



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11618.002676/2003-57
Recurso nº. : 140.198
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : JORGE SANTOS SILVA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em RECIFE - PE
Sessão de : 12 DE AGOSTO DE 2004
Acórdão nº. : 106-14.148

SIGILO BANCÁRIO - A troca de informações e o fornecimento de documentos apenas transferem a responsabilidade do sigilo à autoridade tributária, não configurando quebra de sigilo bancário ou fiscal.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO.
INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - Incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA - O princípio da livre convicção, assegurado a autoridade julgadora administrativa pelo art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, se restringe a apreciação das provas juntadas aos autos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/1966, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA - Não cabe o agravamento do percentual da multa de ofício, quando o próprio auditor fiscal registra nos autos que o contribuinte respondeu todas as intimações feitas durante o procedimento fiscal. Não comprovado que o contribuinte praticou as ações definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 5.502/64 e art. 1º da Lei nº 4.729/65, reduz-se o percentual da multa aplicada de 150% para 75%.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JORGE SANTOS SILVA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Wilfrido Augusto Marques, que davam provimento integral e Ana Neyle Olímpio Holanda que negava provimento.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "José Ribamar Barros Penha".
JOSE RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Sueli Efigênia Mendes de Britto".
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 SET 2004

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

Recurso nº : 140.198
Recorrente : JORGE SANTOS SILVA

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração de fls. 15/22, exige-se do contribuinte, anteriormente identificado, o imposto sobre a renda no montante de R\$ 464.257,48, multa proporcional de R\$ 1.044.579,33 e de juros de mora, calculados até 30/9/2003, no valor de R\$ 1.369.177,54.

A irregularidade apurada foi omissão de rendimentos proveniente de valores creditados (depositados) em contas correntes, mantidas em instituições financeiras, cujas origens dos recursos utilizados nessas operações não foram comprovadas mediante documentação hábil e idônea, no ano - calendário de 1998.

Cientificado do lançamento, o contribuinte, por procurador (doc. fl. 155), protocolou a impugnação de fls. 132/154. Seus argumentos foram resumidos pelo relator do voto condutor da decisão de primeira instância nos seguintes termos:

- que em correspondência encaminhada para a fiscalização, expressou sua surpresa com a movimentação bancária, pois, na qualidade de trabalhador do comércio, seria impossível realizar tão vultuosas transações bancárias;
- que o titular da conta-corrente deve ser um homônimo, que pode ter se utilizado de seu CPF;
- que é assunto pacífico na doutrina e na jurisprudência tributária, que a omissão de receita baseada em indícios deve repousar em dados concretos, objetivos e coincidentes;

83



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

- que os depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda;
- que o lançamento com base em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado nexo causal entre cada depósito e o fato que representa omissão de rendimentos;
- que o § 3º do art. 11, da Lei nº 9.311/1996 proíbe que a Receita Federal utilize dados da CPMF para a cobrança ou fiscalização de outro tributo ou contribuição, citando doutrina da lavra do tributarista Zelmo Denari;
- que o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que o sigilo bancário não pode ser quebrado em procedimento administrativo fiscal;
- que a Lei Complementar nº 105/2001 e a Lei nº 10.174/2001 não podem retroagir no tempo, atingindo operações realizadas antes de sua vigência, sendo inaplicável o disposto no art. 106 do CTN;
- que o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao julgar a Apelação Cível em Mandado de Segurança (processo nº 2001.72.05.001927-1/SC, decidiu que a alteração da Lei nº 9.311/1996, introduzida pela Lei nº 10.174/2001, “não pode atingir fatos regidos pela lei pretérita, que proibia a utilização destas informações para outro fim que não fosse o lançamento da CPMF e zelava pela inviolabilidade do sigilo bancário e fiscal”;
- que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Cautelar, e o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao julgar o agravo nº 2002.02.01.048464-8, em situações semelhantes a do impugnante, determinaram a suspensão do fornecimento de informações bancárias à Receita Federal.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, por unanimidade de votos, manteve a exigência em decisão consignada às fls. 157/178, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÓNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações de cunho genérico.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ALEGAÇÃO DE DESCONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DAS CONTAS BANCÁRIAS.

Não há de ser aceita alegação de desconhecimento da existência das contas bancárias utilizadas pelo Fisco para efetuar o lançamento, quando o contribuinte, no curso da ação fiscal, admitiu expressamente o contrário.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e o art. 1º da Lei nº 10.174/2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11, da Lei nº 9.311/1996, disciplinam o procedimento de fiscalização em si, não fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. QUALIFICAÇÃO. MATÉRIA
NÃO CONTESTADA.**

Reputa-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

**ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA
PARA APRECIAR.**

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da constitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

A extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade da lei que esteja em litígio e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal nesse sentido. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Dessa decisão o contribuinte tomou ciência (AR de fl.182), e na guarda do prazo legal seu procurador apresentou o recurso de fls. 183/189, onde reitera as razões de impugnação, transcreve o artigo 101 do CTN e lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, para alegar, em síntese:

- Não há, na decisão monocrática, indícios de que a autoridade julgadora tenha formado qualquer convicção ou juízo de valor sobre o julgamento, descumprindo as disposições contidas nos artigos 29, 31 e 32 do Decreto nº 70.235/72, com total cerceamento do direito de defesa da recorrente.

87 88



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

- A Fazenda Pública só poderia dispor das informações sigilosas, relativas aos dados da CPMF, a partir da entrada em vigor da Lei Complementar nº 104, em 10 de janeiro de 2001, não podendo atingir fatos pretéritos, tendo em vista o princípio da irretroatividade do efeito das leis.

Às fls. 190/191 foi anexada a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento.

É o Relatório.

A handwritten signature consisting of the letters 'S' and 'B' joined together.

A handwritten signature consisting of the letters 'J' and 'P' joined together.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

V O T O

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

1. Preliminares.

1.1. Quebra de sigilo bancário.

O renomado autor James Marins em sua recente obra Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) São Paulo – 2002. Edit. Dialética, 2^a Edição, p. 180, ao discorrer sobre os princípios informativos do procedimento fiscal ensina:

Princípio do dever de colaboração. Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm contribuinte e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais etc.

Segundo o Código Tributário Nacional submetem-se às regras de fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive tabeliães, instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros, exceto quanto a fatos sobre os quais exista previsão legal de sigilo em razão de cargo, ofício, função ministério, atividade ou profissão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

A autoridade fiscal, que tem obrigação vinculada e obrigatória, não pode ficar esperando a “boa vontade” do contribuinte, por esse motivo a legislação tributária vigente lhe autoriza a busca de recursos necessários, para que possa dar continuidade ao procedimento fiscal devidamente instaurado (RIR/99, art. 889, inciso II).

O recorrente alega que houve quebra de sigilo bancário, e com isso a violação de uma cláusula pétrea da Constituição Federal.

Para atingir o seu objetivo de fiscalizar a Administração tributária tem o dever de investigar as atividades dos contribuintes de modo a identificar aquelas que guardem relação com as normas tributárias e, em sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, parágrafo 1º, assim preceitua:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, estabelece que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

87 *JF*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

Os poderes investigatórios estão disciplinados no C.T.N nos artigos 194 a 200. Nos termos do inciso II do art. 197, as instituições financeiras estão obrigadas a prestarem informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

A Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724 da mesma data, estabelece os procedimentos administrativos concernentes à requisição e o acesso e o uso pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações financeiras dos contribuintes independentemente de ordem judicial, portanto, não há o que se falar em quebra de sigilo bancário.

1.2 Irretroatividade da Lei nº 10.170 de 10 de janeiro de 2001.

Com a edição da referida lei, entrou em vigor (art.2º) a nova redação do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996, que institui a CPMF, para os seguintes termos:

"Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

procedimento fiscal, do crédito porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores."
(original não contém destaque)

O legislador ao dar essa nova redação, apenas, fixou mais um procedimento de fiscalização, ou seja, o de solicitar das autoridades bancárias informações sobre a movimentação dos contribuintes, desde que o procedimento administrativo tenha sido instaurado.

O Código Tributário Nacional no § 1º do art. 144 do assim dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(original não contém destaque)

O procedimento fiscal teve início em 27 de março de 2001 (fl. 1), portanto, sob a égide da nova norma legal, com isso o fiscal poderia ter investigado todos os anos calendários não atingidos pela decadência do direito de lançar.

Esse entendimento coincide com o do Procurador da Fazenda Nacional Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, expresso em artigo publicado na revista Fórum Administrativo nº 06, de agosto de 2001, que se transcreve a seguir para maior esclarecimento do tema:

O caput do artigo 144 do Código Tributário Nacional estabelece que quanto aos aspectos materiais do tributo (contribuinte, hipótese de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

incidência, base de cálculo, etc), aplica-se ao lançamento a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O § 2º do art. 144 do CTN dispõe que, em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, a lei poderá fixar expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

No entanto, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos, segundo o § 1º do mesmo artigo 144 do C.T.N., aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Destarte, não há direito adquirido de só ser fiscalizado com base na legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, mas com base da legislação vigente no momento da ocorrência do lançamento, que, aliás, pode ser revisado de ofício pela autoridade administrativa, enquanto não ocorrer a decadência.

Tendo em vista que o lançamento é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, o direito adquirido emergido com o fato gerador, refere-se ao aspecto substancial do tributo, mas não em relação à aplicação de meios mais eficientes de fiscalização. Nesta hipótese, a lei que deverá ser aplicada é a vigente no momento do lançamento ou de sua revisão até antes da ocorrência da decadência, mesmo que posterior ao fato gerador, embora que, que respeita a parte material, seja observada a legislação do momento da ocorrência do fato gerador ou do momento em que é considerado ocorrido.

A Constituição Federal, de 1988, não assegura que o sigilo bancário só poderia ser transferido para a Administração Tributária com a intermediação do Poder Judiciário, deixando o estabelecimento dessa política para o legislador infraconstitucional.

E, certamente, o contribuinte, de há muito tempo, já fora orientado no sentido de que a lei, que disciplina os aspectos formais ou simplesmente procedimentais, é a vigente na data do lançamento.

A fiscalização através da transferência direta do sigilo bancário para a Administração tributária não representa uma inovação dos aspectos substanciais do tributo: a Lei Complementar nº 105/2001 e a Lei nº 10.174/01.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

Neste aspecto, cabe repetir que, quanto ao estabelecimento da hipótese de incidência, à identificação do sujeito passivo, à definição da base de cálculo, à fixação de alíquota, e etc, a lei, a ser utilizada, continua sendo a vigente antes do fato gerador do tributo, inexistindo descumprimento ao princípio da irretroatividade da lei em relação ao fato gerador (C.F., art. 150, III, a).

Considerando que o procedimento adotado pelo auditor fiscal está respaldado por norma legal vigente e eficaz, não há o que se falar em nulidade do lançamento.

1.3 Cerceamento do direito de ampla defesa.

A garantia constitucional de ampla defesa está esculpida no inciso IV do art. 5º da CF/88, nos seguintes termos: *Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*

Isso significa, que instaurado o processo administrativo com a impugnação tempestiva (art. 14 do Decreto nº 70.235/72) o contribuinte tem direito a apresentar todas as provas que detém, para excluir a pretensão do fisco de cobrar-lhe o crédito tributário.

O recorrente afirma que: *não há, na decisão monocrática, indícios de que a autoridade julgadora tenha formado qualquer convicção ou juízo de valor sobre o julgamento, descumprindo, flagrantemente as disposições contidas nos artigos 29,31 e 32 do Decreto nº 70.235/72, com o total cerceamento do direito de defesa.*

Esse argumento, não tem razão de ser. Por primeiro, porque todas as alegações registradas em sua primeira defesa foram minuciosamente analisadas pela referida autoridade. Por segundo, porque o julgador administrativo, pelo princípio da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

legalidade, está vinculado a lei. O exercício da livre convicção é, apenas, com relação às provas apresentadas (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

As provas existentes nos autos foram juntadas pelo auditor fiscal, como o contribuinte em sua impugnação não justificou a origem dos depósitos bancários, os julgadores de primeiro grau mantiveram o lançamento formalizado pelo auto de infração de fls.16/20.

Assim sendo, rejeita-se as preliminares.

2. Mérito.

2.1 Imposto.

O fundamento legal do lançamento dos valores apurados está no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e suas alterações, inserido no art. 849 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, republicado em 17 de junho de 1999, que assim preceitua:

Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

§ 1º Em relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §§ 1º e 2º):

I - o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira;

II - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos a que estiverem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 2º *Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, incisos I e II, e Lei nº 9.481, de 1997, art. 4º):*

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

§ 3º *Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 4º). (original não contém destaques)*

Constata-se, portanto, que a presunção legal é da espécie condicional ou relativa (*juris tantum*), e admite prova em contrário. À autoridade fiscal cabe provar a existência dos depósitos, e ao contribuinte cabe o ônus de provar que os valores encontrados têm suporte nos rendimentos tributados ou isentos.

Tudo isso está de acordo com as normas do Código tributário Nacional que assim preceituam:

Art. 43 - *O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.
(original não contém destaque)

Quanto à matéria de fato, na informação de fl. 47 e na impugnação o contribuinte afirma que o titular das contas correntes e de poupança mantidas no Banco Itaú, Caixa Econômica Federal e Banco Bandeirantes, discriminadas às fls. 23 e 32, seria um homônimo, que pode ter utilizado seu CPF.

Esse argumento, contradiz outra informação por ele anteriormente prestada (fls 26/27), de que: dispunha de R\$ 100.000,00 amealhados ao longo de sua vida, seja por remuneração de trabalho, pequena herança e outros negócios lícitos, e que tem girado esse capital tantas vezes quanto possível de modo a garantir, com o lucro do giro, a sua sobrevivência e a de seus familiares, tendo pagado com precisão a tributação da CPMF.

Para demonstrar que os valores depositados não lhe pertenciam, cabia ao recorrente trazer aos autos, pelo menos, documentos comprobatórios das providências adotadas, junto às autoridades competentes e perante as instituições financeiras, para reverter à situação por ele alegada.

Como nada comprovou, os valores pertinentes ao imposto sobre a renda devem ser mantidos.

2.2 Multa qualificada e agravada no percentual de 225%.

O Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, assim preceitua:

Art. 14 - A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15 - A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão.

Art. 16 - A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

Isso significa que a impugnação inicia e limita o contencioso administrativo, no dizer de Antonio da Silva Cabral em seu livro Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva –1993, p. 270, *ipsis litteris*:

A impugnação determina o conteúdo da decisão que se pretende obter. Na realidade, porém, quando a Administração faz certa exigência ao sujeito passivo já qualifica a questão, e ao contribuinte cabe apenas aceitar a exigência ou contestá-la. Assim como, no entanto, é dado ao impugnante aceitar parte da exigência, em última análise, é a contestação que fixará os limites da lide

Ao comentar o sentido da palavra preclusão na esfera administrativa, o referido autor ensina na p.271 que:

Há outro aspecto que faz com que o pré-questionamento, no caso do processo fiscal, não tenha a mesma rigidez que tem no processo judicial: é que a tributação é “ex lege”. Por esse motivo, ainda que o impugnante não conteste determinada exigência, o julgador de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

primeira instância deve excluir da tributação a parte que sabe ser exigência sem base legal. (original não contém destaques)

Assim, o art. 300 c/c o art. 303 do Código de Processo Civil não podem ser literalmente aplicados no processo administrativo. Nesse, o sujeito passivo da obrigação se insurge contra o lançamento. Ato administrativo que tem presunção de legitimidade por estar vinculado à norma legal nele indicada. Se há suspeita de que o mesmo é ilegítimo cabe a administração rever seus próprios atos. Nesse sentido é que o legislador determinou no art. 145,III e art. 149 do Código Tributário Nacional a hipótese de revisão de ofício.

Nessa direção é também o posicionamento da Dra. Mary Elbe Gomes Queiroz Maia que em seu livro Do Lançamento Tributário – Execução e Controle, Editora Dialética – São Paulo –1999, pág.59, preleciona:

Observe-se que o julgador administrativo, apesar de ser considerado como técnica e formalmente destituído do verdadeiro poder jurisdicional, numa concepção restrita que só visualiza a sua existência no foro judicial, encontrando-se, portanto, desprovido da “conditio iuris” de fazer justiça, ainda assim deverá ele obedecer acima de tudo aos princípios, à lei e à verdade material, o que lhe autoriza e, até lhe impõe, o dever de procurar ajustar os mandamentos da lei às hipóteses fáticas concretas no intuito maior de alcançar a justiça fiscal, para reconhecer os direitos dos contribuintes quando estes estiverem claros no processo, mesmo que por ele não sejam pleiteados.

E nas páginas 70, 71 e 72 ao dissertar no item II.5, sobre o “Controle Exercido pela Procuradoria da Fazenda Nacional” a referida autora defende que:

Na hipótese de o ato de lançamento se encontrar eivado de nulidade, por ser a Procuradoria da Fazenda Nacional um órgão integrante da Administração Pública a quem cumpre zelar e controlar a perfectibilidade dos atos passíveis de execução judicial, não poderá prevalecer, para ele, a preclusão interna ou oposta a “coisa julgada” administrativa, podendo-se entender que ainda nesse momento é possível de ser exercido o controle com vistas a não inscrição do débito, como última oportunidade da Fazenda Nacional de sobrestar o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

andamento do ato administrativo flagrantemente ilegal, visto que a inscrição da Dívida Ativa também se configura como um ato vinculado à lei, somente podendo ser executado um débito efetivamente devido e na medida determinada na lei, por ser ele, igualmente um ato de Administração em cumprimento das suas finalidades e da legalidade, no sentido de se evitar um ônus maior tanto para a Fazenda Nacional como para o sujeito passivo.

Dessa forma, ainda que não expressamente questionada pelo recorrente, passa-se ao exame das normas legais que dão fundamento a multa aplicada no percentual de 225%.

As atividades que dão origem à aplicação da multa qualificada e agravada estão nos seguintes diplomas legais:

Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

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 cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos 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.

(...)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

Os artigos da Lei nº 4.502/1964, indicados no inciso, acima transrito, assim preceituam:

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, ou 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 Lei nº 4.729/1965, assim definiu sonegação fiscal.

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operação de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública,

IV – Fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

O auditor fiscal, depois de relatar o procedimento de fiscalização, assim justificou a aplicação da multa (fl.123): ***Multa agravada pela conduta do contribuinte que, apesar de ter enviado correspondência a título de resposta para as intimações lavradas pela fiscalização, não apresentou os esclarecimentos necessários.***

O que dá origem ao agravamento da multa nos termos § 2º do art. 42, anteriormente transcrito, é a falta de atendimento a intimação. No caso em pauta, o próprio auditor fiscal declara às fls. 122 e 123 que o contribuinte respondeu as intimações.

O fato de o contribuinte responder as intimações sem apresentar os extratos não justifica o agravamento da multa, uma vez que o auditor fiscal já detinha as informações necessárias para efetuar o lançamento.

A falta de esclarecimentos das origens dos depósitos em suas contas bancárias, traz como consequência o lançamento de ofício, nos termos do art.845 do RIR/1999, que assim dispõe:

Art. 845 - Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):

I - arbitrando-se os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;

II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

III - computando-se as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata, ou de insuficiente recolhimento mensal do imposto.

§ 1º - Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

falsidade ou inexatidão (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79, § 1º).(original não contém destaques)

Dessa forma, desagrava-se a multa aplicada.

Para aplicar a multa qualificada no percentual de 150%, cabia ao auditor fiscal provar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito este indispensável para seu enquadramento nos tipos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

O conceito de dolo esta no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Ao conceituar dessa forma, a lei penal adotou a teoria da vontade. Os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

O ilícito analisado nesses autos foi comprovado via presunção, como já registrado, é a lei que autoriza a presunção de omissão de rendimentos quando o contribuinte não lograr comprovar a origem dos depósitos constatados pelo Fisco.

Essa presunção legal autoriza o fisco a tributar os valores sem justificativas, mas não autoriza a presunção de dolo, porque esse não se presume.

O dolo exige evidências claras da intenção do agente. Para apurar o intuito fraudulento, em procedimentos que tenham por base presunções legais, a investigação tem que ser mais ampla e aprofundada, buscando abranger toda as atividades tributárias do contribuinte nos anos - calendário não atingidos pela decadência, com o objetivo de demonstrar que a intenção do contribuinte era



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 11618.002676/2003-57
Acórdão nº : 106-14.148

efetivamente 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Não tendo o auditor fiscal demonstrado nos autos a existência de dolo em relação às infrações apuradas, nas condições exigidas pelos artigos 72 e 73, anteriormente transcritos, em obediência ao art. 112 § 4º do CTN a multa de ofício deve ser reduzida de 150% para 75%.

Com relação às decisões judiciais consignadas em seu recurso, conforme determinação contida nos artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529/74, vinculam apenas as partes envolvidas no processo, sendo vedada à extensão administrativa dos efeitos judiciais contrária à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário.

Explicado isso, voto por dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa de ofício para 75%.

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

SUELLEN EFIGÉNIA MENDES DE BRITTO