



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Recurso nº. : 134.748  
Matéria: : IRPF – Ex(s): 1999  
Recorrente : MILTON BIGARELLA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS  
Sessão de : 11 DE JUNHO DE 2003  
Acórdão nº. : 106-13.363

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracterizam-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.

APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96) e da multa de ofício (inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96) não é legítima, quando incidem sobre as mesmas bases de cálculo.

IRPF – JUROS DE MORA – TAXA SELIC – Os juros de mora têm previsão legal específica de aplicação. Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo *controle a priori* da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MILTON BIGARELLA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para afastar a multa isolada, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Orlando José Gonçalves Bueno e Wilfrido Augusto Marques que davam provimento integral ao recurso.

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

  
THAISA JANSEN PEREIRA  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 10 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, LUIZ ANTONIO DE PAULA e EDISON CARLOS FERNANDES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363  
  
Recurso nº. : 134.748  
Recorrente : MILTON BIGARELLA

**RELATÓRIO**

Milton Bigarella, já qualificado nos autos, recorre da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, por meio do recurso protocolado em 26.03.03 (fls. 359 a 375), tendo dela tomado ciência em 25.02.03 (fl. 358).

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração de fls. 05 a 11, o qual constituiu o crédito tributário no valor de R\$ 47.021,67 de imposto de renda pessoa física, que, acrescido dos encargos legais, totalizou, em 31.07.02, o montante de R\$ 110.902,43.

O lançamento foi feito em virtude da constatação de: (1) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas; (2) Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas; (3) Omissão de ganho de capital na alienação de um apartamento; (4) Glosa de despesas do livro caixa deduzidas indevidamente; (5) Glosa de despesas com instrução deduzidas indevidamente; (6) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem justificativa de sua origem; e (7) Falta de recolhimento de imposto de renda sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Em sua impugnação (fls. 325 a 339), o Sr. Milton Bigarella afirma em síntese:

- O Auto de Infração não tem suporte fático de existência, vez que não se configurou a hipótese de incidência do tributo;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

- A fiscalização, mesmo sendo seu ônus, não buscou investigar a origem dos depósitos, limitando-se a presumir que eram rendimentos omitidos;
- Os extratos bancários não provam nada;
- Tal procedimento vem sendo rechaçado pela jurisprudência, a exemplo da Súmula nº 182, do Tribunal Federal de Recursos;
- É necessário que se busque a verdade material;
- Em vista da insistência do fisco em constituir o crédito tributário com base em depósitos bancários foi provocada a edição da Lei nº 2.471/88, que, no inciso VII, do art. 9º, vedou tal procedimento e cancelou todos os lançamentos ainda pendentes de solução definitiva;
- A multa isolada aplicada não deve prevalecer, posto que é penalidade sobre a mesma infração, a qual já foi base para a aplicação da multa de ofício;
- A taxa de juros com base na SELIC é ilegal e inconstitucional.

Em suas considerações transcreve trechos de jurisprudência administrativa e judicial, além de doutrinas que entende socorrê-lo.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (fls. 341 a 355), por meio de sua Quarta Turma, por unanimidade de votos, decidiu por indeferir a preliminar suscitada e, no mérito, julgar procedente o lançamento. Suas razões podem, assim, ser resumidas:

- O contribuinte alega que o lançamento não teve suporte fático para ser elaborado, pois não teriam ocorrido as hipóteses de incidência, porém tal afirmação não se coaduna com a realidade dos autos;
- O lançamento foi feito com a observância do que prevê o art. 10, do Decreto nº 70.235/72;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

- Quanto ao mérito, verificamos pelos dados históricos, que a Lei nº 8.021/90 autorizava o arbitramento dos rendimentos omitidos com base nos sinais exteriores de riqueza;
- A partir da Lei nº 9.430/96, a fiscalização passou a ser autorizada a lançar com base nos depósitos bancários, caso não fossem justificadas as origens dos créditos;
- Desde então, o legislador estabeleceu uma presunção legal relativa de omissão de rendimentos, passando o ônus da prova do depósito para o contribuinte;
- O Sr. Milton Bigarella teve diversas oportunidades de comprovar a origem dos depósitos, porém, não o fez, o que leva à manutenção do lançamento;
- Tanto a Súmula nº 182 como o Decreto-Lei nº 2.741/88 foram editados em outro momento histórico, no qual não existia a possibilidade legal da presunção da omissão nos moldes da Lei nº 9.430/96;
- A multa isolada aplicada tem amparo legal e deve ser mantida juntamente com a de ofício;
- Os juros calculados com base na taxa SELIC devem ser aplicados, posto que têm autorização legal para a sua imposição.

Em seu recurso (fls. 359 a 375), o Sr. Milton Bigarella reitera os termos de sua impugnação.

O arrolamento dos bens se comprova pelos documentos de fls. 377 a 409 e pelo despacho de fl. 410.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

**VOTO**

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e obedece a todos os requisitos legais para a sua admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

A fiscalização se utilizou da previsão legal contida no art. 42, da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

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

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

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

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

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

*II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

*reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (valores alterados na Lei nº 9.481/97, passando para R\$ 12.000,00 e R\$ 80.000,00, respectivamente)*

*§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição.*

Conforme se depreende da análise dos demonstrativos fiscais, todos os preceitos legais foram obedecidos. Trata-se de presunção legal *juris tantum*. Isto é, ante o fato material constatado, que são os créditos sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores. Este é o suporte fático que a Lei acolhe como suficiente para que o lançamento seja efetuado.

O efeito de tal presunção relativa é a inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, e não ao fisco, a apresentação de provas quanto à origem dos rendimentos presumidos. Para tanto lhe foram proporcionadas oportunidades desde a fase de investigação fiscal até a fase recursal, sendo que em nenhum momento trouxe qualquer documento ou argumento que pudesse afastar o arbitramento.

O contribuinte assim se expressa:

*Portanto, com base em tais conceituações, conclui-se inexoravelmente que o auto de infração, baseado em meros indícios, comporta pelo menos, prova em contrário, o que não foi observado na decisão administrativa. (fl. 364)*

Tem razão o contribuinte quando aduz que podem ser providenciadas provas em contrário, porém tal atividade é ônus dele e não do fisco, que tem autorização legal para presumir como omissão de rendimentos os depósitos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

efetuados nas contas bancárias do recorrente. Este tem a possibilidade, também legal, de provar que os rendimentos já foram tributados ou que não são sujeitos à imposição tributária. A verdade material, que conforme as alegações do sujeito passivo não está presente nos autos, deveria ser trazida aos autos pelo contribuinte por meio de comprovantes que a espelhem, de outra forma, prevalece a presunção legal utilizada no lançamento.

Conforme se depreende da leitura do dispositivo legal antes transcrito, a lei trouxe a especificação dos elementos que configuram o fato jurídico e as suas conseqüências.

O fisco discriminou, em seus demonstrativos, cada depósito considerado, logo, não há imprecisão na apuração, assim como agiu dentro dos limites e dos ditames legais, o que exclui qualquer acusação de arbitrariedade.

Fala ainda o Sr. Milton Bigarella em sinais exteriores de riqueza sem ao menos verificar que a autuação relativa a este item não foi fundamentada no art. 6º, da Lei nº 8.021/90, e nem poderia ser, visto que o arbitramento está fundamentado no art. 42, da Lei nº 9.430/96, que se refere exclusivamente a valores creditados em conta de depósito ou de investimento sem vincular a presunção aos sinais exteriores de riqueza. Esta convicção se fortalece na medida em que se verifica que no inciso XVIII, do art. 88, da mesma Lei nº 9.430/96, houve expressa revogação do § 5º, do art. 6º, da Lei nº 8.021/90, o qual antes autorizava o arbitramento com base em depósitos ou aplicações perante as instituições financeiras quando pela via do contribuinte não houvesse comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações e, cumulativamente, pela via da fiscalização fossem evidenciados os sinais exteriores de riqueza. Ou seja, deveria haver um nexo causal entre os depósitos e os dispêndios efetuados.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

A partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96 passou a dar o respaldo legal ao arbitramento dos rendimentos do contribuinte com base em valores creditados em conta corrente ou investimento perante as instituições financeiras.

Tanto a Súmula nº 182, do Tribunal Federal de Recursos, como o Decreto-Lei nº 2.741/88, não são mais aplicáveis ao caso do contribuinte, posto que posterior a eles foi editada a Lei nº 9.430/96, que dá respaldo à presunção legal utilizada neste lançamento. Assim, expressa a determinação legal da consideração dos depósitos bancários como sendo omissão de rendimentos, não se pode pretender interpretá-la com outros métodos complementares, conforme elenca o art. 108, do Código Tributário Nacional. A fiscalização não tem a discricionariedade de lançar conforme o seu alvitre. Tem, sim, o dever de obedecer a legislação, o que foi fielmente feito no caso em questão.

Assim como a legislação citada pelo contribuinte, a jurisprudência também não o socorre, posto que, além de serem válidas somente para o caso concreto, se pode concluir que não se referem ao fundamento legal adotado neste lançamento.

Quanto a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, juntamente com a multa isolada disposta no inciso III, do § 1º, da mesma Lei, não considero ser possível tal imposição.

No presente caso, o contribuinte teve lançada a multa de ofício sobre os valores correspondentes aos rendimentos omitidos recebidos de pessoas físicas e sobre uma base sobreposta foi autuado com a multa isolada.

O art. 44, da Lei nº 9.430/96 assim determina:

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

*I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

**§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:**

...  
*III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

...

Conforme o § 1º, as multas de que trata o artigo, ou seja, a de 75% ou a de 150% (dos incisos I e II, do caput), serão exigidas isoladamente no caso especificado no inciso III, porém em hipótese alguma pode haver a aplicação cumulativa, pois desta forma, o contribuinte estaria sendo onerado com o dobro do valor estipulado para a multa, que poderia passar de 75% para 150%, mesmo sem a configuração de evidente intuito de fraude e de 150% para 300%, com a prova da fraude.

As duas multas aplicadas o foram sobre uma base sobreposta de cálculo, o que não é admissível, pois se estaria a punir duplamente o recorrente por uma mesma infração.

Conforme o Demonstrativo de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carnê-Leão) (fl. 15), a base de cálculo para a imposição da penalidade isolada considerou os **valores declarados e os lançados de ofício** por omissão de rendimentos. Ocorre que a multa de ofício de 75% aplicada à citada omissão foi determinada em função dos mesmos valores que também foram

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

incluídos na determinação da multa isolada. Assim, estes valores devem ser excluídos da base de cálculo da multa isolada, posto que esta somente poderá incidir sobre os valores declarados e que não tiveram o correspondente pagamento do imposto.

A última argumentação é em relação à aplicação da taxa SELIC nos juros de mora, posto que não poderia ser aplicada por ilegal e inconstitucional.

O lançamento, no que se refere a este tema, foi fundamentado no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Lei nº 9.430/96:

*Art. 61, Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento), por dia de atraso.*

...

*§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.*

O art. 5º, da mesma Lei, assim prevê:

*Art. 5º. O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.*

...

*§ 3º. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

*encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.*

Observa-se, portanto que há lei que autorize a utilização da SELIC nos juros de mora incidentes sobre os tributos. Por sua vez o Código Tributário Nacional, no seu art. 161, assim dispõe:

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

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

*... (grifo meu)*

Observa-se, portanto, que o Código Tributário Nacional autoriza um percentual diverso de 1% para os juros de mora.

O controle da constitucionalidade das leis pode ser feito *a priori* ou *a posteriori*. No primeiro caso, no controle preventivo, observa-se a preocupação com o respeito aos princípios e determinações constitucionais por quem elabora as leis. Portanto, uma vez em vigor, pelo princípio da presunção de legitimidade, toda norma jurídica é acolhida como constitucional até que se prove a existência de um vício de inconstitucionalidade.

O controle repressivo, ou *a posteriori*, é realizado pelos órgãos jurisdicionais por meio do controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

Conforme as palavras contidas no livro Teoria Geral do Processo<sup>1</sup>:

*O sistema brasileiro não consagra a existência de uma corte constitucional encarregada de resolver somente as questões constitucionais do processo sem decidir a causa (como a italiana). Aqui, existe o controle difuso da constitucionalidade, feito por todo e qualquer juiz, de qualquer grau de jurisdição, no exame de qualquer causa de sua competência – ao lado do controle concentrado, feito pelo Supremo Tribunal Federal pela via de ação direta de inconstitucionalidade. O Supremo Tribunal Federal constitui-se, no sistema brasileiro, na corte constitucional por excelência, sem deixar de ser autêntico órgão judiciário.*

*Como guarda da Constituição, cabe-lhe julgar: a) a ação declaratória de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual perante a Constituição Federal (inc. I, a), inclusive por omissão (art. 103, § 2º); b) o recurso extraordinário interposto contra decisões que contrariem dispositivo constitucional, ou declararem a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal ou julgarem válida lei ou ato do governo local contestado em face da Constituição (art. 102, inc. III, a, b e c); c) o mandado de injunção contra o Presidente da República ou outras altas autoridades federais, para a efetividade dos direitos e liberdades constitucionais etc. (art. 102, inc. I, Q, c/c art. 5º, inc. LXXI).*

Portanto, cabe ao Poder Judiciário o exame da constitucionalidade das leis *a posteriori*. No presente caso, a lei já existe e, portanto, já passou pelo controle *a priori*. Logo, enquanto não for declarada inconstitucional ou modificada por outra lei, não pode deixar de ser aplicada.

Desta maneira, estando os juro regidos por lei, pressupõe-se que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori*. Enquanto não forem declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, não podem deixar de ser aplicadas se estiverem em vigor.

---

<sup>1</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. Teoria geral do processo. 17. ed. São Paulo : Malheiros, 2001, p. 179.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11020.003891/2002-12  
Acórdão nº. : 106-13.363

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por DAR-lhe provimento PARCIAL, para excluir da base de cálculo da multa isolada os rendimentos já penalizados com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003

  
THAISA JANSEN PEREIRA