



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

Processo n° 11543.002907/2002-62
Recurso n° 141.539 Embargos
Matéria IRPF - Ex. 1999
Acórdão n° 102-49.151
Sessão de 25 de junho de 2008
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado HAROLDO DEL REY DANTAS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Autorizada a exigência de multa de maior ônus financeiro quando comprovada a prática de evidente intuito de fraude.

SIGILO BANCÁRIO - Permitido o acesso aos dados bancários pela Administração Tributária mediante observação das restrições contidas nos requisitos legais.

VIGÊNCIA DA LEI - A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes.

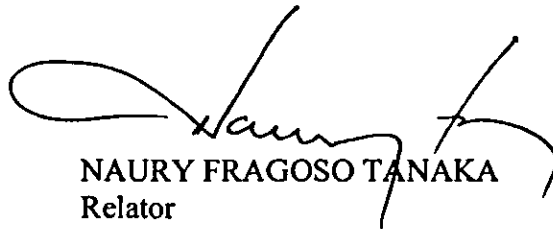
OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS E CRÉDITOS BANCÁRIOS - Consideradas as restrições legais, depósitos e créditos bancários podem constituir base presuntiva para a identificação da renda omitida.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração para esclarecer sobre a omissão suscitada, e assim, manter a decisão consubstanciada no acórdão no 102-47892, de 20/09/2007, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente



NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM: 12 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela ilustre procuradora da Fazenda Nacional Drª VANESSA ROCHA CALDEIRA BRANT, em 27 de agosto de 2007, por *omissão* no Acórdão nº 102-47.892, fl. 332 a 350, com fundamento no art. 57, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, fls. 353 a 356.

Conforme despacho, fl. 357, tempestivo o protesto.

A *omissão* estaria localizada no voto vencedor e caracterizada pela falta de análise da preclusão para o questionamento relativo à qualificação da multa de ofício.

Como se trata de Embargos de Declaração, transcrevo parte do Relatório da decisão embargada, de interesse à solução das questões, para facilitar o acesso aos dados e a rapidez na compreensão das matérias.

“O processo tem por objeto a exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 375.788,37, resultante de infrações caracterizadas por rendimentos tributáveis auferidos e omitidos, da espécie proventos, identificados por meio dos créditos havidos em extratos bancários em todos os meses do ano-calendário de 1998; e também com a utilização da presunção legal centrada em depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, no mesmo período, conforme “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, fls. 182 e 183.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 8 de julho de 2002, com ciência em 9 de agosto desse ano, fl. 191, e composto pelo tributo, os juros de mora, e a multa de ofício prevista no artigo 44, I, da lei nº 9.430, de 1996, para as infrações caracterizadas pela omissão de rendimentos tributáveis da espécie “proventos” enquanto para as demais, qualificada, de acordo com a norma punitiva contida no mesmo artigo, inciso II.

(...)

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/RJO II nº 5.021, de 16 de abril de 2004, fl. 253, v-I, oportunidade em que se decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do feito. Nesse ato foi considerada como matéria não impugnada a penalidade qualificada em razão da falta de argumentos em contrário a essa parte da exigência, fl. 238, v-I.

A seguir, em síntese, os argumentos que integram o recurso:

(...)

5. Multa aplicada teria efeitos confiscatórios, com ofensa à norma contida no artigo 150, IV, da CF/88. A conduta dolosa deveria estar comprovada no processo.

Os argumentos foram robustecidos com doutrina e jurisprudência administrativa.

Juntada petição em 4 de novembro de 2004, fl. 254, na qual consta transcrição do Acórdão 104-19812, em que o nobre conselheiro Roberto Willians Gonçalves em voto



condutor expende interpretação no sentido de que cabe ao fisco a prova de que a infração decorreu de fraude ou simulação enquanto a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou apresentação incompleta, ou ainda, a falta de comprovação da origem dos depósitos não se prestam para sustentar a fraude; nesse acórdão, afastada a incidência por força da irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. (..)”

Transcrevo também parte do voto vencido de interesse do questionamento posto nos Embargos.

“Inicialmente, devo esclarecer que este voto cinge-se, tão-somente, à desqualificação da multa de ofício, e que em relação às demais questões suscitadas pela recorrente, acompanho o i. Conselheiro relator.

(...)

Os efeitos confiscatórios da multa constitui questionamento a respeito da validade da norma posta no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, citada. Essa matéria não foi objeto de litígio em sede de impugnação, conforme posto pela decisão *a quo*. Resta, então, em primeiro, decidir sobre a possibilidade da análise da questão de ausência de conduta dolosa posta apenas em sede de recurso, e, caso prevaleça entendimento positivo, decidir sobre a matéria.

A penalidade é uma parte do crédito tributário, pois este tem composição analítica - tributo, multa e juros de mora - e fundamentos individuais e específicos; assim, caso a pessoa fiscalizada entenda ilegal a exigência ou apenas um de seus componentes, deve interpor contestação individualizada, no exercício de seu direito de defesa. Não sendo objeto de contestação na fase impugnatória, mas apenas na fase recursal, ocorre a preclusão, pois exercício do direito de defesa em momento inadequado, salvo provas da impossibilidade em momento anterior, hipótese não verificada nesta situação.

A legislação que rege o processo administrativo fiscal não alberga hipótese legal autorizadora da revisão do ato administrativo quando este foi considerado correto pelas partes, situação de exigência não objeto de litígio.

A única alternativa para a revisão do feito, enquanto não definitivo e por força do princípio da autotutela, decorrência do princípio da legalidade, é a presença de erro de fato, evidência de imposição em que há nulidade absoluta do feito, seja por construção incorreta não detectada no trâmite processual, ou identificada em momento posterior ao exercício do direito de protesto, seja por outros motivos.

Essa alternativa é bem configurada pelo Código de Processo Civil, no qual a matéria de ordem pública deve sempre ser objeto de análise, independente da sua petição em sede de recurso.

Segundo Ernani Fidélis dos Santos¹, *os princípios de ordem pública são aqueles que ultrapassam o simples interesse particular, para tornar-se interesse direto da própria sociedade*. Segundo o autor, todas as questões contidas no artigo 301 do CPC, à exceção da arbitragem, são de ordem pública e o juiz delas deve conhecer, de ofício, não importa em que fase do julgamento estiver o julgamento, mas sempre antes da

¹ SANTOS, Ernani Fidélis dos. Manual de Direito Processual Civil, vol. 1: processo de conhecimento, 10ª Ed. rev. e atualizada, São Paulo, Saraiva, 2003, pág. 706.



sentença final. Além destes, aqueles previstos no artigo 267, do CPC, indicados pelo § 3º.

“CPC - Art. 267. Extingue-se o processo, sem julgamento do mérito:

(...)

IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - quando o juiz acolher a alegação de perempção, litispendência ou de coisa julgada;

VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

VII - pela convenção de arbitragem;

(.....)

§ 3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos ns. IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.”

Postos tais esclarecimentos e os fundamentos do ordenamento jurídico civil a título de subsídio, verifica-se que a aplicação de penalidade encontra-se fora do conjunto de matérias que estariam sob o conceito de “ordem pública” e, somado esse motivo ao fato de não constituir erro de fato, não pode ser objeto de análise sem que a parte interessada manifeste-se em contrário. Assim, não exercido no tempo devido, na peça impugnatória, precluso o direito nesta instância. (..)”

E, por último, a parte do voto vencedor considerada de interesse do protesto citado no início.

“(..)

O controle da legalidade do ato administrativo, a ser efetuado pela própria administração ou pelo poder judiciário, é imperativo de ordem pública. O valor maior sobre o qual se sustenta o Estado e a arrecadação, como subproduto, é o valor legalidade, não podendo dele haver renúncia, em nenhum momento, sem que se comprometa a legitimidade de ação do Estado. A legalidade, ontologicamente, é objeto e causa do Estado de Direito.

(..)

Deste ponto, verifica-se que a aplicação da penalidade qualificada exige da autoridade lançadora a demonstração das figuras típicas da sonegação, da fraude, e do conluio de maneira clara, manifesta, patente. O intuito há que ficar caracterizado pela existência de um plano, um intento visando um objetivo de falsificar, adulterar, enfim, urdir meios para que a sonegação possa ser concretizada fora do horizonte do fisco.

(...)

No presente caso, os fatos narrados pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 175/179, em momento algum, aponta para a conclusão de que o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude. Os fundamentos declinados à fl. 179 para a



qualificação da multa são: o contribuinte foi intimado várias vezes, mas não apresentou os extratos bancários nem comprovou a origem dos recursos; o volume da movimentação financeira, incompatível com a declaração de isento.

(...)

Assim, se essa omissão de rendimentos é fruto de uma presunção legal, a prova consistente da conduta dolosa do atuado se faz ainda mais necessária.

O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos; compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Se, por um lado, cabe ao contribuinte provar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então aplicar a multa qualificada.”

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Trata-se de protesto contra a decisão posta no voto vencedor a respeito da multa qualificada. O motivo da discordância é a falta de abordagem da preclusão indicada no voto vencido.

A interposição a destempo do protesto dirigido à qualificação da multa foi consubstanciada no julgamento de primeira instância. A multa qualificada integrou questão do recurso voluntário.

O voto vencido conteve análise a respeito da possibilidade de conhecimento da matéria por força de sua inclusão no campo da “*ordem pública*” da qual resultou conclusão pela natureza distinta e, portanto, precluído o direito. O texto integra o Relatório, restrito à parte de interesse deste.

A construção dos conceitos deste que escreve sobre o significado contido no voto vencedor, aliada à lembrança dos debates havidos no julgamento dessa lide, permite concluir sobre o posicionamento predominante a respeito da subsunção da matéria aos requisitos da “*ordem pública*”.

Esse raciocínio encontra fundamento no teor do parágrafo transcrito, integrante do voto vencedor, e posto no Relatório:

“(...) O controle da legalidade do ato administrativo, a ser efetuado pela própria administração ou pelo poder judiciário, é imperativo de ordem pública. O valor maior sobre o qual se sustenta o Estado e a arrecadação, como subproduto, é o valor legalidade, não podendo dele haver renúncia, em nenhum momento, sem que se comprometa a legitimidade de ação do Estado. A legalidade, ontologicamente, é objeto e causa do Estado de Direito.” (g.n.)

Afirmado que o controle da legalidade é um *imperativo de ordem pública*. Quis significar o ilustre conselheiro-redator sobre o dever de verificar a legalidade, independente do momento de ocorrência do trâmite processual (*O valor maior (..) é o valor legalidade, não podendo dele haver renúncia em nenhum momento (...)*) dada a característica de *ordem pública*.

O posicionamento predominante centrou-se na ilegalidade caracterizada pela exigência de multa qualificada sobre situação não subsumida à matriz legal punitiva. O lançamento não conteve motivação para esse fim. Essa conclusão decorre do conjunto de significados dos textos postos no voto para motivar a decisão, a seguir transcritos:

“Deste ponto, verifica-se que a aplicação da penalidade qualificada exige da autoridade lançadora a demonstração das figuras típicas da sonegação, da fraude, e do conluio de maneira clara, manifesta, patente. O intuito há que ficar caracterizado pela existência de um plano, um intento visando um objetivo de falsificar, adulterar, enfim,



urdir meios para que a sonegação possa ser concretizada fora do horizonte do fisco.

(...)

No presente caso, os fatos narrados pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 175/179, em momento algum, aponta para a conclusão de que o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude. Os fundamentos declinados à fl. 179 para a qualificação da multa são: o contribuinte foi intimado várias vezes, mas não apresentou os extratos bancários nem comprovou a origem dos recursos; o volume da movimentação financeira, incompatível com a declaração de isento.

(...)

Se, por um lado, cabe ao contribuinte provar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então aplicar a multa qualificada. (...)"

Em primeiro, o ilustre conselheiro-redator posiciona-se pela necessidade de provar o *dolo* para a subsunção à penalidade de maior ônus financeiro.

Em seguida, conclui que o processo não conteve demonstração da prova exigida pela primeira premissa.

E, por fim, conclui pela ilegalidade em razão da falta de demonstração da conduta dolosa.

Assim, concluído ilegal o lançamento, a matéria é de "*ordem pública*".

O outro aspecto a reforçar essa linha de raciocínio, citado no início, são os debates havidos no julgamento anterior quanto à natureza da matéria e a inserção no conjunto daquelas de obrigatoria verificação pela autoridade julgadora. Naquela oportunidade, decidido pela confirmação de que a matéria detinha aspectos suficientes para subsunção ao campo da *ordem pública* e por esse motivo afastada a preclusão e o voto vencedor.

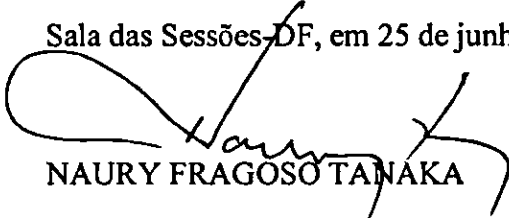
Por esses motivos, entendeu o ilustre conselheiro-redator ser despicienda uma abordagem expressa e específica sobre a figura da *preclusão*.

Com essas considerações e esclarecimentos, deve o v. colegiado manifestar-se sobre este posicionamento a respeito da *omissão*.

Embora não concorde com a interpretação predominante, voto pela manutenção desse entendimento e da decisão posta no Acórdão nº 102-47.892, de 20 de setembro de 2006, porque, nessa oportunidade, decidido da forma indicada.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 25 de junho de 2008.


NAURY FRAGOSO TANAKA