



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 11543.002907/2002-62  
Recurso n.º : 141.539  
Matéria : IRPF – EX: 1999  
Recorrente : HAROLDO DEL REY DANTAS  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II  
Sessão de : 20 de setembro de 2006  
Acórdão n.º : 102-47.892

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA** – O artigo 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996, ao dispor sobre a aplicação da multa qualificada, determina a caracterização do evidente intuito de fraude. No caso de lançamento de ofício incide a penalidade prevista no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 75%, quando não comprovada na autuação 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.

**NORMAS PROCESSUAIS – 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 presumtiva para a identificação da renda omitida.

Preliminares rejeitadas.  
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HAROLDO DEL REY DANTAS.

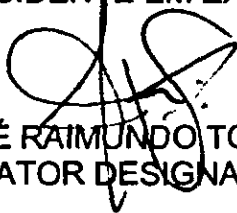
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de irretroatividade da Lei n. 10.174, de 2001, e, por unanimidade de votos, de nulidade do lançamento, por quebra do sigilo bancário. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que acolhe a preliminar de irretroatividade. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para desqualificar a multa de ofício aplicada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragozo Tanaka (Relator) e Antônio José Praga de Souza, que

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892

não conhecem da matéria de desqualificação da multa em face de sua preclusão, e o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que cancela o lançamento. Designado o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos para redigir o voto vencedor.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO  
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SILVANA MANCINI KARAM. Ausente, justificadamente, a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO (Presidente).

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892  
  
Recurso nº : 141.539  
Recorrente : HAROLDO DEL REY DANTAS

## RELATÓRIO

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.

O acesso aos dados bancários ocorreu por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF. Conveniente esclarecer que o Poder Judiciário havia concedido liminar ao fiscalizado para que este não atendesse à solicitação contida no Termo de Início de Fiscalização no sentido de que apresentasse os extratos bancários, conforme autos do Mandado de Segurança nº 2001.50.01.005071-1<sup>(1)</sup>, fl. 21, no entanto, julgada a ação, foi denegada a segurança

---

<sup>1</sup> \*XII - Apelacao em Mandado de Seguranca ( ams /49976 ) - autuado em 06.05.2003 - Proc. Originário nº 200150010050711 - Justiça Federal Vitória vara: 7 - apte - : haroldo del rey dantas e outros - Adv - : Katia Leao Borges De Almeida E Outros - Apdo - : Uniao Federal / Fazenda Nacional - Adv - : Relator - : Des.Fed.Vice Presidente - Vice-Presidência - Re - : Haroldo Del Rey Dantas - Localização - : Baixado - • Em 25/07/2005 - 12:30 - Baixa A Vara De Origem A(O) Sétima Vara Federal De Vitória (Gr 00/0092335) - Gr.05/0092335 Destino: Sétima Vara Federal De Vitória - • Em 25/07/2005 - 11:56 - Transitado Em Julgado O Acordao - • Em 25/07/2005 - 11:56 - Decurso De Prazo Para Agravo De Instrumento - Não Existem Petições Aguardando Juntada - (...) • Em 25/07/2005 - 11:56 - TRANSITADO EM JULGADO O ACORDAO - • Em 25/07/2005 - 11:56 - DECURSO DE PRAZO PARA

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892

concedida, fl. 58. O processo judicial seguiu ao TRF 2ª Região em razão da Apelação interposta pela defesa, para a qual negado o provimento, e, na seqüência, interposto Recurso Extraordinário que também teve negado o seguimento, conforme decisão do vice presidente J.E, Carreira Alvim, de 31 de maio de 2005, publicada no DJ em 8 de junho desse ano, transitada em julgado, conforme pesquisa no site do TRF 2ª Região, citada em nota 1.

Apensado processo de Representação Fiscal para Fins Penais, nº 11543.002908/2002-15.

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.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, tempestivo, uma vez que a ciência desse ato ocorreu em 11 de maio de 2004, conforme AR, fl. 239, v-I, enquanto a recepção do primeiro, em 7 de junho desse ano, fl. 242, v-II.

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

1. Falta de autorização judicial para quebra do sigilo bancário. Os dados bancários obtidos pelo fisco constituiriam prova ilícita. Ofensa à norma do artigo 5º, LVI, da CF/88. As autoridades fiscais teriam intimado diversas pessoas para comparecerem à Delegacia da Receita Federal em Vitória a fim de prestarem esclarecimentos sobre o fiscalizado, o que lhe causou constrangimentos, pois comerciante na cidade que passou a ser considerado culpado pela prática de atos que

---

AGRAVO DE INSTRUMENTO - • Em 08/06/2005 - 12:50 - DECISAO PUBLICADA NO DIARIO DE JUSTICA - • Em 06/06/2005 - 19:00 - DECISÃO (Visualizar texto) - • Em 08/10/2004 - 13:31 - RECURSO EXTRAORDINARIO JUNTADO EM 08.10.2004 13:31:08 - RECURSO EXTRAORDINARIO - NÚMERO 2004001958 - Em 18/08/2004 - 19:00 - JULGADO EM MESA EM SESSAO EXTRAORDINARIA EM 18.08.2004 - RELATOR: DESEMBARGADOR - FEDERAL ALBERTO NOGUEIRA - VOTANTES: DES.FED. ALBERTO NOGUEIRA - J.F.CONV. FRANCA NETO - DES.FED. RALDÊNIO BONIFACIO COSTA -\*\*\* DECISÃO \*\*\*A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a). " - Pesquisa no site <http://www.trf2.gov.br/>, 9h42, de 6/9/06.

não praticara. Essa situação externaria violação da intimidade, vida privada, honra e a imagem, na forma do artigo 5º, X, da CF/88. Jurisprudência administrativa e do Poder Judiciário.

2. Impossibilidade de utilização dos depósitos e extratos bancários para lançar créditos tributários. Esses valores constituiriam apenas indícios da existência de rendimentos e na presença destes haveria obrigação de desenvolvimento de procedimentos investigatórios pelo Fisco. A figura da presunção não permitiria a segurança e a certeza exigidos pela legalidade e tipicidade da tributação. No direito tributário, onde a obrigação nasce da lei, caberia à autoridade administrativa ater-se única e exclusivamente ao disposto na lei. Não se admitiria que a falta de oferta de argumentos em contrário poderia conceder certeza ao valor do crédito bancário como acréscimo patrimonial. A utilização da dita presunção, na forma concebida pelo fisco, constituiria ofensa ao princípio da verdade material.

A incidência do tributo sobre receita sem a consideração dos custos iria contra o conceito de renda. Nem todo ingresso seria relevante para o conceito de renda, impondo-se selecionar as entradas que pudessem significar ou influir no acréscimo patrimonial. O valor da base de cálculo não retrataria a realidade porque não constituiria produto do cotejo entre renda bruta, deduções e abatimentos.

3. A jurisprudência administrativa e do judiciário constituem interpretação reiterada que os tribunais dão à lei nos casos concretos submetidos a julgamento. O sujeito passivo não poderia ficar à mercê do entendimento do Fisco contrário à jurisprudência.

4. Irretroatividade da lei tributária. A alteração posta pela lei nº 10.174, de 2001, não poderia vigor para fatos anteriores a 9 de janeiro de 2001.

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.

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892

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.

Não consta arrolamento de bens em razão da obtenção de liminar em processo judicial 2004.50.01.005462-6<sup>(2)</sup>, fl. 321, v-II, no sentido da dispensa dessa exigência, fl. 288, v-II.

É o Relatório.

---

<sup>2</sup> XII - apelação em mandado de segurança ( ams /63882 ) - autuado em 19.04.2006 - proc. originário nº 200450010054626 - Justiça Federal Vitória - Vara: 1 - apte : Uniao Federal / Fazenda Nacional - adv: apdo : Haroldo Del Rey Dantas - adv : Katia Leao Borges De Almeida E Outros - relator : jcjose neiva/no afast. relator - 3a.turma especializada - localização - : gabinete do dr Francisco Pizzolante - 7º andar - • em 01/06/2006 - 16:52 - conclusao ao desembargador federal para despacho - gabinete do Dr Francisco Pizzolante pela(o) subsecretaria da 3a.turma especializada remetido em: 01/06/2006 - recebido em: 01/06/2006 - • em 01/06/2006 - 16:36 - processo recebido na(o) subsecretaria da 3a.turma especializada - • em 25/04/2006 - 12:51 - vista a(o) ministério público federal gr 06/0047079 um apenso não existem petições aguardando juntada - Pesquisa no site <http://www.trf2.gov.br/>, por Processo="2004.50.01.005462-6" - 22h42, de 5/9/06.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

Como informado no Relatório, o acesso aos dados bancários ocorreu por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, após o Poder Judiciário ter denegado a segurança ao fiscalizado para deixar de apresentar os extratos bancários solicitados via Termo de Início de Fiscalização. Naquela oportunidade o ilustre representante do Poder Judiciário manifestou-se no sentido de que a ação do fisco era regular, e que caberia ao fiscalizado expor suas justificativas à demanda fiscal ou se sujeitar a outras fontes de investigação fiscal. Entendimento no sentido de que não teria havido quebra do sigilo bancário até o momento da solicitação contida no Termo de Início de Fiscalização, conforme texto transcrito<sup>3</sup>:

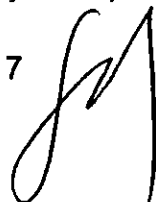
“O contribuinte se explica, justificando sua posição fiscal, ou se sujeita às consequências de ver sua situação contributiva exposta a outras fontes de investigação fiscal.

No caso dos autos, não se percebe a violação de sigilo bancário, mas apenas a atuação – até aqui – regular da fiscalização.”

O acesso aos dados bancários via RMF constitui prerrogativa legal do fisco na forma atual da Lei Complementar nº 105, de 2001 e do Decreto nº 3.724, de 2001, tanto para dados posteriores à sua publicação quanto para os anteriores, desde que não decaído o direito de formalizar o crédito tributário. Essa autorização decorre da falta de definitividade do fato jurídico tributário considerado e da natureza processual dessas normas, para as quais não se aplica a vedação contida no artigo 144, do CTN, *caput*. Há que se ressaltar, ainda, que em momento anterior à LC nº 105,

---

<sup>3</sup> Excerto da decisão que negou provimento à Apelação interposta na ação de MS nº 2001.50.01.005071-1.

7 

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892

de 2001, a norma contida no artigo 8º, da Lei nº 8.021, de 1990, permitia o referido conhecimento. Assim, por força do princípio da legalidade, permitido o acesso aos dados bancários quando atendidas as condições exigidas para esse fim, condição que afasta a característica de prova ilícita para esses documentos.

Quanto ao procedimento conter levantamento de dados junto à pessoas da praça onde residia o fiscalizado, deve ser esclarecido que a investigação fiscal tem por objeto o levantamento de documentos e dados que permitam construir a realidade havida no passado e alberga informações prestadas por terceiros envolvidos em transações com a pessoa fiscalizada. Por esse motivo, esses levantamentos não são proibidos, nem constituem exposição de dados sigilosos, ou violação da intimidade, vida privada, honra e imagem. Essa afirmativa encontra-se fundamentada no artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, e nos artigos 142 e 197, ambos do CTN.

Outra questão colocada pela defesa tem por objeto a ineficácia da exigência com base exclusiva em depósitos bancários.

Um dos fundamentos utilizados para esse fim seria a qualificação desses valores como prova apenas indiciária, e nessa condição haveria obrigação da autoridade fiscal desenvolver procedimentos de investigação para buscar a efetiva renda omitida, esta no sentido de que constitui acréscimo ao patrimônio original considerado.

Essa interpretação decorre do posicionamento predominante nos julgados administrativos e judiciais anteriores e que se tornou jurisprudência válida em relação à matéria regida pela Lei nº 8.021, de 1990, artigo 6º. Encontra-se centrada em três referenciais: a existência de renda que deveria resultar de uma análise individual dos depósitos e créditos para deles extrair a parte tributável; o entendimento anterior à publicação da lei nº 9.430, de 1996, manifestado na jurisprudência a respeito da impossibilidade da obtenção de renda tributável com suporte exclusivamente em depósitos e créditos bancários, e por último a falta de uma relação de correspondência entre tais valores e a renda efetivamente auferida pela pessoa.

Em momento anterior à Lei nº 9.430, de 1996, prevalecia a forma de exigência com base em presunção legal centrada em depósitos e créditos bancários na qual exigida a comparação com um acréscimo patrimonial a descoberto, embora este

pudesse ser construído com base em sinais exteriores de riqueza. Considerada essa situação anterior, verifica-se que nos termos da hipótese abstrata prevista naquela norma de fundo – artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990 - não havia possibilidade da existência de depósito bancário isoladamente como renda, uma vez que deveria sempre ser considerado o confronto entre o sinal exterior de riqueza havido pela quantidade de dinheiro disponível nas instituições financeiras e o valor arbitrado do patrimônio.

Em razão dessa exigência, a tributação com base *exclusiva* na presunção centrada em depósitos bancários não era mantida, o que motivou a interpretação predominante na jurisprudência trazida pela defesa, entre outras.

Ocorre que, com a edição da lei mais recente essa condição deixou de prevalecer, uma vez que o próprio *caput* do artigo 42, contém a previsão para que o valor do depósito quando de origem não comprovada seja considerado renda omitida: *“Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento (...) em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, (...) a origem dos recursos utilizados nessas operações”*, ou seja, o legislador tomou a vinda de recursos à instituição financeira como proveniente de um fato produtor de rendimento tributável, caso de origem não comprovada. Observe-se que esta lei conteve revogação da forma de exigência anterior de tributo com base em renda omitida obtida com base em depósitos bancários<sup>4</sup>.

Assim, por força de lei, agora exige-se que a pessoa fiscalizada apresente *provas* a respeito da origem dos recursos havidos na instituição financeira, sob pena de não o fazendo caracterizar-se o valor de proveniência desconhecida como origem em um fato produtor de uma renda tributável e omitida. Nessa linha de raciocínio, é importante destacar que o texto legal não restringe os meios de prova àqueles vinculados às provas diretas.

---

<sup>4</sup> Lei nº 9.430, de 1996 - Artigo 88 – Revogam-se: (...)  
XVIII - o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990;

Como nesta situação o fiscalizado não apresentou provas a respeito da origem dos valores havidos na instituição financeira, a exigência tributária está correta porque atende os requisitos abstratos contidos na norma.

Conclui-se, portanto, que os três referenciais que dão suporte à tese da defesa não servem para afastar a incidência da referida norma, ou seja, a existência de renda que deveria resultar de uma análise individual dos depósitos e créditos para deles extrair a parte tributável somente pode obstruir o feito quando apresentadas provas pelo fiscalizado e estas não foram objeto de análise pelo fisco, o que não ocorre nesta situação; o entendimento anterior à publicação da lei nº 9.430, de 1996, manifestado na jurisprudência a respeito da impossibilidade da obtenção de renda tributável com suporte exclusivamente em depósitos e créditos bancários, conforme demonstrado, deve-se à forma de incidência da norma anterior que exigia confronto com outros sinais exteriores de riqueza para que o montante dos depósitos e créditos bancários fossem considerados *renda tributável* não declarada; e, por último, a falta de uma relação de correspondência entre tais valores e a renda efetivamente auferida pela pessoa é afastada pelo próprio texto normativo do *caput* do artigo 42, citado.

Quanto aos requisitos de segurança e certeza exigidos pela legalidade e tipicidade da tributação o próprio texto legal do referido artigo 42 contém determinação autorizadora no sentido de que o valor do depósito, de origem não comprovada, seja considerado como renda tributável omitida. Portanto, não pode constituir ofensa nem à legalidade, nem à tipicidade, esta última, porque a situação concreta encontra-se conforme exigido pela matriz legal abstrata.

Em contrário ao que alega a defesa, a autoridade fiscal obedeceu estritamente ao contido no texto legal, enquanto a falta de oferta de argumentos e provas da origem dos depósitos e créditos permitiu a constituição do crédito tributário pelo fato presumido decorrente e com fundamento no *caput* do referido artigo 42. Em complemento, a utilização da dita presunção, na forma concebida pelo fisco, não constituiu ofensa ao princípio da verdade material, porque apenas exteriorizou a materialização da forma prevista em lei.

A questão relativa à interpretação da autoridade fiscal encontrar-se em contrário à jurisprudência administrativa e do judiciário encontra-se abordada nas

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892

justificativas postas para o questionamento anterior. Da mesma forma, o pedido pela irretroatividade da lei tributária.

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.

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892

Segundo Ernani Fidélis dos Santos<sup>5</sup>, 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 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.

---

<sup>5</sup> 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.

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892

Verificado, então, que os argumentos trazidos pela defesa não se prestam para afastar a incidência tributária, voto no sentido de rejeitar as questões preliminares de irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, e da ilegalidade no acesso aos dados bancários pelo fisco, e quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Redator designado.

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.

A constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, é atividade administrativa plenamente vinculada à Lei, inclusive no que tange à aplicação da penalidade:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifei)*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

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.

A norma do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que disciplina a matéria, estabelece que:



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

*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;*

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

Pela letra da lei, sempre que o lançamento do crédito tributário for realizado pelos Agentes do Fisco, há que ser exigida a multa de ofício no percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata, ou de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, dos quais se transcreve aquele que fundamenta o lançamento, *verbis*:

*"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

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



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

A dificuldade de aplicação do dispositivo inicia com o que deve ser interpretado por "evidente intuito de fraude". Conforme o vernáculo do dicionário Novo Aurélio, evidente significa algo "que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente"; intuito, significa "objeto que se tem em vista; intento, plano; fim, escopo"; e fraude, "abuso de confiança; ação praticada com má-fé, falsificação, adulteração".

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.

Quando se trata de depósitos bancários, disposições legais (artigos 1º, 2º e 11, § 2º da Lei nº 9.311, de 1996, artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002), determinam que os volumes movimentados sejam continuamente informados à Secretaria da Receita Federal, identificando seus respectivos titulares. Não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador nessas circunstâncias. Se estivéssemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo movimentação financeira o contribuinte não tem como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

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.



Entretanto, a qualificação da multa não se vincula às importâncias envolvidas no lançamento. Não cabe à autoridade administrativa, em razão do valor apurado no auto de infração, aplicar ou deixar de aplicar a multa qualificada. Deve basear-se, sim, na conduta adotada pelo infrator em relação à infração. Se revelado o dolo, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou sejam pequenos os valores discutidos. Por outro lado, os extratos bancários foram requisitados aos bancos e o fato de não ter comprovado a origem dos depósitos deu suporte à exigência tributária, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. O contribuinte respondeu às intimações para contestar a quebra do seu sigilo bancário e em outras situações para pedir prorrogação do prazo.

O fato é que os valores creditados em conta bancária sem comprovação de origem somente caracterizam omissão de rendimentos por força de uma presunção legal (método indireto de apuração da renda). Em determinadas situações, até pode ser alegado, e verdadeiro, que os créditos verificados na conta bancária não correspondem a rendimentos sujeitos à tributação, mas diante da falta de comprovação nesse sentido o legislador os considera como se rendimentos tributáveis fossem.

Assim, se essa omissão de rendimentos é fruto de uma presunção legal, a prova consistente da conduta dolosa do autuado 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.

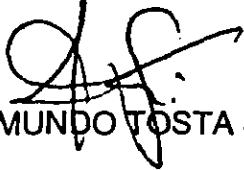
Neste diapasão o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula nº 14:

**"Súmula 1ºCC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."**

Processo nº : 11543.002907/2002-62  
Acórdão nº : 102-47.892

Em face ao exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2006.

  
JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS