



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Recurso nº. : 131.020
Matéria : IRF – Ano(s): 1996 a 1999
Recorrente : EZIMPORT COMISSÁRIA DE DESPACHOS ADUANEIROS LTDA.
Recorrida : DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 08 de julho de 2004
Acórdão nº. : 104-20.071

SIGILO BANCÁRIO - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - 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 artigo 38 da Lei nº. 4.595, de 31 de dezembro de 1964 (artigo 8º da Lei nº. 8.021, de 1990).

DILIGÊNCIA FISCAL OU PERÍCIA - INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. Sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA CONTÁBIL - DESNECESSIDADE - INDEFERIMENTO - Quando presentes, nos autos, os elementos que permitam ao julgador formar sua convicção, desnecessária a realização de perícia ou mesmo de diligência.

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

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS - Os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, em face da inexistência de previsão constitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento a beneficiário não identificado ou o pagamento efetuado sem a comprovação da operação ou causa está sujeito à incidência na fonte, cuja apuração e recolhimento devem ser realizados na ocorrência do pagamento. A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PAGAMENTO - BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E BENEFICIÁRIO SEM CAUSA - PAGAMENTO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - LEI Nº. 8.981, DE 1995, ART. 61 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização de serviços, referidos em documento emitido por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº. 8.981, de 1995.

LANÇAMENTO DE IRRF - PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CHEQUES - CONTA BANCÁRIA CONTABILIZADA - MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - CARACTERIZAÇÃO - 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de registro na contabilidade de valores constantes nos extratos bancários (créditos/débitos) e/ou pagamentos realizados em cheques oriundos de conta bancária pertencente à empresa fiscalizada e movimentada por esta, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos e/ou pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude.

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.

Preliminares de nulidade rejeitadas.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EZIMPORT COMISSÁRIA DE DESPACHOS ADUANEIROS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, suscitada pelo Relator, relativa aos fatos geradores até 30 de outubro de 1996. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a aplicação da multa qualificada de 150% para multa normal de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2004

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071
Recurso nº. : 131.020
Recorrente : EZIMPORT COMISSÁRIA DE DESPACHOS ADUANEIROS LTDA.

RELATÓRIO

EZIMPORT COMISSÁRIA DE DESPACHOS ADUANEIROS LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ 00.125.687/0001-91, com domicílio fiscal na cidade do Chuí, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Peru, nº 1.443 – Bairro Centro, jurisdicionado a IRF no Chuí - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 699/717, prolatada pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 730/779.

Contra a empresa acima mencionada foi lavrado, em 25/10/00, o Auto de Infração – Imposto de Renda Retido na Fonte fls. 05/14, com ciência em 30/10/00, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 965.242,92 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% (Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, relativo aos anos-calendário de 1996 a 1999.

O lançamento é decorrente da falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos sem causa ou operação não comprovada, conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 17/24. Infração capitulada no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

A Auditora-Fiscal da Receita Federal responsável pela constituição do crédito tributário esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 17/24, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a empresa fiscalizada, constituída sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, possui atualmente como sócios os Srs Ezio Daniel Pereira e Cleber Mendonça Borba atuando no ramo de serviço de comissária de despachos aduaneiros e representações comerciais;

- que foram apresentadas cópias dos documentos solicitados e verificamos que vários cheques estavam nominais aos Srs. Julio Dornel Sorozabal e Washington Daniel Posadas Lopes. Intimamos os favorecidos a prestar esclarecimentos, no entanto, a correspondência do Sr. Julio Dornel foi devolvida pelos Correios por estar com endereço insuficiente (o endereço utilizado foi aquele que consta no cadastro de pessoa física). Em relação ao Sr. Washington Daniel Posadas Lopes, a intimação foi entregue pessoalmente e conforme declaração tomada a termo, o mesmo informou que algumas vezes, o Sr. Julio Dornel Sorozabal solicitou ao Sr. Washington que descontasse cheques na cidade de Chuí no Brasil. Informou, também que o Sr. Julio Dornel Sorozabal é dono de uma Casa de Cambio clandestina no Chuy, Uruguai, localizada em cima da loja em que o Sr. Washington trabalhava; loja esta de propriedade do Sr. Júlio César Dornel (filho de Julio Dornel Sorozabal);

- que em 13/10/00, intimamos a empresa a comprovar as operações que justificariam o pagamento efetuado a terceiros e a sócios. Em atendimento a intimação a empresa informou que "Quanto à colocação que houve diversos pagamentos efetuados aos Srs. Julio Dornel Sorozabal e Washington Daniel Posadas Lopes, informamos que não efetuamos pagamentos aos mesmos, apenas destrocamos os cheques com o mesmo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

sendo que houve o depósito no mesmo dia dos valores, os comprovantes já foram solicitados e apresentados e constam nos extratos bancários em poder dos Senhores. Quanto aos pagamentos efetuados aos sócios Ezio Daniel pereira e Cleber Mendonça Borba, não houve pagamento, sendo que os cheques foram destracados pelos mesmos.”;

- que 19/10/00, intimamos a empresa a comprovar a operação que justificasse os pagamentos efetuados a Mello e Firpo, Floripes Camargo, Severino Bandeira e Alvaro M. Barreiro e o mesmo informou que “ 1. Referente ao cheque nº 702543 no valor de R\$ 3.454,85, que está nominal a Mello & Firpo, o mesmo foi trocado, sendo que no dia seguinte efetuamos o depósito no Banco; 2. Referente ao cheque nº 551917 no valor de R\$ 15.164,16, que está nominal a Floripes Camargo, o mesmo refere-se a devolução de valores a Libre Importação & Exportação de Veículos; 3. Referente ao cheque nº 991591 no valor de R\$ 3.073,07 nominal a Severino Bandeira, cheque nº 553361 no valor de R\$ 6.072,66 e cheque nº 991610 no valor de R\$ 2.602,56, nominais a Álvaro M. Barreiro, os cheques foram trocados com o Sr. Julio Dornel e não houve pagamento aos mesmos.”. No entanto, não foi apresentada nenhuma comprovação dos esclarecimentos prestados;

- que em relação aos valores que a empresa afirma ter destracado com os sócios, é bom ressaltar que, conforme pode ser observado pelas cópias do livro razão, a empresa não necessitava de reforço do caixa e não efetuou pagamentos no período compatíveis com os valores retirados do banco, resultando em outubro de 1988 um saldo de quase R\$ 60.000,00 em caixa, não justificando, portanto, a necessidade de retiradas da conta corrente bancaria para reforçar o caixa;

- que considerando que a empresa informou em suas respostas que trocava os cheques para efetuar pagamentos e que quando os valores não eram utilizados na mesma data realizavam o depósito. Intimamos a mesma em 24/10 a informar quais os tipos de pagamentos que seriam efetuados e por que não podiam ser efetuados com cheques.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

Em atendimento à intimação a empresa informou que “os pagamentos são: IPI, ICMS, Imposto de Importação e diversos pagamentos” e que “por opção da empresa alguns pagamentos de impostos e despesas são efetuados em dinheiro”. A resposta do contribuinte informa que a empresa opta por efetuar pagamentos (que em sua maioria superam R\$ 10.000,00) em dinheiro, e a trocar os cheques com o dono da Casa de Câmbio no Uruguai em vez de desconta-los no banco. Cabe destacar que no período de janeiro a setembro de 1996 foi “trocado” o valor de R\$ 416.924,00;

- que considerando que os pagamentos poderiam ser feitos com cheques, o que seria a melhor opção devido aos altos valores, não há razão para que os cheques fossem trocados por dinheiro para que depois a empresa se dirigisse ao banco para efetuar os pagamentos, e se por alguma razão não necessitasse mais efetua-los, resolvesse depositar novamente o valor não utilizado, e assim sucessivamente. Conforme pode ser observado pela cópia do Livro Razão constante deste processo, em janeiro e fevereiro as retiradas eram efetuadas quase que diariamente, e se a empresa não tinha certeza que teria que efetuar pagamentos, poderia só emitir o cheque quando fosse ao banco para efetua-los, pois ICMS, IPI, imposto de importação, etc, têm que ser pagos no banco. Portanto, não há motivo que justificasse as constantes retiradas e os diversos depósitos, o que nos leva concluir que os valores depositados não são resultado dos cheques emitidos; sendo assim, os depósitos não têm comprovação de origem, constituindo omissão de receita, e os cheques constituem pagamento sem causa ou de operação não comprovada;

- que ao verificarmos as Notas Fiscais de serviço emitidas pela Ezimport, encontramos uma prestação de contas para a empresa Bauen S/A, em que solicitava que o valor de R\$ 4.000,00 fosse depositado diretamente na conta do Sr. Julio Dornel no Brasil. Intimada a prestar esclarecimentos a fiscalizada informou tratar-se de pagamento de despesas da Bauen S/A no Uruguai. Esse fato reforça a conclusão de que os valores foram pagos ao Sr. Julio Dornel e não apenas trocados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

Irresignada com a constituição do crédito tributário a autuada apresenta, tempestivamente, em 28/11/00, a sua peça impugnatória de fls. 333/382, instruída pelos documentos de fls. 383/698, onde após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, em primeiro lugar, foi violado o sigilo bancário da impugnante. Tanto o termo de início de fiscalização quanto todas as demais intimações para a apresentação de esclarecimento exigiram a apresentação de extratos bancários e esclarecimentos sobre dados privados sempre com o anúncio intimadativo de que, não fazendo, a impugnante seria punida com multa agravada e seus diretores com pena restritiva de liberdade pela omissão;

- que ocorre que a impugnante não poderia ser punida nem com o agravamento da multa nem seus diretores com a aplicação de pena restritiva de liberdade caso não fornecesse informações bancárias, já que o sigilo bancário é protegido pelo direito fundamental à intimidade e à vida privada, só podendo ser quebrado por meio de processo judicial, conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Ora, se a impugnante não era obrigada a fornecer informações bancárias, ela não poderia ser punida por deixar de fazê-lo;

- que tendo as informações bancárias obtidas em processo administrativo, sem anterior ordem judicial motivada pela prévia demonstração da existência de crime, e tendo a impugnante sido compelida a abrir seu sigilo bancário pelo anúncio de que sua omissão levaria ao agravamento da multa e à aplicação aos seus diretores de pena privativa de liberdade, são ilícitas as provas obtidas em razão da abertura do sigilo bancário da impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

- que em segundo lugar, o devido processo legal foi violado porque todas as intimações determinaram a apresentação de documentos e a prestação de esclarecimentos em prazos incompatíveis com as normas legais e constitucionais pertinentes;

- que resulta absolutamente clara a ilegalidade das intimações feitas à impugnante. Sendo o processo administrativo – todo ele – estruturado em intimações irregulares, a ilegalidade material das intimações compromete o processo administrativo como um todo, na medida em que o direito de defesa da impugnante foi frontalmente cerceado, o seu direito ao contraditório foi intensamente restringido. Em fim, o processo legal não foi o devido;

- que não houve pagamento ou entrega de recursos efetuados pela pessoa jurídica. Os valores objeto da emissão dos cheques ou foram utilizados diretamente para pagamento de despesas, mediante suprimimento do caixa, ou retornaram para a conta corrente por não terem sido utilizados;

- que ocorre que, se os valores retornaram para a própria conta corrente quando não foram utilizados, como comprova o próprio exame feito pelo fiscal mediante indicação dos valores de saída e de entrada coincidentes, não pode ter havido nem pagamento nem transferência de recursos a terceiros. Ora, se o dinheiro retornou para a conta corrente, é porque não ficou com aquele que descontou o cheque, é porque esse sujeito não é beneficiário de nenhum pagamento ou transferência de recursos por parte da impugnante;

- que a confusão feita reside no fato de se achar que todo aquele que desconta determinado cheque é beneficiário do valor nele inscrito, como é o caso do Sr. Júlio Domel. Isso não é verdade. Qualquer pessoa sabe que os estabelecimentos bancários, por determinação legal, exigem a identificação de quem desconta os cheques em caixa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

mediante a aposição do seu nome, bem como colocam o nome do destinatário quando o cheque é depositado em conta corrente. Os cheques não podem mais ser ao portador. Ora, o fato de os cheques terem como destinatário identificado pessoas determinadas não quer dizer que a pessoa jurídica titular da conta bancária tenha feito pagamentos ou transferências a essas pessoas. Quer dizer tão-só que esses cheques foram descontados por elas, porque os cheques não podem ser ao portador;

- que se o dinheiro fosse efetivamente transferido àquelas pessoas, o dinheiro deveria ter permanecido no seu patrimônio, em vez de retornar para a própria conta bancária da impugnante. O retorno desses valores comprova, com absoluta evidência, que nenhum valor foi pago ou transferido em caráter definitivo para as pessoas que descontaram os cheques. O que houve, conforme esclarecido no processo administrativo, foi a troca dos cheques por dinheiro em espécie, e seu posterior depósito, caso não utilizado;

- que só fato de terem sido os cheques descontados por determinadas pessoas não comprova que o contribuinte efetuou pagamentos a essas pessoas;

- que, além sido, os valores representados pelos cheques a esses beneficiários identificados retornaram à própria conta de origem. Ora, se os valores retornaram, e não ficaram portanto com o suposto beneficiário, como sustentar que se tratava de pagamento?;

- que interessa notar que, ao mesmo tempo em que o fiscal sustenta que o senhor Júlio Dornel teria prestado serviços para a impugnante, também alega que os cheques a ele destinados constituiriam pagamentos a beneficiários não identificados, aplicando, por consequência, a alíquota de 35%. Ora, essa tese é contraditória. Com efeito, se se tratasse de serviços prestados à impugnante, então o fiscal deveria ter cobrado o Imposto de Renda de acordo com a tabela progressiva, e não o desconto na fonte à alíquota



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

de 35%; e se o fiscal cobrou o Imposto de Renda à alíquota de 35% é porque não pode ter sido decorrente de serviços prestados;

- que não houve intuito de fraude. Só há fraude se houver inserção de elementos inexatos nos livros e documentos fiscais (fraude por ação) ou omissão de operação em documento ou livro exigido pela lei fiscal (fraude por omissão), com o objetivo de reduzir ou suprimir tributo;

- que não houve inserção de qualquer elemento inexato nos livros e documentos fiscais. Nenhum. Dois fatos o comprovam. De um lado, todos os saques e depósitos feitos na conta corrente da impugnante foram devidamente contabilizados no livro diário, nas contas Caixa Geral e Banco, um por um, com absoluta coincidência de valores. De outro lado, se a escrita contábil da impugnante não merecesse confiabilidade, ela deveria ter sido desclassificada, e arbitrados os valores omitidos. Só que isso não ocorreu, tendo sido considerada totalmente regular a escrita contábil da impugnante;

- que o fato de que a impugnante não adotou qualquer comportamento no sentido de omitir informações pode ser provado não só pela contabilização de todas as operações, ele pode também ser demonstrado pela absoluta disponibilidade da impugnante em responder às intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentos. O fiscal, no seu ponto de vista pessoal, até pode não ter ficado satisfeito com os esclarecimentos prestados e com os documentos apresentados pela impugnante, quando requeridos; ele não pode, todavia, afirmar que a impugnante adotou comportamento intencional de omitir informações. Se há um comportamento notório da impugnante neste processo administrativo, esse comportamento é justamente o de haver sempre agido para esclarecer todas as questões suscitadas pela fiscalização, bastando verificar os esclarecimentos prestados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

- que é também indevida a utilização da Taxa Selic na atualização do crédito tributário objeto do Auto de Lançamento;

- que nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnante requer a realização de perícia contábil em seus livros, a fim de comprovar que a contabilidade da empresa é regular e idônea, devendo sua contabilidade ser integralmente considerada pela fiscalização;

- que a perícia também servirá para comprovar que as operações mencionadas pela fiscalização foram devidamente registradas na contabilidade, sem que tenha havido qualquer omissão de receita. A perícia também comprovará que não é possível considerar os saques efetuados nos Bancos como pagamento a beneficiários não identificados, sem que houvesse, simultaneamente, estouro de caixa. A contabilidade da impugnante registrou todas as operações de entradas e saídas de valores, não tendo qualquer fundamento o lançamento efetuado pela fiscalização;

- que a impugnante indica o Sr. Hermínio Medeiros Machado, contador, inscrito no CRC-RS nº 14.000, com escritório profissional na Rua 3 de maio, nº 26, Porto Alegre – RS, para que realize a perícia nos livros contábeis da empresa.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a fiscalização, ao formalizar os termos de intimação, efetivamente ressaltou a existência de dispositivos legais que tratam de penas administrativas (artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996) e criminais (Lei nº 8.137, de 1990) associadas à não-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

prestação ou prestação irregular de informações e documentos à autoridade fazendária. Não vejo como a mera indicação de normas legais vigentes possa configurar que a fiscalizada tenha sido intimada, forçada ou ameaçada a apresentar informações;

- que o que houve, isto sim, foi o alerta da fiscalização para o fato de que o eventual desatendimento ou cumprimento irregular das intimações iria repercutir no agravamento administrativo da multa e na formalização de representação fiscal para fins penais;

- que a alegação de suporta impossibilidade de aplicação das penalidades em questão quando inexistente ordem judicial determinando a quebra do sigilo bancário não passa de interpretação da impugnante;

- que quando a fiscalização tributária procura identificar o patrimônio, rendimentos ou atividades econômicas de um contribuinte, valendo-se para isso de informações bancárias, não está exercendo apenas um direito do Estado, mas, acima de tudo, cumprindo o dever de dar caráter pessoal à exigência de impostos;

- que a preocupação com o estabelecimento dos prazos é observada em todas as intimações lavradas pela autoridade fiscal. Além do que, não consta nos autos nenhum pedido, por parte da contribuinte, de prorrogação dos prazos originalmente concedidos, o que somente vem a ratificar a inexistência de mácula nos procedimentos;

- que finalmente, deve ser afastado o argumento de que, caso houvesse sido respeitado o prazo mínimo de 20 dias, poderia "ter juntado elementos que pudessem justificar, ainda mais, as condutas que adotou". O Auto de Infração reflete o convencimento da autoridade fazendária a respeito dos fatos constatados, e não vejo como a falta de eventual "convencimento" possa ser encarada como cerceamento de direito de defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

Ademais, não há se falar em prejuízo à defesa da atuada quando os elementos de prova que reputa essenciais podem perfeitamente ser trazidos aos autos na fase de contestação;

- que não obstante o lançamento a título de omissão de receitas ter sido formalizado em processo à parte (11051.000570/00-85), a análise dos argumentos da Fazenda e da atuada relativa a esta matéria são fundamentais para a apreciação do mérito do lançamento de IRRF. Isto porque na defesa do lançamento de omissão de receitas a contribuinte procura estabelecer um vínculo entre lançamentos contábeis devedores e credores, que por si só viria a justificar a causa dos pagamentos efetuados;

- que conforme analisado no item anterior, a fiscalização coletou evidências materiais que se contrapõem frontalmente à tese defendida pela atuada de que os recursos depositados no caixa teriam origem nos tais cheques “destroçados”;

- que com base nas mesmas premissas, não há como se afastar a conclusão de que, inexistindo comprovação de que os pagamentos retornaram à empresa, como alega a atuada, resta caracterizada a falta de comprovação da causa dos pagamentos;

- que é notório que os argumentos trazidos pela impugnante para defender sua tese ficam sempre no plano da generalidade, e são sempre temperados pela arguta tentativa de inverter o ônus da prova;

- que a atuada utiliza como justificativa para a prática de operação absolutamente incomum – a suposta devolução de dinheiro através de interposta pessoa – a opção por “evitar” a rede bancária com vistas a não ser onerada por “tarifas bancárias desnecessárias”. Entende, no contexto de sua linha de raciocínio, que a simples narrativa do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

suposto desenrolar da operação possa substituir a apresentação de documentos com probatórios;

- que a única documentação referida na peça impugnatória para confirmar sua inverossímil explicação é a contabilidade da empresa, que, como já se viu, é de pouco serventia sem os documentos que lhe dão suporte. Não há juntada de documentos que comprovem a contratação da importação que alega ter sido cancelada após o envio do dinheiro (aliás, não são citados sequer dados a respeito de tal operação) e não é juntada prova documental do pedido da empresa Libre Importação e Exportação de Veículos para que fosse efetuado o pagamento ao Sr. Floripes Camargo ou outro documento qualquer. No entanto, acusa a fiscalização de não ter procurado “verificar a informação prestada junto à empresa Libre...”, em notória tentativa de inverter o ônus de prova;

- que, de plano, devem ser afastados todos os argumentos aludidos pela impugnante que dizem respeito à inexistência de beneficiário não-identificado. De fato, não há beneficiário não-identificado, e em nenhum momento a fiscalização afirmou que tenha havido. A descrição dos fatos e o enquadramento legal dizem respeito ao § 1º do art. 61 que trata de “recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa”;

- que esta é exatamente o caso dos autos. A identificação de pagamentos diversos a terceiros (Julio Domel Sorozabal, Washington Daniel Posadas Lopes, Mello e Firpo, Floripes Camargo, Severino Bandeira e Álvaro M. Barreiro) e a sócios (Ezio Daniel Pereira e Cleber Mendonça Borba), sem comprovação da operação ou sua causa;

- que como corolário desta conclusão, temos que ficou evidenciado que o mecanismo contábil e financeiro utilizado pela empresa de registrar entradas de recursos como contrapartida de pagamentos sem causa consistiu, flagrantemente, em ação dolosa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fazendária, em clara subsunção ao art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964;

- que quanto ao descabimento da cobrança de juros SELIC, não cabe à autoridade administrativa a apreciação da matéria;

- que quanto à necessidade de realização de perícia técnica, esta descabe por supérflua. Não é relevante para a análise dos autos a informação de que a contabilidade da empresa, como um todo, é regular ou idônea. A questão que deve ser analisada é se as operações que envolvem depósitos bancários, e que foram objeto da autuação, tem ou não origem devidamente comprovada e lícita. Já os demais questionamentos levantados nos quesitos de fls. 379/380 tratam objetivamente da omissão de receitas lançadas, e para sua verificação são mais do que suficientes os elementos que compõem os autos.

As ementas que consubstanciaram a presente decisão são as seguintes:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: SIGILO BANCÁRIO. Incabível a alegação de quebra de sigilo bancário quando o próprio contribuinte fornece os elementos solicitados pelo fisco.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO. O prazo de vinte dias previsto no art. 893 do RIR/94 não é aplicável aos casos de fiscalização externa e direta no domicílio do contribuinte.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

CONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/12/01, conforme Termo constante às fls. 718/721, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (15/01/02), conforme consta às fls. 722, o recurso voluntário de fls. 729/779 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 876 expediente da SACAT/DRF no Chui – RS, indicando que foi cumprido o arrolamento de bens objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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.

A presente discussão restringe-se as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de Primeira Instância por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou pagamentos a beneficiário não identificado e/ou pagamento sem causa.

Desta forma, cumpre, de início, apreciar as questões preliminares.

Inicialmente, é se analisar a arguição de nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de que ao indeferir o pedido de perícia, a decisão causou grave lesão ao direito de ampla defesa do assegurado.

Não prospera o argumento de nulidade do julgamento pela falta da conversão do julgamento em perícia indeferido pela autoridade julgadora de Primeira



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

Instância, sob o argumento de que não é relevante para a análise dos autos a informação de que a contabilidade da empresa, como um todo, é regular ou idônea.

Neste aspecto o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

“Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...).

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...).

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.”

Como se verifica do dispositivo legal, o colegiado que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência/perícia, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

É de se ressaltar, que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

É evidente que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.

Da mesma forma, é evidente que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Não obstante, a infinidade de situações suscetíveis de serem compreendidas no significado das expressões preterição do direito de defesa, ou do direito de ampla defesa é de tal amplitude que se faz necessário distinguir quando existe a falta de apreciação de prova ou de argumento de defesa.

Os artigos 29 e 30 do Decreto n.º 70.235/72, dizem respeito, respectivamente, à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas. É claro que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talante, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada pelo impugnante, não necessariamente dá origem à preterição do direito de defesa, e por via de consequência, o nascimento do cerceamento do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

direito de defesa. Para que flore o cerceamento do direito de defesa, que seria uma condicionante para a nulidade da decisão de Primeira Instância, se faz necessário, que esta questão tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório, não pode ser alegação por alegação, sem nenhuma importância no fato discutido.

O julgamento de Primeira Instância foi claro quando disse que "Quanto à necessidade de realização de perícia técnica, esta descabe por supérflua. Não é relevante para a análise dos autos a informação de que a contabilidade da empresa, como um todo, é regular ou idônea. A questão que deve ser analisada é se as operações que envolvem depósitos bancários, e que foram objeto da autuação, tem ou não origem devidamente comprovada e lícita. Já os demais questionamentos levantados nos quesitos de fls. 379/380 tratam objetivamente da omissão de receitas lançadas, e para sua verificação são mais do que suficientes os elementos que compõem os autos". Ou seja, o colegiado decidiu que descabe o pedido de perícia, quando os elementos de prova contidos nos autos são suficientes para a formação de convicção sobre a matéria.

Ademais, a perícia solicitada poderia perfeitamente ser cumprida pela própria suplicante se a mesma tivesse realmente interesse em esclarecer qualquer dúvida que por ventura tivesse ficado na análise das provas contido nos autos, já que se trata de comprovação de existência real de trocas de cheques. Não existem razões para que se transfira este ônus para a Secretaria da Receita Federal.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, por cerceamento do direito de defesa.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

fundamentais, quais sejam: solicitar os extratos bancários diretamente a suplicante e violação do sigilo bancário.

Assim, o aspecto divergente estaria no entendimento que o suplicante tem de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, já que entende que o que ocorreu foi uma solicitação indevida a suplicante dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário por autoridade administrativa e não pelo Poder Judiciário.

Este relator entende que se deva rejeitar a preliminar argüida, pelas razões abaixo expostas.

Toda a controvérsia de fato resume-se na discussão do sigilo de informações no Mercado Financeiro e de Capitais, ou seja, sigilo bancário.

A princípio nem haveria motivos para se discutir o assunto, já que, no caso dos autos do processo, os extratos bancários e as cópias dos cheques que serviram de base para o lançamento tributário foram repassados pela própria suplicante em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal, fartamente documentado no presente processo. Entretanto, somente por amor a discussão sobre o assunto e para que não se alegue, no futuro, cerceamento ao direito de defesa, o mesmo será analisado.

O sigilo bancário sempre foi um tema cheio de contradições e de várias correntes. Atualmente os Tribunais Superiores tem a forte tendência de albergar a tese da inclusão do sigilo bancário na esfera do direito à privacidade, na forma da nossa Constituição Federal, sob o argumento que não é cabível a sua quebra com base em procedimento administrativo, amparado no entendimento de que as previsões nesse sentido,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

inscritas nos parágrafos 5º e 6º do artigo 38, da Lei nº 4.595, de 1964 e no artigo 8º da Lei nº 8.021, de 1990, perdem eficácia, por interpretação sistemática, diante da vedação do parágrafo único do artigo 197, do CTN, norma hierarquicamente superior.

Apesar de existir intermináveis discussões quanto à natureza do sigilo bancário, entendo que tal garantia, insere-se na esfera do direito à privacidade, traduzido no artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal.

Por outro lado, 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 possa praticar crimes impunemente.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

"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.

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

§ 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 relativas 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:

“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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

...

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 nº 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.

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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

Assim, 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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.

Ainda em preliminar, neste processo, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes

Neste contexto, se faz necessário a evocação da justiça fiscal, no que se refere à decadência de tributos regidos pelo lançamento por homologação, em razão do entendimento do colegiado desta Câmara de que a multa qualificada só cabe nos casos de evidente intuito de fraude como se verá quando da análise do item relativo a multa.

Desta forma, cumpre, levantar de ofício a preliminar de decadência para os fatos geradores de 01/01/96 a 30/10/96, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda na fonte há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do pagamento) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN, somado ao fato da inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, já que o fisco não comprovou o evidente intuito de fraude.

Nunca tive dúvidas, que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de pagamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

a beneficiário não identificado ou pagamentos sem causa, estes pagamentos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda na fonte, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência do pagamento e o recolhimento do imposto se processa na mesma data. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude devidamente comprovado pelo fisco, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, no período referido, tendo em vista a falta de comprovação, nos autos do processo, do evidente intuito de fraude praticado pela suplicante, a qual será analisado no tópico da multa qualificada.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 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.

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 imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 juste 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

V - da data em que o fato se tornou 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 (ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).

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 5 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. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (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 5 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 5 anos contados do fato gerador.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou operações sem causa, quando tributados pelo imposto de renda na fonte.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.”

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que a partir do ano de 1995, os pagamentos a beneficiário não identificado e os pagamentos sem causa estão sujeitos à tributação de imposto de renda exclusivo na fonte, cabendo as pessoas jurídicas reter e recolher o respectivo imposto de renda na fonte na data da ocorrência do fato gerador.

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.

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.

Não me restam dúvidas, de que o tributo oriundo de pagamentos a beneficiário não identificados previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, se encaixa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Como, também, refuto 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

É inconteste que, no caso em questão, que será abordado quando da análise da multa qualificada aplicada, o início da contagem do prazo decadencial começou no dia do fato gerador (pagamento a beneficiário não identificado/operação não comprovada), ou seja, no caso dos autos o primeiro fato gerador (pagamento) identificado pelo fisco ocorreu em 03/01/96. Logo, a contagem do primeiro prazo decadencial inicia-se em 03 de janeiro de 1996 e o último em 30 de outubro de 1996, encerrando-se em 03 de janeiro de 2001 e 30 de outubro de 2001, data da ciência do auto de infração pela suplicante, ou seja, o período compreendido entre 01/01/96 a 31/10/96 está decadente.

Quanto à aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada tenho a seguinte posição:

Verifica-se na peça defensiva que o suplicante entende ser improcedente a aplicação da multa qualificada, amparado na convicção de que é incabível o agravamento da multa, quando não comprovado nos autos, que a ação ou omissão do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

Como já relatado, o presente processo diz respeito à exigência de imposto de renda na fonte sobre pagamentos realizados a beneficiários não identificados e/ou pagamentos sem causa, caracterizado pelos valores debitados (saídas) em conta bancária contabilizada, mantida em nome da autuada em instituição financeira, em relação aos quais (pagamentos), regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

idônea a causa dos pagamentos efetuados (débitos em conta corrente), cuja infração foi capitulada no artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995.

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado à sucessiva emissão de cheques para pagamentos, cuja operação ou causa a suplicante não logrou comprovar, entendeu fundamentado a aplicação da multa de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte não declarou o verdadeiro motivo dos pagamentos efetuados, omitindo total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito privado interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos devidos por lei.

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 (sucessor do RIR/94, art. 992), 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. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 falta de registro na contabilidade de um pagamento, 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, a manutenção de contas bancárias em nome da empresa a margem da escrituração, sem a devida comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações (créditos na conta) ou sem a identificação dos beneficiários ou a causa dos pagamentos realizados (débitos na conta), dentro dos limites e condições estabelecidos no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, os pagamentos realizados sem a identificação dos beneficiários ou causa autorizam a incidência do imposto de renda na fonte previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base depósitos bancários em nome e movimentados pelo contribuinte fiscalizado, 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 rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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. No mesmo sentido está a falta de contabilização de alguma conta bancária em nome da empresa, esta pode sugerir omissão de receitas e/ou pagamentos a beneficiários não identificados e/ou pagamentos sem causa. Na mesma linha de raciocínio está o presente caso, em que houve a contabilização da conta bancária e emissão de cheques nominais para pagamentos diversos (fls. 21/23). Como se vê, houve pagamentos em que a suplicante não comprova a operação ou causa. Esta conduta implica em aplicação de multa normal e jamais multa qualificada.

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 e/ou pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa, em razão dos créditos e débitos que transitaram em conta corrente em nome do contribuinte, 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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.

A conta bancária em nome do contribuinte, omitida na escrituração, ou a falta de inclusão na contabilidade dos pagamentos realizados através desta conta bancária, por si só não tem o condão de caracterizar presunção de omissão de rendimentos ou fato gerador de imposto de renda na fonte sobre os pagamentos realizados. O que pode caracterizar presunção de omissão de rendimentos são os depósitos bancários ou investimentos cuja origem dos recursos não seja suficientemente comprovada, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se trata de rendimentos não tributáveis, isentos, já tributados, doações ou que tenham origem em empréstimos, bem como a falta de identificação dos beneficiários ou a causa dos pagamentos registrados nesta conta bancária.

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11051.000569/00-04
Acórdão n.º : 104-20.071

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, suprimento 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 qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas e pagamentos, 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:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

"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 nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 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 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 nº 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11051.000569/00-04
Acórdão n.º : 104-20.071

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:

“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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 nº 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 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11051.000569/00-04
Acórdão n.º : 104-20.071

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.”

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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:

“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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 nº 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 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 a 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:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

"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."

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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, no caso em questão, o fato de o contribuinte não ter contabilizado os valores creditados e debitados em conta de depósito ou de investimentos em instituição financeira, ou deixou de comprovar os créditos e débitos lançados em conta corrente mantida em seu nome, por si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples omissão de rendimentos ou pagamentos a beneficiários não identificados ou pagamento sem causa 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.

Quanto às questões de mérito, propriamente dito, não há muito que se discutir, já que da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinaram a outros eventos a não ser aqueles constates da peça acusatória. Em suma, restou provado, pela fiscalização, que a conjugação dos pagamentos efetuados com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981/95, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado. Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexo causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto."

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do IRF com base no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento naquele tipo legal. Como merecem fé a escrituração da contribuinte, restou devidamente comprovadas que os pagamentos existiram.

Já se manifestou a decisão de primeira instância no sentido de que no decorrer da ação fiscal, a autuada foi intimada para justificar as irregularidades, no entanto, limitou-se a argumentar sem, todavia, a apresentar a efetiva comprovação das alegações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

Com a devida vênia do Relator permito-me transcrever parte do voto condutor do aresto questionado para melhor fundamentar as razões deste voto.

Diz o nobre Relator no aresto questionado:

“A autuada utiliza como justificativa para a prática de operação absolutamente incomum – a suposta devolução de dinheiro através de interposta pessoa – a opção por “evitar” a rede bancária com vistas a não ser onerada por “tarifas bancárias desnecessárias”. Entende, no contexto de sua linha de raciocínio, que a simples narrativa do suposto desenrolar da operação possa substituir a apresentação de documentos com probatórios.

Ora, a única documentação referida na peça impugnatória para confirmar sua inverossímil explicação é a contabilidade da empresa, que, como já se viu, é de pouco serventia sem os documentos que lhe dão suporte. Não há juntada de documentos que comprovem a contratação da importação que alega ter sido cancelada após o envio do dinheiro (aliás, não são citados sequer dados a respeito de tal operação) e não é juntada prova documental do pedido da empresa Libre Importação e Exportação de Veículos para que fosse efetuado o pagamento ao Sr. Floripes Camargo ou outro documento qualquer. No entanto, acusa a fiscalização de não ter procurado “verificar a informação prestada junto à empresa Libre...”, em notória tentativa de inverter o ônus de prova.

(...).

De plano, devem ser afastados todos os argumentos aludidos pela impugnante que dizem respeito à inexistência de beneficiário não-identificado. De fato, não há beneficiário não-identificado, e em nenhum momento a fiscalização afirmou que tenha havido. A descrição dos fatos e o enquadramento legal dizem respeito ao § 1º do art. 61 que trata de “recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa”;

- Esta é exatamente o caso dos autos. A identificação de pagamentos diversos a terceiros (Julio Dornel Sorozabal, Washington Daniel Posadas Lopes, Mello e Firpo, Floripes Camargo, Severino Bandeira e Álvaro M. Barreiro) e a sócios (Ezio Daniel Pereira e Cleber Mendonça Borba), sem comprovação da operação ou sua causa.”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

Da análise dos autos, se verifica que os argumentos da suplicante não resistem às robustas provas carreadas aos autos pela fiscalização, já que se verifica que a empresa autuada contabilizou saídas de recursos sob a forma de pagamentos, cujos dados são comprovados pelos lançamentos contábeis efetuados no livro Razão e nas cópias de cheques e extratos bancários.

Ora, os dados utilizados pela auditora-fiscal autuante foram colhidos na contabilidade da empresa e em pesquisas realizadas nos extratos bancários, estes formam, em seu conjunto, os elementos necessários e suficientes à comprovação de que as referidas saídas de numerário não poderiam ser classificadas como pagamentos cuja operação e causa estivessem comprovadas, mas como pagamentos outros, cuja causa e finalidade a reclamante não logrou sequer justificar.

A suplicante não contraditou as provas dos autos, circunscrevendo-se a negativa genérica, afirmando ser inconsistentes e infundados os argumentos do fisco.

É a própria escrituração da autuada, entretanto, que fornece a certeza a que se refere, isto é, as provas da efetiva realização de tais pagamentos, porquanto nela se encontram perfeitamente identificados às saídas dos recursos nas datas e valores correspondentes. Quanto à justificativa de tais pagamentos, constante da contabilidade e das notas fiscais, essa não foi aceita pelos autuantes pelas razões descritas no Termo de Verificação Fiscal.

Da mesma forma, é improcedente e sem qualquer fundamento o seu entendimento que o fisco se apegou somente a aspectos formais dos documentos apresentados, isto porque, conforme antes demonstrado os procedimentos fiscais foram



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

objeto de pesquisas que sem dúvida alguma, permitiram a auditora autuante chegar a conclusão da falta de comprovação da operação ou causa dos pagamentos realizados.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode apresentar prova inconteste de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meios dos lançamentos contábeis existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação.

É remansoso nos autos que houve a realização dos pagamentos. Entretanto, se a suplicante não trouxe aos autos documentação comprobatória que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, está evidente, que os recursos foram repassados para alguém não identificado ou quando identificado não ficou comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, só no fato de não haver a identificação de quais são os beneficiários dos recursos providos pela suplicante, e se houve a identificação e não restando comprovada a operação ou a sua causa, já estariam caracterizadas com perfeição as hipóteses previstas no artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

No presente caso, não existem comprovantes indicando como beneficiário a pessoa indicada na contabilidade, quando existiam não ficou comprovada a operação ou causa dos pagamentos realizados, razão pela qual a fiscalização considerou ilícito os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, "quando não for indicada a operação", "quando não for indicada a causa", e "quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário". Como também é evidente que os pressupostos de incidência previstas neste artigo não são cumulativos, ou seja, basta ocorrer um deles para que flore o fato gerador do imposto de renda na fonte.

Ora, a finalidade da lei é impedir que as pessoas jurídicas pratiquem crimes contra ordem tributária por meio de simulação de registros, procurando dar guarida a notas fiscais de favor. Dessa forma, se de um lado a lei não exigiu a obrigação de que tais operações sejam realizadas através de bancos, de outro lado exigiu que nesse tipo de operações a contribuinte se acautele realizando-a de forma tal que propicie elementos convincentes do destino dos numerários.

E para concluir, com a devida vênia, não posso acompanhar o entendimento da nobre recorrente no que diz respeito à aplicação da taxa Selic, pelas razões alinhadas na seqüência.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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, 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 vetá-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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

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.

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.

Desta forma, 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.

Para ampliar as argumentações do presente voto, na matéria, não posso deixar de citar o entendimento do Ex-Conselheiro Roberto William Gonçalves, ex-nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº 104-18.222 de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

"Quanto a SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11051.000569/00-04
Acórdão nº. : 104-20.071

taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

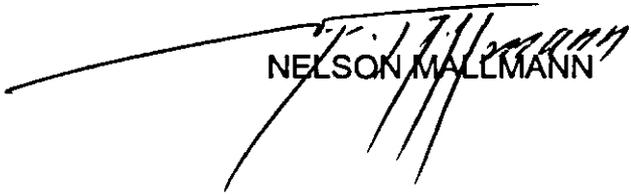
A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto "fortiori legis", impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União."

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despidendo maiores considerações.

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 as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de Primeira Instância por cerceamento do direito de defesa, sucinto e acolho a preliminar de decadência relativo ao período de 01/01/96 a 30/10/96 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a aplicação da multa qualificada de 150% para multa normal de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 08 de julho de 2004


NELSON MALLMANN