronunciamento acerca da inconstitucionalidade das normas.

O recorrente também reclama que, na fundamentação do lançamento, foram utilizados dados protegidos por sigilo, violando comando constitucional.

No tocante ao sigilo bancário cabe tecer considerações acerca da supramencionada assertiva do contribuinte trazendo à baila o citado artigo 6º a Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, que dispõe:

*Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (grifos da transcrição)*

Por outro lado, consoante o artigo 1º, § 3º, III, da retrocitada Lei Complementar nº 105, de 2001, o acesso da Secretaria da Receita Federal às informações bancárias necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações referentes à contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF não constitui quebra de sigilo. Isto porque as informações deste



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

modo obtidas permanecem protegidas. A Lei nº 5.172, de 25/10/1966, (Código Tributário Nacional), em seu artigo 198, veda sua divulgação para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública Nacional, ou de seus funcionários, sem prejuízo do disposto na legislação criminal.

Por oportuno, cita-se o artigo 197, II, do Código Tributário Nacional, que determina que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.

O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a Lei Complementar nº 105, de 2001, e o artigo 197, II do Código Tributário Nacional, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do artigo 198 e do artigo 199, ambos do Código Tributário Nacional, como, aliás, prevê o inciso XXXIII do artigo 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime (§ 7º do artigo 38 da Lei nº 4.595, 31/12/1964; artigo 198 do CTN; artigo 325 do Código Penal).

Frise, pois, que as informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal, a par de amparada legalmente, não implicam quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais, de sorte que incorre ilicitude na obtenção de provas.

Ademais, está inscrito no § 4º, do mesmo artigo 1º, da Lei Complementar nº 105, de 2001, que, recebidas as informações referentes à CPMF, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

Desta forma, não podem prosperar as alegações feitas pelo recorrente em sua defesa, no que tange à quebra do sigilo bancário.

Alega ainda o recorrente da impossibilidade de aplicação ao lançamento das determinações da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, por se tratar de norma posterior aos fatos apurados, ferindo o princípio da irretroatividade da legislação tributária, como também a impossibilidade da utilização de dados referentes à CPMF para constituição de crédito tributário referente ao IRPF.

Nesse ponto, cabe trazeremos à baila os mandamentos do § 3º, do artigo 11, da Lei nº 9.311, 24/10/1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de renditos 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 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.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

Tal distinção fica bem demarcada nas linhas do artigo 144 e seu § 1º do Código Tributário Nacional, *in 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 instituem 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 aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

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 administrativa, 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 do recorrente no tocante à utilização das prerrogativas inscritas no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001, para utilização dos dados da CPMF para a constituição de créditos tributários referentes ao IRPF.

Por derradeiro, levanta o recorrente a ilegalidade da multa aplicada, devido ao seu exorbitante valor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

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 infligência 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.

Paulo de Barros Carvalho (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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10925.002703/2004-36  
Acórdão nº : 106-15.495

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.

Com efeito, descabida a alegação da ilegalidade da multa de ofício, ademais que, conforme antes reportado, os seus limites devem ser ajustados ao percentual de 75%.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário referente ao ano-calendário 1998, exercício 1999, e para que a multa de ofício seja ajustada ao percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 27 de abril de 2006.

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA