



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Recurso nº. : 141.595
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 e 2000
Recorrente : RUBENS PAVAN
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 18 de maio de 2005
Acórdão nº. : 104-20.640

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

VIOLAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO - QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO DE FORMA PARCIAL PELO PODER JUDICIÁRIO - LIMITAÇÃO DE ACESSO - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Descabe a pretensão de nulidade do auto de infração, ainda que acostadas aos autos cópias integrais de extratos bancários, fornecidos pelas instituições financeiras, em decorrência de ordem judicial que autorizou a quebra do sigilo bancário envolvendo operações iguais ou superiores a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil Reais), se no lançamento foram considerados apenas os valores determinados pela justiça.

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos.

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - RENDA PRESUMIDA - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O fluxo financeiro de rendimentos e de despesas/aplicações ("fluxo de caixa"), a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. Caracteriza omissão de rendimentos a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas



mel



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

ORIGENS DE RECURSOS - SALDOS BANCÁRIOS - APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

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

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida, divergente de dados constantes em escritura pública, não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

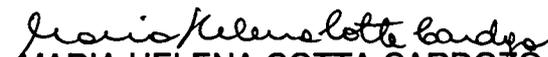
Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RUBENS PAVAN.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa a 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Recurso nº. : 141.595
Recorrente : RUBENS PAVAN

RELATÓRIO

RUBENS PAVAN, contribuinte inscrito no CPF/MF 143.104.069-04, residente e domiciliado na cidade de Londrina, Estado do Paraná, à Rua Pio XII, nº 585 – apto 04 – Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Londrina - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 801/814, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 820/852.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 12/12/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 743/749, com ciência através de AR, em 13/12/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 191.646,84 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física e multa isolada, acrescidos da multa de ofício de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1999 e 2000, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1998 e 1999.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora constatou as seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

1 – RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE JUROS RECEBIDOS DE MÚTUOS A

PESSOAS FÍSICAS: Omissão de rendimentos de juros recebidos por mútuo à pessoa física – Casimiro Zavierucha (CPF 013.751.309-78) -, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

2 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, da Lei n.º 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei n.º 8.134, de 1990; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

3 – MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física devido a título de carnê-leão. Infração capitulada nos artigo 8º, da Lei n.º 7.713, de 1988 combinado com ao artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 751/759, entre outros, os seguintes aspectos:

- que como não foram apresentados os extratos bancários de aplicações financeiras e contas-correntes (solicitados mediante o Termo de Início de Ação Fiscal), e tendo em vista a necessidade desses documentos para se proceder a necessária verificação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

de compatibilidade entre movimentação bancária e os recursos informados em declarações de Imposto de Renda – verificação que se mostrou mais necessária ainda, após as constatações informadas na representação fiscal para quebra judicial do sigilo bancário do contribuinte;

- que assim, diante do exposto, em 12/12/00, solicitamos à Procuradoria da Fazenda Nacional, a quebra judicial do sigilo bancário do contribuinte, de sua cônjuge e de seu filho, a qual somente foi concedida em 25/09/02, conforme sentença do processo judicial 2001.70.01.001591-2 (fls. 205/227),

- que convém destacar que a quebra foi parcial, visto que não foi concedida a quebra em relação à esposa e filho, e nem foi permitido nosso acesso a extratos e outros documentos bancários de valor inferior a R\$ 50.000,00 – por isso, a Fazenda impetrou recurso, pendente de decisão, até a presente data;

- que com relação à anexação dos extratos supramencionados, convém destacar que, à época desse procedimento (março/abril de 2003) não havia determinação judicial de desentranhamento (dos autos de quebra de sigilo) dos extratos contendo lançamentos de valor inferior a R\$ 50.000,00 – o que somente ocorreu em 28/10/03, como se vê pela cópia do despacho judicial à folha 601 -, de forma que, no presente processo, foram anexadas cópias da totalidade dos extratos bancários;

- que tendo em vista a impossibilidade de se substituir os extratos pelos relatórios contendo somente valores não inferiores a R\$ 50.000,00 (a serem elaborados pelos Bancos, conforme o despacho judicial, supramencionado), já que até a presente data, tais documentos ainda não constavam dos autos do processo judicial e, ainda, devido à proximidade da decadência fiscal de 1998, encerramos a presente fiscalização, mantendo as mencionadas cópias de extratos, entretanto, não descumprimos a decisão judicial relativa à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

quebra de sigilo bancário, visto que não utilizamos nenhum lançamento bancário de valor inferior àquele limite, na apuração dos créditos fiscais constantes do presente processo fiscal;

- que intimamos o contribuinte a nos informar a destinação dos cheques com valor superior a R\$ 50.000,00, em resposta informou-nos que os cheques/avisos foram utilizados para pagamentos diversos, sem discriminar valores e sem apresentar qualquer documento comprobatório;

- que reunindo dados relativos a origens e aplicações de recursos financeiros, elaboramos as planilhas denominadas "Demonstrativo", onde, com base no documentos nele citados, discriminamos, por mês, as origens e destinações de recursos financeiros do contribuinte, durante os anos de 1998 e 1999;

- que ao consolidarmos os dados de origens e aplicações constantes dos demonstrativos, constatamos a ocorrência de dispêndio de recursos em montante superior ao de recursos disponíveis declarados, passível de lançamento tributário, visto que caracteriza ocorrência de omissão de receitas, nos meses de janeiro/1998 (R\$ 126,71), dezembro/1998 (R\$ 135.351,03) e janeiro/1999 (R\$ 55.437,69);

- que com base no item "10" do quadro de bens da "Declaração de Ajuste/2000 (fls. 49); na declaração do Sr. Casimiro Zavierucha (ás fls. 130/131); e na informação do próprio contribuinte, apuramos que este concedeu àquele, um empréstimo de R\$ 770.000,00 (em janeiro/1999), recebendo de volta, no mesmo mês, a quantia de R\$ 794.500,00, mediante o depósito desse valor na sua conta-corrente 68.802-4 Banestado. Tendo em vista que dessa operação resultou um rendimento no montante de R\$ 24.500,00, e que não foi encontrado nenhum recolhimento de imposto relativo a essa operação efetuamos o lançamento fiscal por omissão de receitas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Em sua peça impugnatória de fls. 764/782, instruída pelos documentos de fls. 783/797 apresentada tempestivamente, em 12/01/04, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, em preliminar, como se denota do processo (fl. 760), o impugnante foi cientificado, no presente processo, em 13/12/03. Porém, em análise aos autos, constata-se que a fiscalização impinge, ao impugnante, o pagamento de valor supostamente devido a título de IRPF anterior a novembro de 1998 e que, portanto, foi alcançado pelos efeitos da decadência;

- que , ainda em preliminar, nota-se que as informações que lastrearam os trabalhos da fiscalização foram obtidas a partir de documentos juntados ao processo judicial de quebra de sigilo bancário do ora impugnante, em flagrante violação à decisão judicial;

- que a decisão judicial é expressa ao limitar a quebra do sigilo bancário às "movimentações individualmente consideradas que envolvem cifras iguais ou superiores a R\$ 50.000,00";

- que as instituições financeiras, no entanto, apresentaram ao MM. Juiz Federal todas as movimentações financeiras do impugnante, e não apenas aquelas iguais ou superiores a R\$ 50.000,00 (individualmente consideradas). Esta irregularidade foi denunciada pelo impugnante ao MM. Juiz Federal, o qual, em despacho de 01/07/03 (fl. 467) determinou o desentranhamento dos documentos apresentados pelas instituições financeiras e que os mesmos fossem autuados em separado, "ressalvando-se na respectiva capa que se tratam de documentos sigilosos". Em posterior despacho (fl. 601), o MM. Juiz Federal determinou que os bancos informassem apenas as movimentações superiores a R\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

50.000,00 (individualmente consideradas), e que os documentos por eles fornecidos fossem desentranhados e devolvidos aos bancos quando da vinda da nova documentação. E tudo isso porque os documentos encaminhados pelos bancos ao MM. Juiz Federal não atendiam, com exatidão, a sua sentença;

- que, todavia, a fiscalização, de forma absolutamente irregular, extraiu cópias destes documentos que foram juntados pelas instituições financeiras ao processo judicial e os anexou ao presente PAF, para, com base neles, proceder à autuação;

- que houve no presente processo administrativo flagrante violação do sigilo bancário do contribuinte sem a correspondente autorização judicial. Mas do que isso houve flagrante descumprimento de ordem judicial;

- que até presente momento, os bancos não apresentaram ao MM. Juiz Federal os documentos nos moldes como por ele determinado (e veja-se que foi o fisco que optou pela via judicial para obter a quebra do sigilo bancário). Além disso, a fiscalização obteve, de forma absolutamente irregular, documentos que se encontravam encartados ao processo judicial sem qualquer autorização do Juiz da causa, de forma que a tão só presença destes documentos no presente processo torna-o nulo, em face da violação à garantia do sigilo bancário do contribuinte e da desobediência à ordem judicial;

- que, além disto tudo, ocorre nulidade do presente processo e do Auto de Infração porque, tendo sido refeitos os demonstrativos e as planilhas que apontam variação patrimonial a descoberto, não foi aberta oportunidade para que o contribuinte se manifestasse sobre eles, de forma que houve preterição do direito de defesa;

- que, aliás, o cerceamento do direito de defesa é visível na medida em que os novos demonstrativos e planilhas contém um número muito grande de valores e dados,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

de forma que o contribuinte necessitaria revisar todo o trabalho da fiscalização para saber de eventuais incorreções merecedoras de reparo.

- que no caso específico da variação patrimonial a descoberto com base em movimentação bancária, por certo que a apuração deverá considerar todos os lançamentos a débito e a crédito, sob pena de desfigurar todo o processo matemático;

- que é o que ocorreu no presente processo, pois as movimentações de valor inferior a R\$ 50 mil são foram consideradas nos fluxos financeiros mensais;

- que, por outro lado, tal fato não pode ser imputado ao contribuinte, ora impugnante, pois a limitação foi imposta por decisão judicial, de forma que ele não pode ser prejudicado por ato que não cometeu e para o qual não colaborou. Ao revés, foi o próprio fisco que requereu judicialmente as informações dos bancos e, portanto, deve submeter-se à decisão soberana do Poder Judiciário. Mas não poderia, em face de limitação imposta por decisão judicial, pretender alcançar variação patrimonial a descoberto com base em dados parciais, com o ocorreu no caso e que acabou por conspurcar totalmente o procedimento de apuração de variação patrimonial a descoberto;

- que, quanto à multa qualificada, exatamente pelas razões apresentadas deve ser afastada a aplicação da multa agravada de 150%, já que, como se depreende dos dispositivos legais que regem a matéria, a aplicação da multa agravada de 150% está condicionada, primeiro, a que exista evidente intuito de fraude, como, também, está condicionada a presença do dolo.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba – PR,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção, integral, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que inicialmente, cabe demarcar o objeto do litígio, uma vez que, em relação à omissão de rendimentos de juros recebidos de mútuo à pessoa física, em 01/1999, no valor de R\$ 24.500,00, e da respectiva multa isolada, por falta de recolhimento do imposto de renda a título de carnê-leão, no valor de R\$ 4.783,12, houve a concordância por parte do autuado, o que torna definitiva a exigência correspondente de R\$ 6.737,50 de imposto de renda, R\$ 5.053,12 de multa de ofício, R\$ 4.783,12 de multa exigida isoladamente, além dos encargos legais, devendo ser consideradas como matérias não-litigiosas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997;

- que, como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário está bem definido no inciso I do citado art. 173. Todavia, a despeito do que determina o art. 142 do CTN, grande parte dos tributos e contribuições administrados pela SRF condiciona-se à sistemática de recolhimento ou pagamento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer os respectivos créditos sem prévio exame da autoridade administrativa;

- que em se tratando, no caso, de lançamento correspondente a acréscimo patrimonial a descoberto, é preciso lembrar que os valores apurados são acrescidos aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual, ou seja, é nesse momento que se terá o quantum de imposto devido. Isso porque o fato gerador do imposto de renda de pessoa física é um exemplo clássico de tributo que se enquadra na classificação de fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, ou seja, aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível;

- que assim é que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Destarte, o fato jurídico tributário somente considera-se consumado por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, ainda que compreenda os rendimentos recebidos no ano-calendário findo em 31 de dezembro e que o imposto seja devido na medida em que os rendimentos forem percebidos. Tanto que o lançamento ou qualquer outro pronunciamento, por parte da Fazenda Pública, só pode ser efetuado após a data em que se instaure a possibilidade jurídica de assim proceder-se, ou seja, após a efetiva entrega da declaração de Ajuste Anual, ou, em não ocorrendo tal entrega, após o prazo limite estipulado para a sua entrega. Somente após esse prazo é que se tem como verificado o descumprimento da obrigação tributária, pressuposto para a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício. É ilógico pensar que antes da manifestação por parte do contribuinte, com a entrega da declaração, onde caberia oferecer à tributação os rendimentos por ele recebidos no ano-calendário, possa a Fazenda Pública fazer qualquer exigência em relação a esses rendimentos, a não ser que se presuma que eles não serão declarados. A lógica impõe analisar os rendimentos ali declarados para aí sim, na constatação de omissão, dedução indevida ou qualquer outra infração à legislação tributária, proceder à exigência respectiva;

- que no que concerne à juntada aos autos de cópias integrais dos extratos das contas bancárias do contribuinte (fls. 241/457), teve como base a autorização judicial de quebra parcial do sigilo bancário do contribuinte. Na sentença em que foi julgada parcialmente procedente a Ação Cautelar de Exibição de Documentos, em 12/08/02 (fls. 205/214), o Juiz Federal Substituto da 1ª Vara Federal de Londrina determinou às instituições financeiras apresentarem cópias dos extratos bancários relativos a todas as contas bancárias do contribuinte, no período de 1995 a 1999, ressalvando que, em relação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

às movimentações individualmente consideradas que envolvessem cifras iguais ou superiores a R\$ 50 mil, a instituição financeira deveria trazer aos autos, ainda, cópias dos documentos bancários envolvidos na transação. Assim, cumprindo a determinação judicial as instituições bancárias remeteram os documentos exigidos e que foram trazidos ao presente processo, não apresentado qualquer desobediência ao despacho judicial;

- que somente com o conhecimento dos Embargos de Declaração, aposto pelo embargante Rubens Pavan, foi reconhecida pelo magistrado a ocorrência de contradição no julgado, retificando o dispositivo da sentença para que as instituições financeiras apresentassem cópias dos extratos bancários, no período de 1995 a 1999, e dos documentos bancários envolvidos na transação, em relação às movimentações individualmente consideradas que envolvessem cifras iguais ou superiores a R\$ 50 mil (fls. 226/227). Entretanto, a determinação para que novos ofícios fossem expedidos ao Banco Itaú S.A. e Banestado S.A. e para desentranhamento da documentação anteriormente enviada foi comunicada à Fazenda Nacional somente em 14/11/2003, após a elaboração das planilhas de evolução patrimonial pela fiscalizada, cuja ciência ao contribuinte para manifestação ocorreu em 15/10/2003 (fl. 563). Veja-se que a ordem para devolução dos documentos aos bancos deveria ser cumprida com a vinda da nova documentação, o que não ocorreu até a data do lançamento;

- que, de qualquer forma, na sentença proferida, o Juiz Federal Substituto da 1ª Vara Federal de Londrina, tendo em vista que a Ação Cautelar por objetivo final a obtenção de dados com efeitos tributários indispensáveis aos interesses do Fisco, delimitou a quebra do sigilo bancário a valores superiores a R\$ 50 mil, por entender que esta cifra se mostrava suficientemente adequada para a busca de eventuais omissões relevantes de receitas tributáveis. Determinação que foi seguida pelo fiscal autuante quando da lavratura do Auto de Infração, já que no lançamento foram consideradas tão-somente as movimentações bancárias individualmente consideradas que envolviam valores superiores a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

R\$ 50.000,00. Assim, independentemente de, na primeira elaboração dos Demonstrativos Mensal de Evolução Patrimonial, cuja ciência ao contribuinte se deu em 14/10/03 (fls. 526/563), ter constado valores de movimentações bancárias inferiores a R\$ 50 mil, não se vislumbra descumprimento á ordem judicial, já que foram emitidas novas planilhas adequando os valores ali constantes à decisão judicial e utilizando para apuração do crédito fiscal apenas os lançamentos bancários de valor superior ao que foi estabelecido para o acesso ao Fisco;

- que ademais, a limitação imposta na decisão de 1ª instância foi objeto de apelação pela Procuradoria da Fazenda Nacional, junto ao Egrégio tribunal Regional Federal da Quarta Região, buscando a reforma da r. chancela judicial, para que se permitisse não só a quebra do sigilo bancário de todos os envolvidos, como também a redução do limite da movimentação bancária ao estabelecido pela Lei nº 9.430, de 1996 (fls. 215/225);

- que quanto à alegada falta de oportunidade para a sua manifestação acerca dos demonstrativos e planilhas que acusaram variação patrimonial a descoberto, também não tem procedência. Juntamente com o auto de infração, cuja ciência, via postal, se deu em 13/12/03 (fls.760), foram-lhe entregues todos os demonstrativos e planilhas que deram suporte ao lançamento. Sendo que o prazo que lhe foi facultado para contestação é o trazido pelo art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, que prevê a apresentação da impugnação ao órgão preparador no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Além do mais, as movimentações de origens e aplicações de recursos financeiros consignados nessas planilhas e demonstrativos já eram de seu pleno conhecimento, tanto que, em 14/10/03, anteriormente à lavratura do Auto de Infração, o autuado foi cientificado do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal – 01" (fls. 561/562) e intimado a manifestar-se sobre os valores neles apurados (fls. 526/563). Posteriormente, novos Termos de Constatação foram emitidos para que o interessado prestasse esclarecimentos acerca de transações específicas envolvendo aplicações e/ou origens de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

recursos apurados nos demonstrativos ou em razão de suas justificativas anteriormente apresentadas (fls. 567/568, 667, 675 e 693/694). Portanto, as planilhas juntadas ao Auto de Infração foram elaboradas a partir dos demonstrativos mensais de evolução patrimonial anteriormente emitidos, efetuando as alterações solicitadas e justificadas pelo interessado, como detalhadamente mencionado no Termo de Verificação Encerramento de Ação Fiscal (fls. 751/759);

- que quanto ao fato de terem sido considerados no Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial apenas os lançamentos bancários iguais ou superiores a R\$ 50.000,00, como bem acentuou o contribuinte, trata-se de uma determinação judicial que não poderia deixar de ser cumprida pelo Fisco e, portanto, estaria impedido de considerar nos demonstrativos mensais de evolução patrimonial valores inferiores ao estipulado na sentença judicial. Entretanto, a utilização apenas dos dados permitidos para o levantamento da evolução patrimonial do contribuinte, ou seja, considerando tão-somente as movimentações bancárias iguais ou superiores a R\$ 50 mil, embora não demonstre a verdadeira situação financeira do contribuinte, não se pode afirmar que tal procedimento desfigurou o processo matemático de se apurar a variação patrimonial a descoberto;

- que em relação ao valor de R\$ 137.187,60, reclama o autuado ter sido considerado em duplicidade como dispêndio na planilha do mês de dezembro de 1998. No Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial, de dezembro/1998, (fl. 710), observa-se que esse valor está incluído no montante de R\$ 238.341,69, "3-Quitação de Dívidas", relativo a pagamento de título descontado do Banestado (fls. 720). No montante de R\$ 318.357,53, "13-Outras Aplicações", está incluído o valor de R\$ 235.524,49, relativo à transferência para Ismael Mogni. A alegação do autuado é de que a quitação do título, em 20/04/98, foi feita pelo avalista Sr. Ismael Mogni, passando a ser devedor desde até que, em dezembro/1998, efetuou o pagamento de seus débitos junto ao Sr. Ismael, no total de R\$ 235.524,49. Quanto ao valor de R\$ 235.524,49, pela transferência da conta bancária do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

contribuinte para a do Sr. Ismael Mologni, em 07/12/98 (fl. 387), não há qualquer dúvida quanto ao dispêndio. No tocante ao valor de R\$ 137.187,60, os documentos trazidos aos autos (fls. 792/794) comprovam o pagamento, em 20/04/98, no valor de R\$ 142.063,13, do título descontado no Banestado, mas não que a liquidação do empréstimo tenha sido efetuada por pessoa diferente da do contribuinte. A declaração firmada pelo Sr. Ismael Mologni não demonstra de forma inequívoca essa transação, já que se trata de declaração entre as partes que poderia a qualquer tempo ser elaborada. Bastaria, por exemplo, para confirmar sua alegação, a comprovação do débito em conta corrente do avalista ou a apresentação de cópia de cheque emitido para tal fim, se fosse o caso;

- que no que tange à solicitação para o aproveitamento do saldo de recursos positivos, em 31/12/98, no "Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial", para o ano seguinte, deve-se ressaltar que o resultado apurado naquele demonstrativo equivale a uma soma de recursos superior às aplicações e dispêndios detectados, na permite a passagem de um exercício financeiro para outro. Note-se que, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens e direitos, o excesso de recursos sobre aplicações apenas pode ser aproveitado sem qualquer justificativa em meses subseqüentes, dentro do mesmo ano-calendário. Por outro lado, somente poderão ser considerados como recursos financeiros em exercícios seguintes quando, além de declarados, restar devidamente justificada a origem e a sua existência no final do período, cabendo ao interessado, nesse caso, demonstrar de forma convincente a existência desse numerário em caixa. Caso contrário, considerar-se-á numerário consumido dentro do próprio ano;

- que a aplicação da multa de ofício agravada em 150% se deu, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fl. 757), pelo fato de o contribuinte, em duas oportunidades, ter prestado declaração falsa: a) ao informar que o imóvel no Jardim Santo Antônio fora vendido em 13/07/92 por CR\$ 20.000.000,00 e, numa segunda informação, que essa venda teria ocorrido em 19/03/98 pela quantia de R\$ 60.000,00, nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

termos da escritura pública, com intuito de impedir o lançamento tributário por falta de recolhimento do imposto sobre ganhos de capital; e b) ao se manifestar, sobre a apuração de variação patrimonial a descoberto, que deveria ser incluído o valor de R\$ 60.000,00 como recurso, em 03/1998, pela venda do referido imóvel, quando foi constatado, por declaração/documento do adquirente do imóvel citado, que foi recebido em dinheiro pela operação, realizada em 1997, R\$ 35.000,00, e o restante sendo quitado pela entrega de um imóvel de menor valor;

- que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito penal. A informação inicial do contribuinte de que a alienação do imóvel teria sido efetivada em data e valor divergente dos dados constantes em escritura pública, sem estar apoiada em documentos que suportassem essa alegação, não teria peso algum diante de um documento público e, portanto, não seria motivo bastante para retardar ou impedir o lançamento tributário. Numa segunda informação, de que a transação ocorreu de acordo com o documento público, tendo sido essa alegação sustentada até à impugnação apresentada, não foi sequer acatada pela fiscalização, que procedeu ao lançamento com base em declaração prestada pelo adquirente do imóvel. Assim, a prestação de informação ao fisco, em resposta à intimação emitida, divergente de dados constantes em escritura pública, não evidencia o intuito de fraude, que justifique a imposição da multa de 150%;

- que, quanto aos juros de mora – Taxa Selic, o lançamento seguiu estritamente o que determina a legislação em vigor, devendo a autoridade lançadora, por dever de ofício, agir na forma que dispõe a legislação tributária, sob pena de, em não assim fazendo, sofrer responsabilização funcional, sendo que a discussão que verse sobre inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de normas regularmente editadas exorbita a competência legal das instâncias administrativas, não tendo, a autoridade julgadora, competência para apreciar tais arguições, prerrogativa esta privativa do Poder Judiciário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

É se ressaltar que no voto vencedor foi mantida a multa qualificada de 150%, vencido o relator da matéria, sob o argumento de que as informações prestadas pelo contribuinte foram intencionais e conscientes e visavam modificar a data do fato gerador do tributo, característica que lhe é essencial, para evitar o lançamento do tributo incidente sobre ganhos de capital, no primeiro caso (fls. 119, item 16) e sobre acréscimo patrimonial a descoberto, no segundo (fls. 585/586, item 5.2), praticando fraude, como definida no art. 72 da lei nº 4.502, de 1964.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão de Primeira Instância são as seguintes:

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

Ano-calendário: 1998, 1999

EMENTA: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. JUROS DECORRENTES DE MÚTUO. MULTA ISOLADA. MATÉRIAS NÃO-IMPUGNADAS.

Não constituem objeto de litígio as matérias com as quais há concordância por parte do sujeito passivo.

DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O direito de o Fisco constituir o crédito tributário decai após 5(cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, retroagindo, entretanto, o marco inicial da contagem do prazo para a data da entrega da declaração de ajuste anual, se realizada antes.

NULIDADE.

Descabe a pretensão de nulidade do auto de infração, ainda que trazidos aos autos cópias integrais de extratos bancários, fornecidos pelas instituições financeiras, em decorrência de ordem judicial que autorizou a quebra do sigilo bancário envolvendo operações iguais ou superiores a R\$ 50 mil, se no lançamento foram considerados apenas os valores determinados pela justiça.



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

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

É tributável, no ajuste anual, o valor do acréscimo patrimonial apurado mensalmente e que evidencia renda auferida e não declarada, e não justificado pelos rendimentos declarados pelo contribuinte.

TÍTULO DESCONTADO. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO.

Para que seja admitida a exclusão do dispêndio no fluxo financeiro, deve restar devidamente comprovado que o pagamento de título bancário descontado foi efetuado com recursos do avalista.

APROVEITAMENTO DE RECURSOS PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE.

Não há como aproveitar os saldos positivos apurados em fluxo de caixa, elaborado pela fiscalização, para outro exercício, limitando-se a sua utilização apenas dentro do ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A prestação dolosa de informação incorreta ao fisco, em resposta à intimação emitida, sobre característica essencial do fato gerador, para impedir ou evitar o lançamento de tributo, evidencia o intuito de fraude, que justifica a imposição da multa de 150%.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Lançamento Procedente.”.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 04/06/04, conforme Termo constante às fls. 815/817, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (02/07/04), o recurso voluntário de fls. 820/852, instruído pelos documentos de fls. 853/856, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 853/856 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Inicialmente, é de esclarecer que o litígio nesta fase recursal se prende tão-somente sobre a discussão de omissão de rendimentos, apurados através de fluxo financeiro – “acréscimo patrimonial a descoberto” - , uma vez que, em relação à omissão de rendimentos de juros recebidos de mútuo à pessoa física, em 01/1999, no valor de R\$ 24.500,00, e da respectiva multa isolada, por falta de recolhimento do imposto de renda a título de carnê-leão, no valor de R\$ 4.783,12, houve a concordância por parte do autuado, na fase impugnatória, o que torna definitiva a exigência correspondente de R\$ 6.737,50 de imposto de renda, R\$ 5.053,12 de multa de ofício, R\$ 4.783,12 de multa exigida isoladamente, além dos encargos legais.

Em sua defesa o suplicante apresenta em preliminar uma série de argumentos divididos em preliminar de decadência, relativo ao período anterior a novembro de 1998, preliminares de nulidades do processo e do auto de infração.

Quanto a preliminar de decadência argüida pelo suplicante, apoiado na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa mensalmente no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

ano calendário. Entendendo que o imposto lançado, relativo ao período anterior a novembro de 1998, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (13/12//03), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador completo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por



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

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

V - da data em que o fato se tomou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

É incontestado que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviada absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03, tendo o suplicante tomado ciência do lançamento, em 13/12/03, conforme consta às fls. 760, não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se rejeitar a preliminar de decadência relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, se faz necessário mencionar que as mesmas já foram analisadas e rechaçadas pela decisão de Primeira Instância; cujos argumentos adoto e transcrevo para reforçar a minha posição quanto as preliminares:

"No que concerne à juntada aos autos de cópias integrais dos extratos das contas bancárias do contribuinte (fls. 241/457), teve como base a autorização judicial de quebra parcial do sigilo bancário do contribuinte. Na sentença em que foi julgada parcialmente procedente a Ação Cautelar de Exibição de Documentos, em 12/08/02 (fls. 205/214), o Juiz Federal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Substituto da 1ª Vara Federal de Londrina determinou às instituições financeiras apresentarem cópias dos extratos bancários relativos a todas as contas bancárias do contribuinte, no período de 1995 a 1999, ressalvando que, em relação às movimentações individualmente consideradas que envolvessem cifras iguais ou superiores a R\$ 50 mil, a instituição financeira deveria trazer aos autos, ainda, cópias dos documentos bancários envolvidos na transação. Assim, cumprindo a determinação judicial as instituições bancárias remeteram os documentos exigidos e que foram trazidos ao presente processo, não apresentado qualquer desobediência ao despacho judicial.

Somente com o conhecimento dos Embargos de Declaração, aposto pelo embargante Rubens Pavan, foi reconhecida pelo magistrado a ocorrência de contradição no julgado, retificando o dispositivo da sentença para que as instituições financeiras apresentassem cópias dos extratos bancários, no período de 1995 a 1999, e dos documentos bancários envolvidos na transação, em relação às movimentações individualmente consideradas que envolvessem cifras iguais ou superiores a R\$ 50 mil (fls. 226/227). Entretanto, a determinação para que novos ofícios fossem expedidos ao Banco Itaú S.A. e Banestado S.A. e para desentranhamento da documentação anteriormente enviada foi comunicada à Fazenda Nacional somente em 14/11/2003, após a elaboração das planilhas de evolução patrimonial pela fiscalizada, cuja ciência ao contribuinte para manifestação ocorreu em 15/10/2003 (fl. 563). Veja-se que a ordem para devolução dos documentos aos bancos deveria ser cumprida com a vinda da nova documentação, o que não ocorreu até a data do lançamento.

De qualquer forma, na sentença proferida, o Juiz Federal Substituto da 1ª Vara Federal de Londrina, tendo em vista que a Ação Cautelar por objetivo final a obtenção de dados com efeitos tributários indispensáveis aos interesses do Fisco, delimitou a quebra do sigilo bancário a valores superiores a R\$ 50 mil, por entender que esta cifra se mostrava suficientemente adequada para a busca de eventuais omissões relevantes de receitas tributáveis. Determinação que foi seguida pelo fiscal autuante quando da lavratura do Auto de Infração, já que no lançamento foram consideradas tão-somente as movimentações bancárias individualmente consideradas que envolviam valores superiores a R\$ 50.000,00. Assim, independentemente de, na primeira elaboração dos Demonstrativos Mensal de Evolução Patrimonial, cuja ciência ao contribuinte se deu em 14/10/03 (fls. 526/563), ter constado valores de movimentações bancárias inferiores a R\$ 50 mil, não se vislumbra descumprimento á ordem judicial, já que foram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

emitidas novas planilhas adequando os valores ali constantes à decisão judicial e utilizando para apuração do crédito fiscal apenas os lançamentos bancários de valor superior ao que foi estabelecido para o acesso ao Fisco.

Ademais, a limitação imposta na decisão de 1ª instância foi objeto de apelação pela Procuradoria da Fazenda Nacional, junto ao Egrégio tribunal Regional Federal da Quarta Região, buscando a reforma da r. chancela judicial, para que se permitisse não só a quebra do sigilo bancário de todos os envolvidos, como também a redução do limite da movimentação bancária ao estabelecido pela Lei nº 9.430, de 1996 (fls. 215/225).

Quanto à alegada falta de oportunidade para a sua manifestação acerca dos demonstrativos e planilhas que acusaram variação patrimonial a descoberto, também não tem procedência. Juntamente com o auto de infração, cuja ciência, via postal, se deu em 13/12/03 (fls.760), foram-lhe entregues todos os demonstrativos e planilhas que deram suporte ao lançamento. Sendo que o prazo que lhe foi facultado para contestação é o trazido pelo art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, que prevê a apresentação da impugnação ao órgão preparador no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Além do mais, as movimentações de origens e aplicações de recursos financeiros consignados nessas planilhas e demonstrativos já eram de seu pleno conhecimento, tanto que, em 14/10/03, anteriormente à lavratura do Auto de Infração, o autuado foi cientificado do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal – 01" (fls. 561/562) e intimado a manifestar-se sobre os valores neles apurados (fls. 526/563). Posteriormente, novos Termos de Constatação foram emitidos para que o interessado prestasse esclarecimentos acerca de transações específicas envolvendo aplicações e/ou origens de recursos apurados nos demonstrativos ou em razão de suas justificativas anteriormente apresentadas (fls. 567/568, 667, 675 e 693/694). Portanto, as planilhas juntadas ao Auto de Infração foram elaboradas a partir dos demonstrativos mensais de evolução patrimonial anteriormente emitidos, efetuando as alterações solicitadas e justificadas pelo interessado, como detalhadamente mencionado no Termo de Verificação Encerramento de Ação Fiscal (fls. 751/759)."

Correta a posição do relator na rejeição das preliminares, já que não houve desobediência judicial no caso e o lançamento foi realizado dentro do parâmetro restritivo imposto pela autoridade judicial, cuja decisão não transitou em julgado, bem como é



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

entendimento pacífico neste Conselho de Contribuintes que, em regra, somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimento.

Da mesma forma, é sem razão a posição do suplicante no sentido que o sigilo bancário, somente, poderia ser afastado por ordem judicial.

É de se esclarecer que no caso em discussão não houve quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa, entretanto, se houvesse, estaria dentro da normalidade da legislação de regência, já que entendo que o direito à privacidade não é ilimitado, tendo em vista o princípio da convivência de liberdades. Assim, não se pode, sob o manto da privacidade, pretender acobertar indistintamente qualquer irregularidade que seja objeto de apuração pelo fisco, ou seja, os direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal não se prestam a servir de manto protetor a comportamentos abusivos, e nem tampouco devem prevalecer diante de fatos que possam constituir crimes. Sejam eles crimes tributários ou não.

Não tenho dúvidas, que o direito ao sigilo bancário não pode ser utilizado para acobertar ilegalidades. Por outro lado, preserva-se a intimidade enquanto ela não atingir a esfera de direitos de outrem. Todos têm direito à privacidade, mas ninguém tem o direito de invocá-la para abster-se de cumprir a lei ou para fugir de seu alcance. Tenho para mim, que o sigilo bancário não foi instituído para que se possam praticar crimes impunemente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Desta forma, é indiscutível que o sigilo bancário, no Brasil, para fins tributários, é relativo e não absoluto, já que a quebra de informações pode ocorrer nas hipóteses previstas em lei.

Da mesma forma, a quebra do sigilo bancário não afronta aos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que:

"Ementa: Inquérito. Agravo regimental. Sigilo bancário. Quebra. Afronta ao artigo 5º, X e XII, da CF: Inexistência. (...).

I – A quebra do sigilo bancário não afronta o artigo 5º, X e XII, da Constituição Federal (Precedentes: PET. 577).

(...)

(Ac. Do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no AGRINQ-897/DF, rel. Min. Francisco Rezek, j. em 23.11.94)."

Ora, é cediço que o sigilo bancário não tem caráter incontestável nem absoluto, pois deve sempre estar submetido, como direito individual que é, aos interesses da sociedade em geral e, por conseguinte, ao interesse maior da preservação dos comandos estabelecidos pela lei.

Diz a Lei nº 4.595, de 1964:

"Art. 38 – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestado pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles Ter acesso às partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

§ 2º O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo.

§ 3º As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil.

§ 4º Os pedidos de informações a que se referem os §§ 2º e 3º, deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros.

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

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

Nos termos da lei, acima mencionada, o sigilo bancário será quebrado sempre que houver processo instaurado e a autoridade fiscalizadora considerar necessário, pois é sabido que os estabelecimentos vinculados ao sistema bancário não poderão eximir-se de fornecer à fiscalização, em cada caso especificado pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, cópias das contas correntes de seus depositantes ou de outras pessoas que tenham relações com tais estabelecimentos, nem de prestar informações ou quaisquer esclarecimentos solicitados, se a autoridade fiscal assim o julgar necessário, tendo em vista a instrução de processo para qual essas informações são requeridas.

É evidente, que a possibilidade da quebra do sigilo bancário é de natureza excepcional, e o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, arrola as oportunidades em que terceiros tem acesso ao conhecimento de dados e informações de operações realizadas no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

mercado financeiro pelos seus investidores/clientes. Os parágrafos, do artigo anteriormente citado, estabelecem, de forma clara, quais são as autoridades que tem acesso a estas informações, ou seja, Poder Judiciário (§ 1º); Poder Legislativo (§ 2º); Comissões Parlamentares de Inquérito (§ 3º) e os agentes fiscais do Ministério da Fazenda e dos Estados (§§ 5º e 6º).

O texto acima estabelece com clareza a obrigatoriedade que os bancos tinham de permitir aos agentes fiscais o exame dos registros de contas de depósitos. Para isto, bastaria demonstrar a existência de processo fiscal e declarar que tal documentação era indispensável à investigação em curso. Desta forma, entendo que fica demonstrado que, já em 1964, os bancos estavam obrigados a fornecer à fiscalização documentação a respeito de transações com seus clientes.

Não há como discordar que a expressão "processo instaurado" se refere ao "processo administrativo fiscal", já que em caso contrário não haveria a necessidade de existirem os parágrafos 5º e 6º do referido diploma legal.

Assim, fica evidenciado que para a Administração Tributária Federal ter acesso a informações relativo às atividades e operações no mercado financeiro e de capitais realizadas pelos contribuintes pessoas físicas e/ou jurídicas, estaria condicionada a observância de certos requisitos, quais sejam: ter processo administrativo fiscal instaurado; que as informações a serem solicitadas fossem indispensáveis e que estas informações não poderiam ser reveladas a terceiros.

Já, por outro lado, em 1966, a Lei n.º 5.172 (Código Tributário Nacional) promoveu alterações no dispositivo acima transcrito, eliminando a exigência de prévia existência de processo. No art. 197 o Código Tributário Nacional dispõe:



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

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

"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:

...

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras."

Após a edição do Código Tributário Nacional, o Decreto n.º 1.718, de 1979 reforçou a obrigatoriedade que têm as Instituições Financeiras de prestar informações às autoridades fiscais. No art. 2º daquele ato legal foi estabelecido:

"Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob administração do Ministério da Fazenda, ou quando solicitados a prestar informações, os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de registro, o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituírem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as Companhias de Seguros, e demais entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações para a mesma fiscalização."

Já no comando da Lei n.º 8.021, de 1990, esta obrigatoriedade é mais abrangente incluindo Bolsa de Valores e Assemelhadas, além das Instituições Financeiras, cuja redação diz o seguinte:

"Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º."

Evidente está, diante das normas legais acima transcritas, que as instituições financeiras não podem invocar o dever de sigilo bancário quando da efetivação, por parte da Fazenda Pública, de pedido de informações acerca de um terceiro, existindo processo administrativo fiscal que permita tal solicitação. Não há que se falar, portanto, em quebra do sigilo bancário, uma vez que a autoridade fazendária encontra-se legalmente obrigada a manter os dados recebidos sob sigilo, conforme impõe o parágrafo 6º do artigo 38 da Lei n.º 4.595, de 1964.

Os dispositivos legais acima citados, não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, dão respaldo ao procedimento da fiscalização. Por esta razão, rejeita-se o argumento de que os documentos foram obtidos de forma ilícita. O sigilo bancário, face à farta legislação existente, não pode ser argüido com a finalidade de negar informações ao fisco.

A Lei n.º 8.021, de 1990 revoga, para fins fiscais, a obrigatoriedade das instituições financeiras a conservar sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, estabelecido no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 1964. Este último dispositivo legal já estabelecia em seus parágrafos 5º e 6º que:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

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

Agora sob o comando da Lei Complementar n.º 105, de 2001, esta condição é indiscutível, cuja redação diz o seguinte:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I – a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II – o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;

IV – a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V – a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

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 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.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

(...)

Art. Revoga-se o art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.”.

Ora, se antes existiam dúvidas sobre a possibilidade da quebra do sigilo bancário via administrativa (autoridade fiscal), agora estas não mais existem, já que é cristalino na lei complementar, acima transcrita, a tese de que a Secretaria da Receita Federal tem permissão legal para acessar os dados bancários dos contribuintes, expressamente autorizado pelo artigo 6º da mencionada lei complementar. O texto autorizou, expressamente, as autoridades e agentes fiscais tributários a obter informações de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado.

Assim, se fosse o caso, estaria afastada a pretensa quebra de sigilo bancário de forma ilícita, já que há permissão legal para que o Estado através de seus agentes fazendários, com fins públicos (arrecadação de tributos), visando o bem comum, possa ter acesso aos dados protegidos, originariamente, pelo sigilo bancário. Ficam o Estado e seus agentes responsáveis, por outro lado, pela manutenção do sigilo bancário e pela observância do sigilo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Nesse sentido, leia-se a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, contido no Compêndio de Direito Tributário, Ed. Forense, 1a. Edição, 1984, pág. 746:

"O sigilo dessas informações, inclusive o sigilo bancário, não é absoluto. Ninguém pode se eximir de prestar informações, no interesse público, para o esclarecimento dos fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas sim, para revestir a revelação deles de um caráter de excepcionalidade. Assim, compete à autoridade administrativa, ao fazer a intimação escrita, conforme determina o Código Tributário Nacional, estar diante de processos administrativos já instaurados, onde as respectivas informações sejam indispensáveis."

Desta forma, dentro dos limites estabelecidos pelos textos legais que tratam o assunto, os Auditores-Fiscais da Receita Federal poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, desde que houver processo fiscal administrativo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. Devendo ser observado que os documentos e informações fornecidos, bem como seus exames, devem ser conservados em sigilo, cabendo a sua utilização apenas de forma reservada, cumprido as normas a prestação de informações e o exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, a que alude a lei, não constitui, portanto, quebra de sigilo bancário.

Sempre é bom lembrar que o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais constitui um dos requisitos do exercício da atividade administrativa tributária, cuja inobservância só se consubstancia mediante a verificação material do evento da quebra do sigilo funcional, quando, então, o agente envolvido sofrerá a devida sanção.

Da mesma forma, discordo daqueles que defendem a ilegalidade da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001, sob o argumento que em face ao princípio constitucional que veda a aplicação retroativa da lei, a mesma (LC nº 105, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

2001), não poderia ter sido tomada pelas autoridades fiscais para respaldar a obtenção e o exame da movimentação bancária anterior a vigência desta lei complementar.

Ora, é sabido que a matéria relativa à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, que diz:

“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, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

Nesta hipótese, a tese é de que a Lei Complementar nº 105, de 2001, não poderia retroagir, já que não tem natureza procedimental e sim dispõe de conteúdo material, cuja aplicação retroativa é vedada pelo disposto nos artigos 105, 106 e 144, “caput”, do CTN.

Ora, é sabido que as leis de procedimento, como o é a Lei Complementar nº 105, de 2001, são aplicáveis ao processo no estado em que se encontra, já que a mesma não é lei tributária, ou seja, não é uma lei cuja natureza jurídica seja estabelecer qualquer matéria tributável.

Indiscutivelmente é sabido que o “caput” do art. 144 do CTN se refere à regra de direito material, ou seja, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto que os seus parágrafos contêm solução aplicável ao procedimento fiscal, processo ou aspecto formal do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

É evidente que o § 1º do art. 144 do CTN, regula matéria diferente de seu “caput”, nota-se que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o tributarista Jose Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário” - 2ª edição, Malheiros Editores Ltda. – ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

“Lançamento está, aí, no art. 144, caput, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente e estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico – enquanto *in fieri* o procedimento de lançamento – legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Da mesma forma, existem julgados no âmbito do Poder Judiciário que respaldam o entendimento anteriormente citado, conforme se pode constatar nas decisões abaixo transcritas:

Sentença proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.045127-8/SC, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO. O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal. No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a imposto e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar 105/2001). As disposições da Lei nº 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.”

Sentença proferida pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2002.04.01.003040-0/PR, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº 105/01. procedimento de fiscalização. Quebra de sigilo. Inocorrência. 1. a Lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a 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 2001 poderão valer-se dessa informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução, preservando o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso à informação junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01”.

Recentemente, a questão em debate já foi objeto de exame pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual tende por firmar jurisprudência de que a regra do artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001 é de natureza procedimental (CTN, art. 144, I), de sorte que nada impede a autoridade fiscal dela se servir para obter informações bancárias pretéritas de contribuintes sob fiscalização. A título de exemplo, veja-se o teor do acórdão da Primeira Turma do aludido tribunal, proferido em 02/12/03 no julgamento do Recurso Especial nº 506.232 – PR (Diário da Justiça de 16/02/04 – p. 00211):

“EMENTA

TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art 6º dispõe: "Art. 6 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."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido.”.

Em síntese é de se concluir, que as leis que regulam os aspectos formais do lançamento têm aplicação imediata, ou seja, passam a regular a atividade de lançamento na data em que o ato é exercido, ainda que a lei tenha vigência posterior à ocorrência da obrigação. Essa compreensão é perfeitamente válida para as leis que tenham instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, visando à ampliação de poderes de investigação das autoridades fiscais.

É de se concluir, que na situação analisada, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 105, de 2001, seria facultado à autoridade fiscalizadora obter diretamente das instituições, sem necessidade de ordem judicial, extratos de contas bancárias e outros documentos de contribuintes submetidos à fiscalização, inclusive de períodos pretéritos à edição da aludida lei.

Como também, nesta linha de pensamento argumentativo, não há que se falar em ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, para contestar a aplicação da Lei Complementar nº 105, de 2001, uma vez que esses institutos não alcançam normas de carácter adjetivo, externas aos aspectos concernentes do fato gerador, e que visam à melhoria dos processos de fiscalização e apuração, como é o caso dos dispositivos legais combatidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Assim, com a devida vênia, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

Por óbvio, é desejável que em qualquer situação os contribuintes tenham permanente acesso aos autos em que são tratados assuntos de seus interesses nas repartições administrativas. Não se materializando, porém, essa situação ideal, cabe perquirir, em face de cada situação específica e às luzes dos princípios que regem o processo administrativo tributário, se a ocorrência possui o condão de acarretar algum prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

Neste caso concreto, constata-se de forma inequívoca que o suplicante tinha, desde o momento da ciência do auto de infração, conhecimento de todas as peças relevantes do processo.

Está evidente nos autos que o suplicante, acompanhou toda a ação fiscal desde o início.

É absolutamente verdadeiro, portanto, que a ação fiscal não se reporta a nenhum documento ou peça cuja existência não fosse amplamente conhecida pelo suplicante.

Ora, se o suplicante acompanhou o andamento da ação fiscal desde o seu início até a ciência do auto de infração; se as peças que embasam o lançamento contêm, todas elas, a ciência dessa mesma pessoa, carece de fundamento a alegação de que a defesa foi cerceada apenas pela circunstância de o prazo não ter sido aquele desejado pelo suplicante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente inútil a sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a alegação do prazo exíguo, falta de cópias de documentos, não tem o condão de acarretar a nulidade do lançamento, já que, de acordo com o Processo Administrativo Fiscal, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação demarca o início da fase litigiosa, ensejando o exercício do contraditório onde se deverá apresentar os argumentos, as alegações e os documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Assim sendo, entendo que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

No mérito em si, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara se resume, como ficou consignado no Relatório, à "Acréscimo Patrimonial a Descoberto".

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro ("fluxo de caixa"), que o contribuinte apresentava, em determinados meses dos anos-calandário de 1998 e 1999, saldo negativo, representando desta forma presunção de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, bem como omissão de ganho de capital na alienação de bens.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acréscimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

“Lei n.º 7.713, de 1988:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Lei n.º 8.134, de 1990:

“Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

...

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.”.

Lei n.º 8.021, de 1990:

“Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.”.

Como se depreende da legislação, anteriormente, citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovadas pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Assim, não há dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais. Entretanto, se faz necessário algumas considerações específicas quanto à matéria de prova, já que o suplicante entende que a decisão Primeira Instância deixou de acolher a argumentação de que a suposta variação patrimonial de dezembro de 1998 (R\$ 135.351,03) decorre da inclusão, em duplicidade, do pagamento do empréstimo de R\$ 137.187,60 obtido pelo recorrente junto ao Banco Banestado em março/1988, cujo valor foi creditado na conta corrente nº 68.802-4 de sua titularidade, e que foi considerado como recurso/origens, conforme demonstrativo de fl. 107 e demonstrativo 04/1998 (fl. 714)

É cristalino nos autos, que em relação ao valor de R\$ 137.187,60, reclama o autuado ter sido considerado em duplicidade como dispêndio na planilha do mês de dezembro de 1998. No Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial, de dezembro/1998, (fl. 710), observa-se que esse valor está incluído no montante de R\$ 238.341,69, "3-Quitação de Dívidas", relativo a pagamento de título descontado do Banestado (fls. 720). No montante de R\$ 318.357,53, "13-Outras Aplicações", está incluído o valor de R\$ 235.524,49, relativo à transferência para Ismael Mogni.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Como se vê, a alegação do autuado é de que a quitação do título, em 20/04/98, foi feita pelo avalista Sr. Ismael Mogni, passando a ser devedor desde então, em dezembro/1998, efetuou o pagamento de seus débitos junto ao Sr. Ismael, no total de R\$ 235.524,49. Quanto ao valor de R\$ 235.524,49, pela transferência da conta bancária do contribuinte para a do Sr. Ismael Mogni, em 07/12/98 (fl. 387), não há qualquer dúvida quanto ao dispêndio.

A decisão de Primeira Instância já se manifestou que no tocante ao valor de R\$ 137.187,60, os documentos trazidos aos autos (fls. 792/794) comprovam o pagamento, em 20/04/98, no valor de R\$ 142.063,13, do título descontado no Banestado, mas não que a liquidação do empréstimo tenha sido efetuada por pessoa diferente da do contribuinte. A declaração firmada pelo Sr. Ismael Mogni não demonstra de forma inequívoca essa transação, já que se trata de declaração entre as partes.

Ora, bastaria, por exemplo, para confirmar sua alegação, a comprovação do débito em conta corrente do avalista ou a apresentação de cópia de cheque emitido para tal fim, se fosse o caso.

Seria desnecessário dizer, que cabe ao suplicante comprovar com documentação hábil e idônea que o ônus do pagamento foi suportado por outra pessoa, nada se comprovou a este respeito, a não ser simples alegações. Sendo que a alegação, desacompanhada de prova material irrefutável, de que o pagamento foi de forma diferente não tem o condão de sobrepujar as provas contidas nos autos.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

(exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se que as presunções jûris tantum, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual, impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pelo recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Caberia, sim, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar argumentos, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal ou mesmo reduzir parte, persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em provas, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído.

No que diz respeito à aplicação da multa qualificada verifica-se, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fl. 757), que a mesma foi aplicada pelo fato de o contribuinte, em duas oportunidades, ter prestado declaração falsa: a) ao informar que o imóvel no Jardim Santo Antônio fora vendido em 13/07/92 por CR\$ 20.000.000,00 e, numa segunda informação, que essa venda teria ocorrido em 19/03/98 pela quantia de R\$ 60.000,00, nos termos da escritura pública, com intuito de impedir o lançamento tributário



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

por falta de recolhimento do imposto sobre ganhos de capital; e b) ao se manifestar, sobre a apuração de variação patrimonial a descoberto, que deveria ser incluído o valor de R\$ 60.000,00 como recurso, em 03/1998, pela venda do referido imóvel, quando foi constatado, por declaração/documento do adquirente do imóvel citado, que foi recebido em dinheiro pela operação, realizada em 1997, R\$ 35.000,00, e o restante sendo quitado pela entrega de um imóvel de menor valor.

Não há dúvidas, da análise dos autos do processo, que a qualificação da multa tem origem na prestação de informação ao fisco, em resposta à intimação emitida, divergente de dados constantes em escritura pública.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a "fraude não se presume", devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, que a informação inicial do contribuinte de que a alienação do imóvel teria sido efetivada em data e valor divergente dos dados constantes em escritura pública, sem estar apoiada em documentos que suportassem essa alegação, não teria peso algum diante de um documento público e, portanto, não seria motivo bastante para retardar ou impedir o lançamento tributário, além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado por omissão de rendimentos através de levantamento de "fluxo financeiro", que autoriza a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a informação de que a transação ocorreu de acordo com o documento público, informação esta sequer acatada pela fiscalização, poderia ser um indicativo de omissão de rendimentos, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base "acréscimo patrimonial a descoberto", apurados através de "fluxo financeiro", vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que foi a de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a Receita Federal age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal, de presunção legal de omissão de rendimentos em razão do acréscimo patrimonial a descoberto apurado, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro, movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que nos casos de simples presunção de omissão de rendimentos é semelhante, já que a presunção legal é de que o recorrente recebeu um rendimento e deixou de declará-lo. Sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos/receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor/bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada."

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.”

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.”

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

“MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996.”

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

"MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude."

Acórdão n.º. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude."

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

"DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

utilização de documentos ideologicamente falsos -" notas fiscais frias "-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980."

Acórdão n.º 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

"MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

"MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996."

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

**"Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)
(...)**

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

“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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

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

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

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o "intuito de fraude". E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto, necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do "intuito de fraudar", para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. – Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR – V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

EVIDENTE. Do latim evidens ,claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão n.º. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

"COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.”

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

“CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.”

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

“DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

“DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.005889/2003-25
Acórdão n.º : 104-20.640

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

“NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.”

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

“MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.”

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito penal. A informação inicial do contribuinte de que a alienação do imóvel teria sido efetivada em data e valor divergente dos dados constantes em escritura pública, sem estar apoiada em documentos que suportassem essa alegação, não teria peso algum diante de um documento público e, portanto, não seria motivo bastante para retardar ou impedir o lançamento tributário. Numa segunda informação, de que a transação ocorreu de acordo com o documento público, tendo sido essa alegação sustentada até à impugnação apresentada, não foi sequer acatada pela fiscalização, que procedeu ao lançamento com base em declaração prestada pelo adquirente do imóvel.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro, quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Por fim, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo veta-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

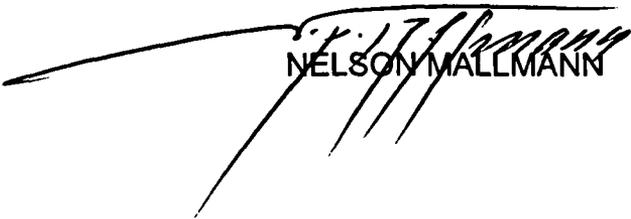
Processo nº. : 10930.005889/2003-25
Acórdão nº. : 104-20.640

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Assim, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência e as de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício normal de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005


NELSON MALLMANN