



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

Processo n.º : 11070.000721/98-62
Recurso n.º : 124.620 - *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*
Matéria : IRPF - EXS.: 1995 a 1999
Recorrentes : DRJ EM SANTA MARIA e EDISON JORGE NUNES GUILLET
Sessão de : 12 DE MAIO DE 2004
Acórdão n.º : 102-46.350

IRPF – EX: 1995, 1996 e 1997 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS – SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – O arbitramento da renda por presunção fundada em sinais exteriores de riqueza, com lastro em créditos em contas-correntes bancárias, requer a exteriorização do nexo entre esses valores e a sua efetiva utilização pelo contribuinte, na forma do artigo 6.º da lei n.º 8021/90.

IRPF – EX: 1998 E 1999 – MULTA ISOLADA – A penalidade isolada pela falta de antecipação do tributo incidente sobre rendimentos percebidos de pessoas físicas não pode ser cumulativa com a de ofício porque a fundamentação desta última contém a primeira.

NORMAS PROCESSUAIS – PROVA ILÍCITA – Comprovado que a quebra de sigilo bancário foi autorizada pelo Poder Judiciário, com extensão de seus efeitos à Administração Tributária, os documentos decorrentes não constituem prova ilícita.

NORMAS PROCESSUAIS – PRAZO PARA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL – O procedimento fiscal para exigência do crédito tributário não tem prazo específico para conclusão, podendo estender-se até o limite fixado para a decadência desse direito.

NORMAS PROCESSUAIS – DOMICÍLIO FISCAL – A elaboração do feito em local distinto do domicílio fiscal do contribuinte não lhe impõe nulidade.

NORMAS PROCESSUAIS – PROVA – Comprovado, por amostragem, que os documentos apresentados pelo recorrente correspondem à situação fática de referência, devem estes ser acolhidos para fins de elidir os fatos geradores que neles tiverem suporte.

IRPF – EX. 1999 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Depósitos e créditos bancários, quando de origem não identificada, nem comprovada pelo titular da conta-corrente, obedecidos os requisitos do artigo 42 da lei n.º 9.430/96, constituem disponibilidade econômica e servem de suporte para presumir a renda tributável.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – INCONSTITUCIONALIDADE – Em respeito ao princípio da separação de poderes, é defeso ao julgador administrativo decidir aspectos de inconstitucionalidade de leis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

Preliminares rejeitadas.

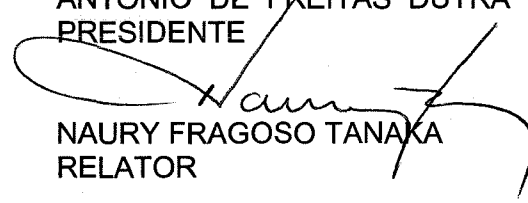
Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SANTA MARIA e por EDISON JORGE NUNES GUILLET.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos e, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Sandro Machado dos Reis (Suplente Convocado).


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ OLESKOVICZ, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº : 11070.000721/98-62

Acórdão nº : 102-46.350

Recurso nº : 124.620

Recorrentes : DRJ EM SANTA MARIA E EDISON JORGE NUNES GUILLET

RELATÓRIO

O crédito tributário foi formalizado por Auto de Infração lavrado em 4 de agosto de 1999, e teve referência no Imposto de Renda incidente sobre rendimentos omitidos nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, em valores de R\$ 513.630,19, R\$ 545.141,27 e R\$ 659.016,44, respectivamente, caracterizados por depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, com lastro nos artigos 1.º a 3.º e 8.º da lei n.º 7713/88, 1.º a 4.º da lei n.º 8134/90, 6.º, § único da lei n.º 8021/90, 4.º a 6.º da lei n.º 8383/91, 7.º e 8.º da lei n.º 8981/95, 3.º e 11 da lei n.º 9250/95.

Também constituiu parte desse crédito, o tributo incidente sobre as omissões de rendimentos nos anos-calendário de 1997 e 1998, em valores de R\$ 251.368,64 e R\$ 297.079,26, respectivamente, caracterizadas por créditos em contas-correntes bancárias que não tiveram sua origem comprovada pelo contribuinte, com amparo no artigo 42 da lei n.º 9430/96 e 21 da lei n.º 9532/97.

Sobre o imposto resultante do primeiro grupo de infrações, foi aplicada a penalidade agravada de 112,50% como determinam os artigos 4.º, I e § 1.º da lei n.º 8218/91 e 44, § 2.º da lei n.º 9430/96, já para o segundo grupo, a penalidade contida no artigo 44, I da lei n.º 9430/96.

Os juros de mora tiveram lastro nos artigos 84, § 5.º da lei 8981/95, 13 da lei n.º 9065/95, 26 da MP n.º 1542/96, 30 da MP n.º 1770/98 e 61 da lei n.º 9430/96.



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

Processo n.º : 11070.000721/98-62
Acórdão n.º : 102-46.350

Aplicada, ainda, a penalidade pela falta da antecipação do tributo em decorrência dos rendimentos percebidos de pessoas físicas nos anos-calendário de 1997 e 1998, na forma do artigo 44, § 1.º, III da lei n.º 9430/96.

O procedimento investigatório decorreu de representação efetuada pelo Memorando n.º 13/97, de 17 de janeiro de 1997, da Inspeção da Receita Federal em São Borja, RS, fl. 1988, que serviu para informar sobre a situação patrimonial do fiscalizado e encaminhar outros documentos de interesse fiscal. Na folha 1987, consta o pedido da IRF/São Borja à Junta de Conciliação e Julgamento, dessa localidade, para que fornecesse cópia de todos os alvarás expedidos em favor das partes e advogados, no período de 1992 até 31 de dezembro de 1995, e outros documentos que pudessem interessar ao Fisco, tais como Acordos Extra-Autos entre outros.

O procedimento teve início com a Intimação n.º 219, de 18 de setembro de 1997, dirigida ao fiscalizado, na qual foi solicitada a apresentação do Livro Caixa e comprovantes dos lançamentos efetuados nos exercícios de 1993 a 1997. A resposta a esse pedido conteve informação sobre a não utilização desse benefício, fl. 2040.

Conforme Relatório de Ação Fiscal, fls. 2072 e 2073, o contribuinte estava sendo processado por apropriação indébita em ação desenvolvida por representantes do Ministério Público Federal, e teve suas declarações de ajuste anual os últimos cinco exercícios solicitadas à Administração Tributária pela Diretoria da Segunda Vara Federal de Uruguaiana, ofício n.º 363/98, para compor os Inquéritos Policiais n.º 97.1301027-2 e 97.1301025-6.

O sigilo bancário foi quebrado por determinação do representante da Justiça Federal e dirigido às investigações efetuadas pela Receita Federal e Polícia Federal, conforme despacho do Juiz Federal Alberi Augusto Soares da Silva, de 21 de agosto de 1998, fls. 2085.



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

Processo nº : 11070.000721/98-62
Acórdão nº : 102-46.350

A expressiva movimentação financeira dos depósitos e créditos bancários foi consolidada pela Autoridade Fiscal como segue:

Caixa Econômica Federal – Agência 0484 em Itaqui – RS – Conta-Corrente n.º 00007885-0, período de 06/07/94 a 11/12/98 – fls. 2098 a 2100; UNIBANCO S/A – Agência 353 em São Borja – RS – Conta-Corrente n.º 108.084-8, período de 20/01/95 a 06/12/96 – fls. 2142 a 2148.; BAMERINDUS S/A – Agência 0161 em Santo Ângelo – RS – Conta-Corrente n.º 08287-52, período de 03/01/94 a 07/10/96 – fls. 2184 a 2186; Caixa Econômica Federal – Agência 0504 em Santo Ângelo – RS – Conta-Corrente n.º 00077169-6, período de 05/10/94 a 30/09/98 – fls. 2198 a 2199; Banco Itaú S/A – Agência 0343 em São Borja – RS – Conta-Corrente n.º 19971-7, período de 06/11/96 a 10/11/98 – fls. 2238 a 2242; e Caixa Econômica Federal – Agência 0506 em São Borja – RS – Conta-Corrente n.º 00008203-0, período de 03/01/94 a 07/12/98 – fls. 2377 a 2400.

O Fisco solicitou ao contribuinte a identificação dos clientes aos quais foram efetuados pagamentos nos anos-calendário de 1994 a 1998, acompanhada dos correspondentes documentos comprobatórios, conforme Intimação n.º 05/013/99, fl. 2401. Ainda, a comprovação da origem dos depósitos e créditos bancários consolidados em relações analíticas por bancos, mês e ano, com a Intimação n.º 05/014/99, fl. 2404 a 2409.

Em comunicado recepcionado pela DRF/Santo Ângelo no dia 7 de julho de 1999, o contribuinte apresentou documentos relativos às transferências entre contas, cópias de alvarás judiciais para os quais foram sacados os valores e repassados aos clientes nas condições indicadas, cópias de recibos de repasses de valores a clientes, fls. 2416 a 2631.

A Autoridade Lançadora elaborou planilha, que integrou o Relatório Final da Ação Fiscal, para demonstrar a correspondência dos valores recebidos pelo fiscalizado nas ações em que atuou como patrono, mediante confronto entre os



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

comprovantes apresentados e os cheques emitidos, aponto "S" para os processos que considerou comprovados e "N" para os rejeitados, fls. 2672 a 2687. Também, elaborou planilha demonstrativa das exclusões motivadas por transferências entre contas bancárias, fls. 2688 a 2693.

Representado por seu patrono Nelmo de Souza Costa, OAB – RS n.º 30.146, o fiscalizado contestou o feito trazendo em síntese as alegações a seguir explicitadas.

Em preliminar, protestou pela nulidade da exigência trazendo a seguinte motivação:

- a) o lançamento teve amparo em dados oriundos de inquéritos policiais que integram a correspondente ação judicial, enquanto a decisão sobre a apropriação indébita ou pelo repasse desses valores recebidos pelo fiscalizado somente cabe à Justiça; assim, o lançamento da Receita Federal deveria ocorrer somente após a conclusão da Justiça pela percepção de renda pelo fiscalizado.
- b) As acusações efetuadas junto à Polícia Federal serviram para dar suporte ao lançamento e, como estas ainda se encontram no campo da ficção, não podem consistir em fato gerador do tributo.
- c) Houve cerceamento do direito de defesa corroborado pela negativa da Administração Tributária em fornecer cópia integral do processo.
- d) A utilização de prova ilícita, caracterizada pelos extratos bancários obtidos pela Procuradoria da República, porque a lei complementar n.º 75, de 25 de maio de 1993, não atribuiu competência para que funcionários de uma jurisdição atuassem em



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

outra, sem a permissão prevista no artigo 70. No caso, o procurador localizado em Uruguaiana interveio na jurisdição de Santo Ângelo.

e) Contribui para a ilicitude da prova a ausência de fundamentação legal, requerida pelo artigo 93, IX da CF/88, c/c o artigo 458, II do Código de Processo Civil, na decisão judicial que deferiu a quebra do sigilo bancário, e, também, porque conteve desvio de finalidade ao se dirigir a objetivos distintos – o processo judicial e o administrativo.

f) A autuação fiscal em local distinto do domicílio do contribuinte, porque ocorrida na cidade de São Borja, RS, e não na cidade de Santo Ângelo, como deveria. E cita como suporte AC. 106-08.475, DOU de 28/04/98, no qual a ementa contém afirmativa sobre o domicilio situar-se no local onde apresentada continuamente as declarações de rendimentos, como aquele eleito pelo contribuinte portador de pluralidade de residências no País.

g) A quebra do sigilo bancário não foi acompanhada do devido processo legal, e assim inibida a ampla defesa.

h) O sigilo profissional consistiu em fator impeditivo do fornecimento de informações ao Fisco sobre as relações mantidas com seus clientes, em obediência ao artigo 154 do Código Penal Brasileiro, artigo 207, do Código de Processo Penal, e 34 da Lei n.º 8.906, de 4 de julho de 1994, que constitui o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil. Assim, a recusa em prestar informações solicitadas pelo Fisco não pode ser punida, nem tributada.

i) A Autoridade Fiscal não observou o prazo legal para a conclusão da verificação fiscal, conforme impõe o artigo 196 do CTN.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

Quanto ao mérito, alegou o recorrente não ter o contribuinte percebido tais rendimentos, uma vez que os valores transitados por suas contas-correntes bancárias pertenciam a clientes, como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, fato que permite concluir pela inexistência de fato gerador do tributo.

Protesto, também, contra o lançamento do tributo nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, com base na falta de fundamentação legal para esse fim. Citou a Súmula do TFR n.º 182, bem assim decisões judiciais para reforçar sua tese, e aditou que não se verificou qualquer sinal exterior de riqueza incompatível com os valores declarados, nem comprovação de gastos não adequados.

Quanto à multa isolada pela falta de antecipação do imposto de renda sobre rendimentos percebidos de pessoas físicas, entendido que o ato de apresentar a declaração de ajuste anual e de pagar o tributo devido constituiu denúncia espontânea, na forma do artigo 138 do CTN, fato que não permite incidência de penalidade sobre valores declarados.

Contestada, também, a imposição de juros de mora com lastro na taxa SELIC, esta entendida inconstitucional por incidir com percentual superior ao limite anual de 12%, e ilegal porque a lei ordinária que a instituiu contraria o CTN, ao determinar a utilização de índice superior a 1% ao mês.

Juntou à peça impugnatória as cópias de cheques de fls. 2756 a 2768.

O julgador monocrático de primeira instância, conforme Decisão DRJ/STM n.º 564, de 18 de agosto de 2.000, fls. 2774 a 2796, considerou o feito procedente em parte. Exonerou o crédito tributário relativo às omissões de rendimentos constatadas nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, considerando que o feito não evidenciou o nexo entre valores creditados em contas bancárias e a



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

renda consumida, exigência fundamental para caracterizar os sinais exteriores de riqueza como fonte da tributação prevista no artigo 6.º da lei n.º 8021/90.

A multa isolada incidente sobre os rendimentos omitidos nos anos-calendário de 1997 e 1998 também foi cancelada, com motivação centrada no desconhecimento da origem dos rendimentos omitidos, fato que, sob seu entendimento, desloca a tributação mensal para o ajuste anual.

Assim, como o crédito exonerado superou o limite de alçada, recorreu de ofício ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fl. 2796.

Quanto às demais alegações, voltadas a aspectos preliminares e ao mérito, rejeitou-as como a seguir explicitado resumidamente.

A questão do paralelismo de ações judicial e administrativa foi afastada com argumento de que a última teve seguimento independente da primeira, enquanto a concretização do feito não se amparou em dados constantes dos processos judiciais.

Afastada qualquer hipótese de nulidade do processo em virtude da aplicabilidade do artigo 59, I e II, do Decreto n.º 70.235/72, uma vez que não se materializou nenhuma hipótese de cerceamento do direito de defesa do fiscalizado.

Quanto ao indeferimento do pedido de cópia do processo, explicou que o ato decorreu da situação em que este se encontrava - incompleta - mas que não constituiu cerceamento do direito de defesa, uma vez que foi proporcionado ao fiscalizado o acesso às informações necessárias pelo atendimento prestado e com as intimações expedidas. A confirmar a explicação, o fornecimento da cópia completa do processo em momento posterior, conforme constou das fls. 2709 e 2710.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

Rejeitou a afirmativa de que o feito teve por lastro documentos e depoimentos constantes dos inquéritos em andamento na esfera da Justiça Federal, porque bem evidenciado no processo que o feito teve suporte em provas próprias.

Para inibir a discussão sobre a quebra do sigilo bancário, tomou por base o fato de que foi autorizada pelo Juiz Federal Alberi Augusto Soares da Silva, fl, 2085, autoridade competente para esse fim. O argumento de que houve desvio de finalidade na dita decisão judicial em razão de dirigir-se à esferas distintas também não foi aceito porque decorreu de petição do Ministério Público Federal com essa prerrogativa.

A nulidade do feito que teria justificativa na ineficácia da ciência em decorrência do domicílio do contribuinte localizar-se em São Borja, não foi aceita considerando que a ciência foi pessoal, fato que afasta qualquer hipótese de interferência do domicílio eleito.

Afastada, também, a alegação centrada na quebra do sigilo profissional como óbice à construção do feito em razão do objeto deste último estar localizado na comprovação da origem dos ditos depósitos e créditos bancários do *contribuinte* e não na informação sobre dados dos seus clientes. Aditado que todos os dados informados ao Fisco encontram-se sob sigilo fiscal, conforme dispõe o artigo 198 do CTN.

Quanto ao prazo fixado pelo artigo 196 do CTN, requerido como tempo limite para conclusão do feito, explicado na decisão que o artigo 7.º, § 2.º do Decreto n.º 70.235/72⁽¹⁾ determina tempo de 60 (sessenta) dias para esse fim,

¹ Decreto n.º 70235, de 1972 - Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

prorrogáveis sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Ainda, que o procedimento exigiu tempo maior que o limite inicial, mas que foi prorrogado por atos da Autoridade Fiscal, de maneira a impedir qualquer ofensa a tais dispositivos legais.

Quanto ao mérito, afastada a incidência tributária sobre a renda arbitrada com lastro em depósitos e créditos bancários nos anos-calendário de 1994 a 1996, considerando a falta de nexos entre estes e a renda consumida, é necessário para consubstanciar os sinais exteriores de riqueza, na forma do artigo 6.º da lei n.º 8.021/90. Ressaltado que o dispositivo legal não permite o arbitramento com lastro em depósitos bancários isoladamente, porque requer a evidência da utilização da renda correspondente pelo beneficiário.

Mantida a tributação sobre os rendimentos omitidos nos anos-calendário de 1997 e 1998, com base em arbitramento sobre depósitos e créditos bancários, considerando que para esses períodos o artigo 42 da lei n.º 9430/96 caracteriza como renda a existência de tais valores, desde que despidos de comprovação de sua origem.

Não acolhidos os cheques que acompanharam a peça impugnatória considerando que parte deles já consta das tabelas de transferências B.1, B.2 e B.3 elaboradas pela Autoridade Fiscal para exclusão de valores da incidência tributária, enquanto a parte restante não contém indicativos comprobatórios de que realmente constituiu transferência entre contas.

Quanto aos juros de mora, informado que a Autoridade Administrativa não pode negar a legalidade de uma lei, porque essa competência pertence ao Poder Judiciário, na forma do artigo 102 da CF/88. Explicado que o artigo 84 da lei n.º 8981/95 e o artigo 13 da lei n.º 9065/95 dão suporte legal à cobrança dos juros com lastro na taxa SELIC, uma vez que o artigo 161, § 1.º do CTN autorizou esses dispositivos.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

Essas foram as justificativas e fundamentos que deram suporte à posição resultante do julgamento em primeira instância.

Conhecendo o teor da referida decisão em 12 de setembro de 2000 o fiscalizado, por seu patrono, no início identificado, ingressou com recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes em 13 de outubro de 2000, portanto, tempestivamente, no qual, em preliminar, se voltou contra a dita decisão em razão por não conter enfrentamento das argumentações que compuseram a peça impugnatória.

Em seu entender, na decisão *a quo* não houve manifestação sobre os aspectos constitucionais que permitiriam a imposição tributária, foram desconsiderados os valores repassados aos clientes, e não enfrentada a argumentação contrária à penalidade de ofício de 75%. Em face desses argumentos, pediu, então, a sua nulidade, com lastro nos artigos 458, II, do CPC e 93, IX da CF/88².

Ratificado o pedido de nulidade do feito considerando que a ação fiscal é consequência dos inquéritos policiais e em decorrência dessa ligação, não pode ter seguimento independente daquela. Afirmou que o Relatório Final da Ação Fiscal citou expressamente essa dependência quando optou por tributação aleatória para não contradizer "*ação policial e judiciária, que é a apropriação indébita de*

² CF/88 - Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

(.....)

IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei, se o interesse público o exigir, limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes; "

CPC - Art. 458. São requisitos essenciais da sentença:

(.....)

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

valores de seus clientes". Requerida a nulidade do feito ou sua suspensão com lastro no artigo 265, IV, "a" e "b" do CPC.

Argumentado sobre múltiplos vícios que implicam a nulidade do processo:

(a) lançamento com base em fato gerador fictício, com atuação discricionária do Auditor-Fiscal.

(b) A negativa de fornecimento de cópia do processo prejudicou a defesa e torna nulo o processo. Também, pede a exclusão das multas impostas.

(c) Utilização de provas que integram o processo judicial, ou a omissão em trazê-las, fere o princípio da unicidade e o da imparcialidade, e até mesmo o pressuposto da atividade vinculada.

(d) Ilegalidade da decisão judicial para quebra do sigilo bancário em virtude de o Ministério Público Federal ter excedido competência, em ofensa ao art. 70 da LC n.º 75/93. Assim, procurador lotado em Uruguaiana, RS, não tinha competência para atuar em inquérito para domicílio fiscal em Santo Ângelo, RS.

(e) Desvio de finalidade da autorização de quebra do sigilo bancário por se dirigir a processos distintos.

(f) A quebra do sigilo bancário não conteve a fundamentação legal requerida pelos artigos 93, IX da CF/88 e 458, II do CPC, enquanto a petição que lhe originou não se fez acompanhada de documentos que explicitassem a necessidade e a conveniência das informações.

(g) A quebra do sigilo bancário foi efetuada sem o amparo do devido processo legal e o direito à ampla defesa.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

(h) Exigência de quebra do sigilo profissional do fiscalizado e dos seus clientes. Entendeu que o Fisco obteve todos os comprovantes necessários ao deslinde da questão, no entanto, solicitou-os novamente ao fiscalizado que se encontrava impedido de fornecê-los em virtude do sigilo profissional perante seus clientes.

(i) Domicílio fiscal diferente do eleito, uma vez que o feito foi constituído na cidade de São Borja enquanto seu domicílio é na cidade de Santo Ângelo.

(j) Fiscalização não obedeceu ao prazo estabelecido em lei para o seu desenvolvimento, em ofensa ao artigo 196 do CTN, e ao artigo 7.º do Decreto n.º 70.235/72.

Requerido o acolhimento das nulidades, "uma a uma, em todos os seus aspectos e sob seus múltiplos fundamentos".

Quanto ao mérito, alegado que desde o início o Fisco já tinha conhecimento sobre a origem dos depósitos e créditos bancários em resultados de reclamatórias trabalhistas nas quais o fiscalizado figurava como advogado dos reclamantes.

No entender do recorrente, esses valores se encontravam comprovados não apenas pelos depósitos bancários, mas, também, pelo rol de alvarás judiciais expedidos em nome de seus clientes, e, *"naturalmente, na forma da lei e pela advocacia em nome daqueles exercida nos processos respectivos, tendo os mesmos poderes e autorização judicial para levantar e movimentar citados valores, o que efetivamente fazia – e comprovam esses e outros documentos carregados aos autos – através de suas contas bancárias."*

Ainda, que a Autoridade Lançadora afirmou em Relatório Final da Ação Fiscal que o recorrente *"atendeu às solicitações contidas na Intimação,*



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

protocolando a entrega de cópias autenticadas de alvarás judiciais e recebidos utilizados para quitação de valores pagos de causas trabalhistas aos seus clientes, nos autos-calendário de 1997 e 1998 (fls. 2414/2631)". Concluída a alegação, no sentido da insubsistência do lançamento por considerar, em síntese, que a origem dos valores em suas contas-correntes bancárias eram os recursos de terceiros em nome dos quais agia, e que foram entregues aos respectivos titulares.

Outra alegação diz respeito ao critério utilizado pelo Fisco para exclusão de valores que constituíram transferências entre contas. Entendido incorreto o feito porque somente acatados os valores que apresentaram coincidência diária. Afirmado que as saídas de suas contas com o crédito em conta-corrente dos clientes, cujo rol consta dos autos, devem ser excluídas do campo de tributação.

Ainda, que o Auditor-Fiscal construiu a base de cálculo mas não possuía a certeza de que os valores tributados foram percebidos pelo fiscalizado. Amparou-se no trecho do Relatório Final da Ação Fiscal, transcrito a seguir, para sua premissa:

"...o trabalho da Fiscalização objetivou apenas apurar os valores que foram repassados pelo contribuinte aos seus clientes e levar à tributação a diferença, a sobra, que são os honorários advocatícios, já que o contribuinte em nenhum momento trouxe à Seção de Fiscalização relação discriminada de quanto recebeu em cada causa trabalhista, impossibilitando-nos de identificar o que e, se realmente declarou os valores em suas declarações de renda."

Assim, o feito não poderia ter seguimento porque a base imponible não foi devidamente localizada pela Autoridade Fiscal. Aditado que esta última não poderia desconsiderar os documentos fornecidos por cópias sem autenticação e que esse posicionamento contribuiu para que a base de lançamento fosse irreal, uma vez que apropriou valores já repassados aos clientes.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

Explicado que inexistente obrigação legal de repasse ao cliente no mesmo dia ou em data próxima àquela em que recebidos os valores correspondentes à ação trabalhista. Assim, ofensa aos artigos 3.º e 142 do CTN, ao artigo 5.º XXXVI da CF/88, e artigo 940 do Código Civil, estes últimos no que tange à validade da prova.

Contestada, também, a penalidade de ofício, com o entendimento de que a atitude do fiscalizado de entregar as declarações de ajuste anuais foi espontânea. Além da denúncia espontânea, colaboraria com essa tese a inexistência de matéria tributável, fato que elide a imposição de penalidade. Em complemento, pedida a redução da penalidade para o percentual de 20%, na forma do artigo 61, § 2.º da lei n.º 9430/96, caso o entendimento do colegiado não seja coincidente com a tese defendida.

Mantida a posição manifestada na peça impugnatória para a incidência dos juros de mora.

Submetida a lide a julgamento nesta E. Câmara, em 12 de junho de 2003, decidiu o colegiado pela conversão em diligência para que fossem providenciadas informações a respeito dos pagamentos não considerados pela Autoridade Fiscal:

(a) Confirmação junto a todos os participantes de ações que foram considerados pelo Fisco como não ressarcidos pelo fiscalizado, para que, em vista dos documentos que instruem o processo:

(a.1) informem e comprovem os valores efetivamente recebidos.

(a.2) Manifestem-se sobre a documentação apresentada pelo fiscalizado e que integra o processo, mas que foi desconsiderada pelo Fisco.

(a.3) Juntar os documentos comprobatórios dessa verificação ao processo.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

(b) Considerando os documentos colhidos elaborar parecer sobre o efetivo repasse aos beneficiários e a documentação acostada pelo fiscalizado.

Realizada a verificação solicitada, conforme Relatório da Diligência Fiscal, fls. 3226 a 3233, constata-se que foram expedidas 85 (oitenta e cinco) intimações para esse fim, das quais, 62 (sessenta e duas) não tiveram qualquer resposta. Das restantes, 17 (dezesete) beneficiários confirmaram os recibos e valores, 1 (um) confirmou que recebeu, mas não soube precisar o valor, 3 (três) responderam que receberam valores menores que os constantes dos recibos, e 2 (dois) responderam que não receberam.

O representante do contribuinte teve ciência da diligência efetuada e apresentou manifestação a respeito do assunto, fls. 3235 a 3253, com documentos juntados às fls. 3254 a 3273. Nessa manifestação, constaram as justificativas e solicitações a seguir descritas.

Considerou que apenas parte dos beneficiários atendeu as intimações encaminhadas pela Autoridade Fiscal, e em virtude dessa realidade, ou a investigação continua para concluir sobre a veracidade dos documentos acostados ao processo, ou o julgador acolhe as provas.

Argüiu que o elevado número de não atendimento significa confirmação tácita dos correspondentes valores. Os beneficiários que declararam ter recebido valores inferiores aos constantes dos recibos, apenas três, realmente receberam menos em função do pagamento *a posteriori* dos correspondentes honorários em razão da falta de credencial sindical.

Contestou os clientes que negaram o recebimento e pediu desconsiderar as suas manifestações, considerando que um deles o fez sem negar a sua própria assinatura, enquanto o segundo, já falecido, não tem como negar os fatos, mas consta dos autos informação, sem assinatura, identificação e prova contrária ao pagamento. Juntou cópias das procurações outorgadas por esses



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

beneficiários, bem assim das atas de audiência, para evidenciar a autenticidade das assinaturas e eventual perícia, que formula pedido e indica quesitos ao final. Complementou, afirmando que já foi absolvido da acusação de apropriação indébita na esfera judicial.

Reafirmou sobre a falta dos requisitos conformadores da hipótese de incidência do Imposto de Renda para as situações fáticas motivadoras do lançamento. A Autoridade Fiscal não logrou provar a ocorrência do fato gerador do tributo nos períodos verificados, nem a invalidade dos recibos apresentados, enquanto a renda tributável foi devidamente declarada.

Em suas conclusões, afirmou que a Autoridade Fiscal não conseguiu demonstrar gastos incompatíveis com a renda declarada, não comprovou acréscimo patrimonial a descoberto, nem tampouco evidenciou qualquer nexos entre os depósitos bancários e fatos que indicassem omissão de receita, ou de sinais exteriores de riqueza.

Ao final da manifestação ratificado o pedido de conclusão da diligência; a juntada de certidão atestando o trânsito em julgado da decisão judicial em comento, e a realização de perícia, no recibo juntado ao processo e não reconhecido pelo beneficiário.

Arrolamento de bens, fls. 2700 a 2705.

É o Relatório



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço da peça recursal e profiro voto.

As questões preliminares já foram enfrentadas na oportunidade em que convertido o julgamento em diligência, no entanto, como este é um novo julgamento, e o colegiado é diferente do anterior, reitero os motivos e fundamentação expendidos naquela oportunidade.

O primeiro aspecto preliminar diz respeito à nulidade da decisão de primeira instância porque omissa quanto aos preceitos legais e constitucionais que autorizaram a imposição tributária, deixando assim de conter abordagem de todas as questões contestatórias.

O julgador de primeira instância é funcionário da Administração Tributária, vinculado à Secretaria da Receita Federal, situação que determina sua obediência à regulamentação em nível operacional imposta pela primeira. Não cumprir as normas ditadas pelo órgão a que se encontra vinculado constitui atitude sujeita à punição administrativa.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

Sob outro referencial, referido funcionário não pode voltar-se contra a legislação que se encontra em vigor, pois seus passos são conformados pelo princípio da legalidade³.

Exigir que o julgador administrativo declare uma norma inconstitucional é querer o caos deste País, pois, em sendo dessa forma, haveria uma exclusão da norma em vigor por funcionário de um Poder que tem competência, apenas, para executar. Ofensa, pois, ao princípio da separação de poderes, dada pelo uso da competência exclusiva do Poder Judiciário para esse fim.

Rejeita-se a questão preliminar.

Outro questionamento com objeto na nulidade da exigência é o que tem suporte na dependência da ação fiscal dos resultados das investigações policial e judicial. Afirmou o recorrente que o Relatório Final da Ação Fiscal citou expressamente essa dependência quando optou por tributação aleatória para não contradizer "*ação policial e judiciária, que é a apropriação indébita de valores de seus clientes*". Requerida a nulidade do feito ou sua suspensão com lastro no artigo 265, IV, "a" e "b" do CPC.

O texto do aludido Termo não faz referência a uma vinculação, ou dependência da verificação fiscal com a ação policial paralela, mas, apenas, conclui pela inviabilidade da utilização de critério de arbitramento em 20% dos depósitos e créditos bancários a título de honorários do contribuinte, em virtude da falta de comprovação ampla de todos os valores bancários.

Assim, utilizou forma para encontrar o valor do tributo, devido e não pago, que teve como parâmetros o batimento dos recibos apresentados com os cheques de *igual valor e data*, aceitando também aqueles cheques que tinham

³ Constituição Federal, de 1988, artigo 37.



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

Processo nº : 11070.000721/98-62

Acórdão nº : 102-46.350

datas próximas das constantes dos Alvarás para liberação dos valores objeto das ações judiciais em que atuou o contribuinte.

Para melhor visualização e entendimento, transcrevo o texto de referência:

“Em razão do desatendimento contínuo pelo contribuinte às sucessivas intimações expedidas pela Delegacia da Receita Federal, ao longo do tempo, veio acarretar o esgotamento do prazo exigido para o encerramento do trabalho fiscal.

Em prosseguimento final, elaboramos a intimação n.º 05/014/99 de 02/06/99, dando ao contribuinte o prazo de 20 (vinte) dias para atende-la e enviamos, juntamente com esta, as cópias dos extratos bancários de suas contas-correntes e de relação contendo os valores mensais apurados nos anos-calendário de 1994 a 1998, como a seguir transcrito (fls. 2404/2409):

(....)

Transcorrido o prazo regulamentar estabelecido de 20 (vinte) dias, contados a partir da data da ciência da intimação, acrescidos de 10 (dias) de prorrogação, findando em 07.07.1999, o contribuinte atendeu às solicitações contidas na intimação, protocolando a entrega de cópias autenticadas de alvarás e recibos utilizados para quitação de valores pagos de causas trabalhistas aos seus clientes, nos anos-calendário de 1997 e 1998 (fls. 2414/2631).

(....)

O objetivo da intimação expedida pela Receita Federal era de apurar efetivamente o “quantum” dos valores recebidos e movimentados nas contas-correntes do contribuinte foram repassados aos seus clientes, e com isso efetuar o lançamento fiscal tão-somente dos valores relativos à prestação de seus serviços (honorários advocatícios).

Todavia, é sabido que o referido contribuinte, em tese, foi indiciado pelo cometimento do crime de apropriação indébita, origem do trabalho fiscal.

O contribuinte teve diversas oportunidades de manifestar os devidos esclarecimentos relativos à matéria, ou seja, comprovar-nos a precisão de seus rendimentos tributáveis.



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

Processo nº : 11070.000721/98-62
Acórdão nº : 102-46.350

Não pode a Fiscalização por iniciativa própria, atribuir por presunção legal o percentual máximo de 20% (vinte por cento) de honorários recebidos pelo Sr. Edison Jorge Nunes Guilet e considera-los como rendimentos tributáveis, porque ao mesmo tempo, subentenderia que os restantes 80% (oitenta por cento) dos valores estaria repassados automaticamente aos seus clientes, concluindo assim, pelo anti-raciocínio da origem da ação fiscal, policial e judiciária, que é a apropriação indébita de valores de seus clientes.”

De acordo com esse texto, confirma-se que a Autoridade Fiscal utilizou interpretação da lei adequada à situação fática, em função da presença de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte. Ou seja, não poderia arbitrar os rendimentos tributáveis em 20% dos valores não comprovados, de acordo com os parâmetros estabelecidos, porque a norma aplicável não permitia essa forma de agir, e, também, por conhecimento da ação paralela de apropriação indébita.

A norma aplicável em período anterior a 1997, era o artigo 6.º da lei n.º 8.021, de 1990, que permitia encontrar os rendimentos omitidos de acordo com os sinais exteriores de riqueza, que poderiam ser externados por depósitos e créditos bancários, desde que em presença de um aumento patrimonial compatível. Posteriormente a 1996, não persistiu a necessidade dessa forma de agir, porque a simples presença dos depósitos bancários de origem não comprovada constitui fato-base para a presunção legal de renda.

A Autoridade Fiscal buscou o levantamento dos valores recebidos e efetivamente repassados aos clientes de forma a tributar, apenas, a renda percebida, como evidenciado nos demonstrativos que integraram o Relatório Final da Ação Fiscal. Essa ação decorreu do levantamento efetuado pela Inspeção da Receita Federal em São Borja, conforme constou de Memorando juntado ao processo e informado no Relatório.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

Assim, a referência à ação policial e judiciária não significou qualquer vínculo do procedimento fiscal. E, complementando, não poderia a Autoridade Fiscal arbitrar o rendimento tributável em 20% dos valores não comprovados porque constituiria presunção simples, desprovida de fatos-base para suporte. Lembro que os depósitos bancários podem resultar de diversos tipos de transações econômicas, e não apenas do fruto do trabalho profissional, e no período anterior ao ano-calendário de 1997, não constituíam, isoladamente, presunção legal para obtenção da renda.

Ademais, o lançamento do tributo sobre valores creditados em contas-correntes bancárias não comprova eventual apropriação indébita. Esse aspecto foi secundário no trabalho fiscal porque os créditos bancários constituíram presunção legal de renda de caráter relativo, uma vez que decorre da lei o fato gerador derivado de situação fática distinta, mas possibilita ao fiscalizado o ônus de destituí-la, com prova da origem dos recursos em valores já tributados ou não sujeitos à tributação.

Assim, cabe ao fiscalizado trazer dados ao processo que demonstrem a origem de tais créditos.

Destarte, rejeita-se esta questão preliminar.

Outra questão, na mesma linha da anterior, diz respeito ao lançamento ter suporte em fato gerador fictício, com atuação discricionária do Auditor-Fiscal.

Quis referir-se ao fato de terem sido considerados como comprovados, apenas, os depósitos e créditos que tiveram recibos coincidentes em data e valor, ou de valor igual mas com data próxima ao saque do objeto das ações judiciais em que participou o contribuinte. Essa questão será objeto de análise junto com as questões atinentes ao mérito.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

Outra questão preliminar diz respeito à negativa de fornecimento de cópia do processo que teria prejudicado a defesa e seria motivo para a nulidade requerida.

A Autoridade Julgadora *a quo* já bem explicou que a negativa de cópia do processo, no momento em que solicitada, foi motivada pela situação incompleta em que este se encontrava, mas que inexistiu prejuízo em face das solicitações de esclarecimentos que foram dirigidas ao fiscalizado e os atendimentos prestados, e, ainda, o atendimento desse pedido, quando concluída a investigação fiscal e completo o processo, fls. 2709 e 2710.

Não há qualquer reparo na referida posição uma vez que reflete a situação concreta ocorrida e, como se comprova, ausência de qualquer prejuízo à defesa do fiscalizado. Assim, mantenho a posição adotada em primeira instância e rejeito a preliminar levantada.

Também motivo para a nulidade do feito, a utilização de domicílio fiscal diferente do eleito, uma vez que o feito foi constituído na cidade de São Borja enquanto seu domicílio é na cidade de Santo Ângelo.

Realmente o domicílio fiscal do contribuinte não se localizava na cidade de São Borja, RS, como já bem o identificara a Autoridade Julgadora *a quo*, pois fez constar em sua decisão, aquele constante da declaração de ajuste anual do exercício de 1999. No entanto, esse fato não causou nenhum empecilho ao desenrolar da ação fiscal, nem prejuízo ao fiscalizado, que recebeu as Intimações e apresentou suas justificativas em algumas delas, enquanto em outras foi omisso. Da mesma forma, a ciência do feito foi pessoal, o que significa inexistência de qualquer influência no rito processual, ou para a defesa do fiscalizado.

Outro aspecto que poderia macular o feito em decorrência da localidade seria a execução do procedimento por Auditor – Fiscal de outra



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

jurisdição. No entanto, o artigo 9.º, § 2.º do Decreto n.º 70.235/72, alterado pelo artigo 1.º da Lei n.º 8748/93, permite essa forma de trabalho.

Destarte, não havendo prejuízo ao direito de defesa nem ilegalidade pela autoridade fiscal de jurisdição distinta, inexistente óbice à seqüência normal do processo pela questão argüida. Rejeita-se a preliminar.

A peça recursal contém algumas alegações, com finalidade de tornar nulo o processo administrativo, mas que têm por referência a ação judicial paralela da qual deve ser contra o acusado. Essas questões não podem ser objeto de análise neste processo em respeito ao princípio da separação de poderes.

Assim, não serão objeto de análise a ilegalidade da decisão judicial para quebra do sigilo bancário em virtude de o Ministério Público Federal ter excedido competência, em ofensa ao art. 70 da LC n.º 75/93, consubstanciada pela ação de procurador lotado em Uruguaiana, RS, no inquérito em Santo Ângelo, RS.

Nessa linha, a questão relativa ao desvio de finalidade da autorização de quebra do sigilo bancário por se dirigir a processos distintos, também aquela contrária à quebra do sigilo bancário por não conter a decisão judicial a fundamentação legal requerida pelos artigos 93, IX da CF/88 e 458, II do CPC, enquanto a petição que lhe originou não se fez acompanhada de documentos que explicitassem a necessidade e a conveniência das informações, e por último, a que tem por referência a falta do devido processo legal e o direito à ampla defesa, requisitos necessários à quebra do sigilo bancário.

Outra alegação é aquela voltada à utilização de provas que integram o processo judicial, ou a omissão em trazê-las, em ofensa ao princípio da unicidade e o da imparcialidade, e até mesmo o pressuposto da atividade vinculada.

Deve ser esclarecido ao recorrente que cabe à Autoridade Fiscal buscar os fatos ocorridos no passado conformando-os com documentos e



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

elementos, de tal forma que seja possível verificar se atendem à hipótese abstrata contida na norma. No entanto, tal configuração constitui uma atitude discricionária da Autoridade Fiscal, porque somente ela dispõe do conjunto de elementos e documentos jurídicos que, em seu entender, permitem configurar o fato subsumível à hipótese abstrata contida na norma. Assim, a busca de dados junto a outros órgãos ou empresas constitui uma atitude investigatória a critério da Autoridade Fiscal.

Havendo provas que a Autoridade Fiscal deixou de trazer ao processo, porque entendeu desnecessária ou mesmo por desconhecimento de sua existência, mas que, no entanto, entende o contribuinte fundamental para afastar a exigência ou parte dela, pode este último integrá-la em sua peça impugnatória, na forma do artigo 16, III, do Decreto n.º 70.235, de 1972 ⁽⁴⁾

Constituiu, ainda, o rol de alegações sobre a nulidade do feito, a inobservância do prazo para a sua conclusão, que teria fundamento no artigo 196 do CTN.

Premissa incorreta tomada pelo ilustre patrono, uma vez que a fundamentação legal é direcionada a restringir o tempo das **diligências** necessárias ao desenvolvimento da atividade fiscalizatória. O escopo do protesto é centrado nesta última, enquanto a fixação do tempo está ligada a uma atividade que se constitui parte dela.

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da

⁴ Decreto n.º 70235/72 - Art. 16. A impugnação mencionará:

(.....)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

Aliomar Baleeiro⁵ em sua obra Direito Tributário Brasileiro explicava sobre as características processuais dessa norma, sua vinculação às diligências e a importância de seus requisitos para o processo tributário.

Quando iniciado o procedimento fiscal encontrava-se em vigor o Regulamento do Imposto de Renda- RIR/94 aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994. Nessa normatização, os artigos 950 a 961 tratavam da fiscalização do tributo e não continham tempo limitador da execução fiscal.

Como o procedimento fiscal teve continuidade até o ano-calendário de 1999, submeteu-se também às normas processuais contidas no Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, que constituiu o RIR/99. No entanto, nessa normativa a fiscalização do tributo regulamentada pelos artigos 904 a 926, pertencentes ao capítulo I – Fiscalização do Imposto, do Título III – Controle dos Rendimentos, não encontra qualquer limitador de tempo para sua execução.

Já o Decreto n.º 70235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal, o artigo 7.º, dispõe sobre o início do procedimento, enquanto seu § 2.º fixa o prazo de 60 (sessenta) dias da ciência do ato administrativo, para que o contribuinte

⁵ “O artigo 196 é de caráter processual e estabelece formalidades para o procedimento inerente às diligências. Logo de início, a autoridade redigirá termo por ela assinado, fixando a data inaugural da diligência. A fixação dessa data têm importância jurídica para prova da realidade e regularidade da diligência, mas sobretudo porque ela é ponto de partida da contagem de prazos de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário”. BALEEIRO, A., Direito Tributário Brasileiro, 11.ª Ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, RJ, Forense, 2000, p.991.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

seja considerado sob ação fiscal. Esse limite não tem por fim restringir o tempo da ação do Fisco, mas permitir ao contribuinte o pagamento do tributo como se espontâneo fosse, caso interrompido o procedimento por extrapolação desse prazo sem qualquer comunicação ao fiscalizado sobre a continuidade da verificação.

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(.....)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

Assim, não se aplica à situação o artigo 196 do CTN, nem havia na época qualquer outro dispositivo limitador temporal da investigação fiscal, motivo para que a preliminar argüida seja rejeitada.

Outra alegação trazida em sede de preliminar foi a que ressaltou a impossibilidade da perfeita defesa em função de se encontrar o contribuinte impedido de fornecer informações à Autoridade Fiscal pela exposição de dados sigilosos de seus clientes, em obediência ao artigo 154 do Código Penal Brasileiro, artigo 207, do Código de Processo Penal, e 34 da Lei n.º 8.906, de 4 de julho de 1994, que con titui o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil. Segundo o entendimento, a recusa em prestar as informações solicitadas não pode ser punida, nem tributada.

Quanto a esse aspecto, a Autoridade Julgadora *a quo* já bem esclareceu que:



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

“...em nenhum momento se cogitou a quebra desse sigilo, mas sim, e tão somente, que o interessado deveria comprovar a origem dos depósitos efetuados em sua conta corrente. Esclarece-se, também, que todas as informações constantes do processo continuam sob sigilo, só que agora resguardados por outro tipo de cobertura: o inafastável sigilo fiscal imposto às autoridades fiscais, a teor do disposto no artigo 198 do Código Tributário Nacional - CTN”

Então, não há corretivos para o julgamento anterior. A razão se encontra com aquela autoridade julgadora e não protege o reclamante. Vejamos.

O único tipo de informação nova no processo que precisava o contribuinte apresentar era a confirmação dos valores que teriam sido repassados aos clientes para fins de evitar a incidência tributária.

Sendo esses valores correspondentes à parte líquida das importâncias ajustadas nos acordos em que participou como patrono, não haveria qualquer quebra de sigilo profissional ou prejuízo aos clientes beneficiários porque a Autoridade Fiscal possuía cópia de todas as sentenças das quais participou, que foram devidamente juntadas ao processo.

Assim, eventual tributação dos clientes em decorrência dessas informações não seria aspecto prejudicial decorrente da relação fiscalizado x Fisco porque a referencia para eventual lançamento contra tais clientes poderia ser o próprio acordo homologado, já em poder da Administração Tributária, independente do efetivo repasse pelo patrono. Rejeita-se a preliminar.

Quanto ao mérito, alegado que desde o início a Autoridade Fiscal já tinha conhecimento sobre a origem dos depósitos e créditos bancários em resultados de reclamações trabalhistas nas quais o fiscalizado figurava como advogado dos reclamantes.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

No entender do recorrente, esses valores se encontravam comprovados não apenas pelos depósitos bancários, mas, também, pelo rol de alvarás judiciais expedidos em nome de seus clientes, e, *“naturalmente, na forma da lei e pela advocacia em nome daqueles exercida nos processos respectivos, tendo os mesmos poderes e autorização judicial para levantar e movimentar citados valores, o que efetivamente fazia – e comprovam esses e outros documentos carreados aos autos – através de suas contas bancárias.”*

Que a Autoridade Lançadora afirmou em Relatório Final da Ação Fiscal que o recorrente *“atendeu às solicitações contidas na Intimação, protocolando a entrega de cópias autenticadas de alvarás judiciais e recibos utilizados para quitação de valores pagos de causas trabalhistas aos seus clientes, nos autos-calendário de 1997 e 1998 (fls. 2414/2631)”*.

Concluída a alegação, no sentido da insubsistência do lançamento por considerar, em síntese, que a origem dos valores em suas contas-correntes bancárias eram os recursos de terceiros em nome dos quais agia, mas que foram entregues aos respectivos titulares. A base tributária seria fictícia porque abrange todos esses valores que já foram objeto de repasse e, também, aqueles que serão transferidos no futuro. No entanto, a alegação foi corroborada apenas em parte com a respectiva documentação.

Lógica incorreta do ilustre patrono. Premissa de que a incidência tributária tem por objeto os valores percebidos dos clientes e seria elidida em face da obrigatória transferência de numerário, líquida, pelo desconto dos honorários.

A obrigação tributária decorreu de arbitramento da renda por presunção legal com lastro em sinais exteriores de riqueza, nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996; enquanto nos anos-calendário de 1997 e 1998, foi fundamentada no artigo 42 da lei n.º 9430, de 1996, e teve por fatos-base a presença de créditos bancários de natureza não comprovada.



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

Processo nº : 11070.000721/98-62

Acórdão nº : 102-46.350

Sendo renda arbitrada, não interessa ao Fisco, no momento da formalização do crédito, arguições desprovidas de comprovantes a respeito da origem desses valores porque não lhe cabe provar que são tributáveis, uma vez que a presunção decorrente da lei milita em seu favor. A comprovação da origem de tais valores é de interesse do próprio contribuinte para fins de demonstrar que já se submeteram à tributação ou não se incluem no campo de incidência.

Destarte, não produz eficácia qualquer alegação não comprovada de que a renda tributada pertence a terceiros.

Outra alegação quanto ao mérito diz respeito ao critério utilizado pela Autoridade Fiscal para exclusão de valores que constituíram transferências entre contas. Entendido incorreto o feito porque somente acatados os valores que apresentaram coincidência diária. Afirmado que as saídas de suas contas com o crédito em conta-corrente dos clientes, cujo rol consta dos autos, devem ser excluídas do campo de tributação.

Ainda, que o Auditor-Fiscal construiu a base de cálculo, mas não possuía a certeza de que os valores tributados foram percebidos pelo fiscalizado. Amparou-se no trecho do Relatório Final da Ação Fiscal, transcrito a seguir, para sua premissa:

“...o trabalho da Fiscalização objetivou apenas apurar os valores que foram repassados pelo contribuinte aos seus clientes e levar à tributação a diferença, a sobra, que são os honorários advocatícios, já que o contribuinte em nenhum momento trouxe à Seção de Fiscalização relação discriminada de quanto recebeu em cada causa trabalhista, impossibilitando-nos de identificar o que e, se realmente declarou os valores em suas declarações de renda.”

Assim, o feito não poderia ter seguimento porque a base imponível não foi devidamente localizada pela Autoridade Fiscal. Aditado que esta última não poderia desconsiderar os documentos fornecidos por cópias sem autenticação e



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

que esse posicionamento contribuiu para que a base de lançamento fosse irreal, uma vez que apropriou valores já repassados aos clientes.

Justificada a falta de coincidência de datas dos saques e de repasse em função da inexistência de obrigação legal de repasse ao cliente no mesmo dia ou em data próxima àquela em que recebidos os valores correspondentes à ação trabalhista. Assim, ofensa aos artigos 3.º e 142 do CTN, ao artigo 5.º XXXVI da CF/88, e artigo 940 do Código Civil, estes últimos no que tange à validade da prova.

Quanto à perfeita combinação entre data e valor das transferências a Autoridade Fiscal agiu de acordo com a lógica, ou seja, para que um crédito seja atribuído a uma saída de outra instituição financeira, deve haver coincidência dos dados relativos à data e valor, ou em contrário, comprovação documental, além dos dados contidos nos extratos, de que corresponde à saída considerada.

Já quanto aos valores comprovados pelo contribuinte mediante cópias dos Alvarás para saque dos depósitos objeto das causas em que atuou e dos respectivos recibos de repasse, os parâmetros utilizados pela Autoridade Fiscal para acolhê-los como comprovados foram a coincidência de data e valor do saque com a data e valor do cheque correspondente ao repasse, ou havendo saque coincidente com o valor do cheque, podendo este se situar em data próxima ao saque.

Em rápida confrontação dos documentos apresentados pelo fiscalizado, com os dados da Tabela "A", que demonstrou os valores considerados pela Fiscalização como recebidos e repassados ou não aos clientes, verifica-se que esse critério utilizado pelo Fisco desprezou a existência dos recibos assinados pelos beneficiários.

Ou seja, em um momento aceitou um valor como repassado porque localizou um correspondente cheque debitado nos extratos bancários, na mesma data do recibo ou em data posterior, mas próxima, que coincide com o valor do recibo. Então o recibo foi considerado bom. Em outro momento, o mesmo



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

beneficiário aparece recebendo outro valor, para o qual o Fisco não localizou o correspondente débito em conta-corrente bancária, e assim, mesmo em presença do recibo, considerou que o numerário permaneceu com o fiscalizado.

Esse fato é demonstrado por uma pequena amostragem colhida e relacionada no Quadro 1, que melhor se explica com o detalhamento que o segue.

Quadro 1 – Valores considerados não comprovados

Ord em	Data	Documento	Cliente	Valor – R\$
01	18/02/97	Alvará n.º 0900/96	Olavo P Silva	851,19
02	09/07/98	Alvará – Proc. 407.871/95-0	Noé Caetano	2.558,71
03	28/02/97	Recibo-Proc. S/n	Nicolau F Silveira	1.000,00
04	02/03/97	Recibo-CH 000573 CEF	Everson L Schiefelben	1.518,00
05	10/12/98	Rec. Proc. s/n.	Jandir M Santista	2.190,00

Esses pagamentos não foram aceitos pela Autoridade Fiscal pelos motivos já citados, no entanto, os mesmos beneficiários receberam outros valores do fiscalizado, que foram aceitos, como indicado a seguir. Observe-se que os recibos têm assinaturas semelhantes e foram autenticados em tabelionato.

Assim, o primeiro pagamento não considerado, “Ordem = 01”, a Olavo Pereira Silva, tem recibo assinado no próprio Alvará n. 0900/96, fl. 2416/V13, com assinatura do beneficiário que é semelhante àquela constante de outro Recibo emitido e aceito pelo Fisco, à fl. 2418, de R\$ 240,95.

Para a transferência de ordem = 02, fl. 2554, outros valores foram confirmados pelo Fisco, como os pagamentos de R\$ 4.800,00, e R\$ 6.000,00, fls. 2561 e 2562, que têm assinaturas idênticas à contida no primeiro. O pagamento de ordem n.º 03, em valor de R\$ 1.000,00, recibo assinado em 28 de fevereiro de 1997, tem outro valor repassado ao beneficiário, que foi aceito pelo Fisco, de 08 de maio



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

Processo nº : 11070.000721/98-62

Acórdão nº : 102-46.350

de 1997, em valor de R\$ 800,00, no qual a assinatura é semelhante à primeira, fl. 2449/V13.

O pagamento à Everson L Schiefelben, valor de R\$ 1.518,00, ordem n.º 04, fl. 2426/V13, é comprovado por cópia de recibo na qual informado que efetuado através de cheque n.º 000573 da CEF, Agência n.º 0506. Nos extratos juntados ao processo não consta débito desse cheque e foi recusado pela Autoridade Fiscal. No entanto, o pagamento efetuado em 28/08/97, valor de R\$ 1.529,00, fl. 2477/V13, foi aceito, fl. 2678/V14.

Também aquele dirigido à Jandir M Santista, valor de R\$ 2.190,00, ordem n.º 05, em 10/12/98, fl. 2611, não foi aceito para diminuir a base tributável, ao contrário de outro efetuado em 14/09/98, valor de R\$ 1.753,12, fl. 2580.

Esses exemplos evidenciam que a Autoridade Fiscal utilizou critério que têm sentido ambíguo, pois ao mesmo tempo em que somente aceita a transferência de valores para as quais haja correspondente débito em conta-corrente bancária, em data coincidente ou próxima, despreza prova documental que tem assinatura semelhante. Ou seja, o recibo é aceito quando tem a correspondente entrega do dinheiro comprovada pelo banco, em valor e data.

No entanto, essa forma de proceder não é correta considerando que os documentos apresentados não foram descaracterizados pela Autoridade Fiscal, no sentido de provar sua falsidade. Como decorreram de ações trabalhistas, que figuram como pano de fundo, não há dúvida de que foram recebidos pelo fiscalizado e, regra geral, integraram os valores que compunham suas contas bancárias e investimentos. Porém, o repasse desses valores pode não ter ocorrido em momento simultâneo com aquele do recebimento.

Sob outra maneira de visualizar os fatos, o repasse do numerário não necessita de cheque ou de transferência entre contas-correntes, uma vez que o fiscalizado poderia ter recursos disponíveis, decorrentes de saques, negócios, entre



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

as hipóteses possíveis, em seu próprio escritório. Poderia, por exemplo, ter recebido o montante de uma ação em dinheiro e no mesmo dia ter repassado parte desse valor para beneficiário de outra ação, sem que houvesse a circulação bancária.

Assim, utilizar critério centrado, apenas, na coincidência entre datas, valores e débitos em conta-corrente bancária não foi adequado à imposição tributária. Não significa dizer que o feito se encontra incorreto, mas necessário análise das provas apresentadas com critério mais abrangente para que se materialize a apropriação indevida dos valores pertencentes aos clientes do fiscalizado.

Então, conveniente trazer ao processo os clientes envolvidos para corroborar a veracidade dos recibos assinados e confirmar quais valores foram efetivamente recebidos do fiscalizado. Também, importante confrontar esses dados com aqueles declarados pelos beneficiários. Esses cuidados devem ser prioritários porque, nesta hipótese, a prova não cabe ao fiscalizado, uma vez que trouxe ao processo os comprovantes que por força da lei é obrigado a ter – os recibos de repasse, devidamente assinados e autenticados.

A diligência realizada permitiu extrair algumas conclusões a respeito da matéria: (a) o contribuinte cuidou em repassar os valores percebidos em função da demanda judicial aos beneficiários, posição que se extrai da comunicação por carta sobre o resultado obtido e o valor disponível, fl. 3077; e dos demais que se manifestaram a respeito dos recibos emitidos, nesta diligência, ver Quadro I. (b) o repasse de alguns desse valores foi efetuado com desconto dos honorários advocatícios, como se comprova no recibo emitido para Cláudio Anolino de Almeida Pacheco, fl. 3146, inclusive este apresentou a cópia do cheque recebido com o desconto do percentual de 20% (o recibo dado no próprio Alvará indica R\$ 678,62, e o cheque LV-705491, R\$ 542,89 – que corresponde a 80% do primeiro valor). (c)



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

Processo nº : 11070.000721/98-62

Acórdão nº : 102-46.350

mesmo sendo atendidas apenas cerca de 27 % das intimações expedidas para que fossem confirmados os pagamentos e as datas em que efetivados, desses 27% (correspondente a 23 beneficiários) o repasse e os recibos foram confirmados por 91% dos beneficiários.

Quadro I – Repasse de recursos decorrentes do recebimento de ações judiciais (amostragem).

<u>Beneficiário</u>	<u>Alvará</u>	<u>Data</u>	<u>Pagamento</u>	<u>folhas</u>
Aristeu Borba	16/02/98	16/02/98	3075/3077	
Luiz A S Rosa	01/04/98	08/04/98	3091/3093	
Claudio A A Pacheco	05/08/98	30/09/98	3146/3148	
Veraci B O Melo	02/09/98	20/10/98	3164/3165	
Luiz G C Goulart	18/11/98	19/11/98	3194/3196	
Jacir M Godoi	18/11/98	04/12/98	3203	
Auria P Bonorino	19/11/98	02/12/98	3205	
Canciano N P Aust	30/10/97	07/11/97	3222	

Feitas essas considerações e o fato de que as provas admissíveis foram apresentadas pelo contribuinte e não invalidadas pela Autoridade Fiscal, bem assim, a ausência de outras provas no processo em sentido contrário, desnecessária nova diligência para fins de localizar o restante dos beneficiários que não atenderam as intimações, pois devem tais valores ser excluídos do conjunto dos fatos-base que permitiram a presunção legal de renda com suporte nos depósitos e créditos bancários.

Tomando por suporte os dados constantes da Tabela A, fls. 2672 a 2687, e considerando os somatórios mensais dos valores não apropriados pela



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

Autoridade Fiscal, foram repassados no ano-calendário de 1997, R\$ 127.731,38, e em 1.998, R\$ 176.670,69, que devem ser excluídos dos montantes dos créditos que serviram para a presunção de renda, na forma do artigo 42, da lei n.º 9430, de 1996.

Ressalto que os valores excluídos foram tomados com suporte no somatório mensal daqueles considerados não válidos pela Autoridade Fiscal, sob rubrica "N", na dita Tabela, com exceção do valor pago a Antonio Alves Noronha, de R\$ 1.680,97, em outubro de 1998, para o qual não foi localizado o recibo.

Contestada, também, a penalidade de ofício, com o entendimento de que a atitude do fiscalizado de entregar as declarações de ajuste anuais foi espontânea. Além da denúncia espontânea, colaboraria com essa tese a inexistência de matéria tributável, fato que impediria a imposição de penalidade. Em complemento, pedida a redução da penalidade para o percentual de 20%, na forma do artigo 61, § 2.º da lei n.º 9430/96, caso o entendimento do colegiado não seja coincidente com a tese defendida.

A espontaneidade a que se refere o recorrente diz respeito à entrega das declarações de ajuste anual no prazo fixado pela Administração Tributária.

Interpretação equivocada do recorrente sobre a penalidade de ofício, uma vez que o tributo declarado foi excluído para fins de cálculo da diferença incluída no Auto de Infração. Para comprovar a posição basta verificar os Demonstrativos de Apuração que integram o lançamento.

Não sendo essa a posição, resta a hipótese de a espontaneidade ser requerida em razão de ter apresentado as declarações de ajuste anual no prazo fixado em ato da SRF. No entanto, esta hipótese é inadmissível, pois apurando-se a inexatidão de tais declarações durante o trabalho fiscal, o tributo resultante do descumprimento da norma somente pode ser acrescido da penalidade de ofício.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

A denúncia espontânea, na forma do artigo 138, do CTN, somente seria aceitável se os fatos detectados pela Autoridade Fiscal fossem oferecidos à tributação *antes* do início da ação fiscal. Como essa alternativa não se comprova no processo, inaceitável a tese para fins de elidir a imposição da dita multa.

A pleiteada redução ao percentual de 20%, previsto no artigo 61, § 2.º da lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser acolhida para esta situação.

Como bem conhece o recorrente, pois profissional militante na área do Direito, a aplicação de uma norma somente é possível quando tenha eficácia plena para a situação delimitada pelos aspectos material, temporal e espacial, e não haja outra regendo a matéria.

Nesta situação, a infração foi identificada e formalizada no transcorrer de procedimento executado por funcionário da Administração Tributária, conhecido e definido em lei como "de ofício"⁽⁶⁾.

A norma contida no artigo 61, § 2.º da lei n.º 9430, de 1996, é direcionada às infrações que são regularizadas pelo próprio contribuinte infrator⁷.

A distinção entre a penalidade aplicada pelo funcionário em procedimento específico e esta última, decorre da inércia do contribuinte infrator em

⁶ CTN – Lei n.º 5172, de 1966, artigo 149.

⁷ Lei n.º 9430, de 1996 - Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

regularizar o erro cometido, situação que exige a demanda de mão-de-obra fiscal para sanar falta cometida pelo descumpridor da norma. O ônus é maior quando o infrator aguarda a ação da Administração Tributária, pois demanda maiores custos para os cofres da União, pelo uso da máquina administrativa para a investigação, formalização, acompanhamento e cobrança do correspondente crédito.

Com essas considerações, a contestação direcionada à penalidade deve ser rejeitada.

A parte final da peça recursal é voltada contra a incidência dos juros de mora com suporte na taxa SELIC, entendida inconstitucional por incidir com percentual superior ao limite anual de 12%, e ilegal porque a lei ordinária que a instituiu contraria o CTN, ao determinar a utilização de índice superior a 1% ao mês.

Essa verificação não cabe à Autoridade Fiscal, nem aos órgãos julgadores administrativos, porque suas ações são vinculadas à lei posta, em decorrência da submissão à norma contida no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, bem assim, no artigo 5.º, II, do mesmo diploma legal.

A análise de eventual extrapolação dos limites constitucionais compete exclusivamente ao Poder Judiciário.

Trago, então a este voto, o princípio da separação de poderes insculpido no artigo 2.º da CF/88, que impõe a independência harmônica entre os poderes da União.

Sendo a análise e decisão a respeito da constitucionalidade de leis atribuição restrita ao Judiciário, na forma do artigo 102, da CF/88, não cabe a qualquer outro manifestar-se sobre o assunto, sob pena de ofensa ao dito princípio.

Em contrário, uma ação do Poder Executivo no sentido de excluir a incidência de um determinativo legal, também constituiria invasão da competência atribuída ao Legislativo.



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

Caso o julgamento administrativo interpretasse no sentido de que a lei de fundo estaria afrontando as determinações constitucionais, equivaleria à criação de uma exclusão da incidência legal em vigor. Assim, o Poder Executivo "legislaria", sem ter a competência para esse fim, e em ofensa aos princípios da legalidade e da separação de poderes.

Lembro que o poder detentor da competência para legislar, ou seja, para criar e aprovar novas leis, é o Poder Legislativo. Ao Executivo cabe o cumprimento das leis postas.

Decorre, então, a impossibilidade de qualquer decisão sobre a legalidade da imposição fiscal relativa aos juros de mora com lastro na taxa SELIC.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as questões preliminares suscitadas pelos motivos expostos e fundamentação utilizada, e quanto aos aspectos atinentes ao mérito, para dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo dos fatos-base para o cálculo da renda omitida, no ano-calendário de 1997, R\$ 127.731,38, e em 1.998, R\$ 176.670,69. Dessa forma, deve permanecer como renda omitida nesses anos-calendário, R\$ 123.637,26, e R\$ 120.408,57, respectivamente.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício, impetrado pela autoridade julgadora de primeira instância, tem origem no afastamento de duas imposições do Fisco: o crédito tributário exigido em decorrência das omissões de rendimentos constatadas nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, porque o feito não evidenciou o nexo entre valores creditados em contas bancárias e a renda consumida, exigência fundamental para caracterizar os sinais exteriores de riqueza como fonte de



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

tributação prevista no artigo 6.º da lei n.º 8021/90; e a multa isolada incidente sobre os rendimentos omitidos nos anos-calendário de 1997 e 1998 em face de tal renda não ter origem identificada, fato que, sob seu entendimento, desloca a tributação mensal para o ajuste anual.

O primeiro grupo de infrações decorreu da c. o tatação de rendimentos omitidos por arbitramento com lastro em sinais exteriores de riqueza, e amparo no artigo 6.º da lei n.º 8.021/90.

Esse dispositivo legal permite o arbitramento da renda tributável com base na existência de créditos bancários, desde que evidenciada a posse de bens em montante incompatível com a renda declarada.

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

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

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

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.”



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62
Acórdão nº. : 102-46.350

Como se extrai do § 1.º o sinal exterior de riqueza é caracterizado pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

Assim, a existência de depósitos e créditos bancários não permite presumir a existência de gastos, porque pode albergar transferências, saques e depósitos, empréstimos, numerário de terceiros sem a condição formal de empréstimo, entre outras hipóteses. Para que esses valores tivessem relação com a previsão hipotética da lei deveria o Fisco juntar ao processo elementos que os vinculassem a gastos efetuados pelo fiscalizado.

Conforme já indicado pela Autoridade Julgadora *a quo* esse nexos causal não foi devidamente informado, nem constituiu objeto de verificação pela Autoridade Fiscal. Assim, correta a decisão de primeira instância quanto a essa exoneração.

Quanto à penalidade isolada pelo não recolhimento da antecipação do imposto em decorrência da percepção de renda paga por pessoas físicas, verifica-se que a Autoridade Fiscal agiu de acordo com o artigo 1.º, inc. II, "a" da Instrução Normativa SRF n.º 46/97. Para esse fim entendeu que os rendimentos arbitrados decorreram de pagamentos efetuados por pessoas físicas porque não indicado pelo fiscalizado qual a fonte pagadora .

No entanto, a posição da Autoridade Fiscal não se amparou em omissão de rendimentos de pessoas físicas devidamente comprovada com documentação hábil e idônea, mas em arbitramento com fato-base caracterizado por créditos bancários de procedência não comprovada, com suporte no artigo 42 da lei n.º 9430/96.

Esse tipo de arbitramento requer, segundo a Administração Tributária, a mesma linha de procedimento fiscal tributário imposta aos rendimentos



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

Processo nº. : 11070.000721/98-62

Acórdão nº. : 102-46.350

omitidos caracterizados por acréscimos patrimoniais a descoberto, que foi regulamentada pelo artigo 55, XIII, § único, mais benéfico para o contribuinte. Assim, a posição da referida Autoridade Julgadora encontra-se correta pois consentânea com a legislação mais recente e benéfica ao fiscalizado em razão da dúvida sobre a origem de tais rendimentos.

Devo deixar claro que, apesar de concordar com o posicionamento dessa autoridade em função da legislação posta, essa interpretação impõe tratamento não isonômico com aqueles que dia-a-dia cumprem com suas obrigações fiscais, seja porque antecipam o tributo devido em relação aos rendimentos percebidos de pessoas físicas, seja em face da percepção de rendimentos pagos por pessoas jurídicas que sofrem o correspondente desconto do tributo pela fonte pagadora.

O patrimônio desses contribuintes é diminuído desde o momento em que percebem os rendimentos; já para aqueles inadimplentes, infratores ocasionais ou intencionais, além de poderem utilizar o dinheiro do tributo não pago no ato da percepção do rendimento até que a Administração Tributária identifique a infração cometida, gozam do benefício dado pela Administração Tributária que permite a tributação do rendimento na declaração de ajuste anual e tenha acréscimos legais pertinentes incidindo a partir do mês de abril do ano-calendário subsequente. **Então, tratamento não isonômico porque prejudicial aos bons contribuintes.**

Sob outro enfoque, a multa isolada não pode ser aplicada conjuntamente com a de ofício, prevista no artigo 44, I da Lei n.º 9430, de 1996, considerando que esta última contém a primeira. Quando se penaliza o contribuinte com a multa de ofício, automaticamente está o Fisco a penalizar eventual falta de pagamento antecipado.

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



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

Processo nº : 11070.000721/98-62

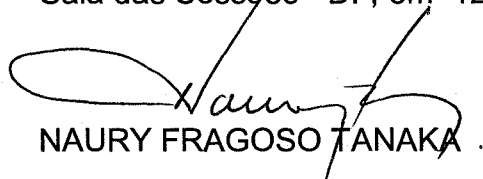
Acórdão nº : 102-46.350

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

Como se verifica no texto legal, a penalização inclui a falta de pagamento ou recolhimento, e o pagamento ou recolhimento fora do prazo de vencimento. Assim, além da falta de identificação das fontes pagadoras, também são indevidas as ditas penalidades pela dupla incidência sobre a mesma base.

Então, considerando as justificativas expostas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 2004.


NAURY FRAGOSO TANAKA