



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

Processo n.º : 13656.000621/2002-09
Recurso n.º : 135.437
Matéria : IRPF – EX: 1999
Recorrente : MOACIR PEREZ DE SOUZA
Recorrida : 4.ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 16 de junho de 2005
Acórdão nº : 102-46.860

INCONSTITUCIONALIDADE – Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.

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

NORMAS PROCESSUAIS – ATO ADMINISTRATIVO – FUNDAMENTO LEGAL – Não é nula a decisão administrativa que contém interpretação da Legislação em lide e quando devidamente fundamentada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS E CRÉDITOS BANCÁRIOS – PRESUNÇÃO RELATIVA – Na presunção relativa de omissão de rendimentos prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao sujeito passivo o ônus da prova da origem dos depósitos bancários.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MOACIR PEREZ DE SOUZA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de inconstitucionalidade de lei e de nulidade da decisão de primeira instância e, por maioria de votos, a de irretroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam e Romeu Bueno de Camargo. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Silvana Mancini Karam e Romeu Bueno de Camargo que provêem parcialmente o recurso para excluir da base de cálculo do

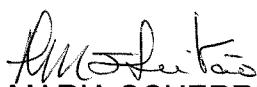


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

de Camargo que provêem parcialmente o recurso para excluir da base de cálculo do lançamento os valores informados por terceiros, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSE OLESKOVICZ, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

Recurso nº. : 135.437

Recorrente : MOACIR PEREZ DE SOUZA

RELATÓRIO

Litígio decorrente da exigência de crédito tributário em valor de R\$ 2.781.167,54, formalizado por Auto de Infração, de 28 de outubro de 2002, em virtude da tributação de rendimentos omitidos, de espécie desconhecida, em todos os meses do ano-calendário de 1.998, apurados por presunção legal com suporte em fatos-base do tipo depósitos e créditos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte durante o procedimento investigatório, como informado na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", fl. 285.

Integraram o crédito tributário o Imposto de Renda, pela aplicação das normas contidas nos artigos 42, da lei n.º 9.430, de 1996, 4.º da lei n.º 9.481, de 1997, e 21, da lei n.º 9.532, de 1997, a multa de ofício com suporte no artigo 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, e os juros de mora, na forma estabelecida pelo artigo 61, § 3.º, da lei n.º 9.430/96.

Conforme explicitado no Termo de Constatação Fiscal, fls. 258 a 283, esta verificação fiscal foi consequência de outra desenvolvida junto a José Benedito da Silva, CPF n.º 345.879.186-87, e de representação das Autoridades Fiscais em razão da declaração desses contribuintes prestada perante as primeiras, fls. 25 e 26, na qual esclarecido que a movimentação da conta 04226-70, no HSBC Bank Brasil SA foi conjunta, em proporção de 50% (cinquenta por cento) para cada um, e direcionada à intermediação de negócios de compra e venda de batatas. Essa conta abrigava também a receita obtida pela venda da produção rural do próprio Moacir e de seus irmãos.

Nessa declaração informado, ainda, que a conta 0571-0311-15, hoje 0679-03526-12 pertence a José Benedito da Silva e abrigou o produto da venda de batatas, milho e feijão; que o pagamento das intermediações era feito,



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

apenas, com cheques de Benedito/Moacir, em razão de os produtores não aceitarem cheques de outras pessoas ou empresas e, também, em face das dificuldades que os produtores encontravam para sacar cheques de outras pessoas, e de empresas de praças diversas.

Moacir e seus irmãos Henrique e Miguel, apresentavam a Declaração de Produtor Rural – DPR e o primeiro se comprometeu a trazê-la ao Fisco, bem assim, as declarações de ajuste anual e as notas fiscais de produtor rural, sua e de seus irmãos.

Cabe esclarecer, ainda, que José Benedito da Silva impetrou mandado de segurança, processo 2001.38.00.023242-6, fls. 5 a 24, contra ato do Delegado da Receita Federal em Poço de Caldas, para obter a suspensão do procedimento fiscalizatório da Receita Federal que implicaria na quebra do seu sigilo bancário. A segurança foi denegada em 20 de setembro de 2001.

Conforme indicado no Termo de Comparecimento, fl. 38, os contribuintes identificados apresentaram 131 (cento e trinta e um) declarações de pessoas que afirmaram ter os ditos contribuintes comercializado mercadorias de sua propriedade e o valor delas. A maioria dessas declarações foram obtidas no mês de outubro de 2001, e se encontram às fls. 107 a 237, sendo algumas firmadas no mês de novembro desse ano.

As Autoridades Fiscais rejeitaram tais documentos como comprovantes das operações realizadas em razão de não serem hábeis e idôneos, e da falta de coincidência de datas e valores. Analisados individualmente os créditos bancários e efetuadas as exclusões das transferências e devoluções, foi formalizado o crédito tributário na forma indicada no início, tomando por renda omitida 50% (cinquenta por cento) da somatória mensal dos depósitos e créditos de origem não comprovada.

Não concordando com a exigência, o contribuinte, representado por seu patrono, Luiz Zenun Junqueira, OAB/MG n.º 14.364, impugnou-a, fls. 297 a 300,



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

trazendo como justificativa contrária, entre outras, a inconstitucionalidade das leis 10.174, de 2001, e Leis complementares n.º 104 e 105, de 2001.

Requeru a nulidade do procedimento administrativo em razão da utilização de dados da CPMF, em ofensa ao artigo 11, § 3.º, da lei n.º 9.311, de 1996, artigo 5.º, XXXI, da CF/88, e 150, I e III, "a", da CF/88.

Argumentou, que a renda pressupõe a existência de uma aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica acima de determinado patamar e não pode ser obtida de simples movimentação bancária.

O recorrente trouxe os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho a respeito de a imposição tributária requerer perfeita configuração entre a situação concreta e a matriz legal para pedir pela nulidade do feito porque com suporte, apenas no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, sem qualquer outra prova de que tais valores configurem renda.

Alegada a ofensa ao devido processo legal em razão da falta de indicação dos fundamentos de direito e de fato "*rigorosamente descritos, analisados e valorados no seu ato administrativo*".

Também, a ofensa aos princípios da capacidade contributiva do contribuinte, nos termos do artigo 145, § 1.º, da CF/88, e do não-confisco, artigo 150, IV, da Magna Carta, em face da atividade rural exercida e patrimônio e renda.

Estendeu a aplicabilidade do princípio do não-confisco à multa de ofício, por ofensa ao artigo 5.º, XXXV, da CF/88, e 108, IV, do CTN.

Finalizando a peça impugnatória, trouxe como reforço a jurisprudência administrativa do Primeiro Conselho de Contribuintes, do Poder Judiciário, dos Tribunais Regionais Federais, inclusive a Súmula 182, do extinto TRF, a respeito da tributação com base em depósitos bancários.

Julgada a lide em primeira instância, por unanimidade de votos, o lançamento foi considerado procedente pelo colegiado da 4.ª Turma da DRJ/Juiz de Fora, conforme Acórdão DRJ/JFA n.º 3.272, de 28 de março de 2003, fls. 307 a 321.



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

Processo nº : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº : 102-46.860

Nesse ato, justificada a incompetência do colegiado administrativo em julgar aspectos de inconstitucionalidade das normas, explicitando o Relator que essa atribuição é exclusiva do Poder Judiciário.

Quanto aos aspectos relativos à exigência tributária para fatos anteriores à publicação da lei n.º 10.174, de 2001, fundamentada a viabilidade com suporte no artigo 144, § 1.º, do CTN, norma vinculada ao Direito Processual Tributário, de aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes.

A exigência de tributo com suporte em fatos-base caracterizados por depósitos e créditos bancários foi justificada, também, com a norma contida no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996.

Informado que esta norma substituiu aquela contida no artigo 6.º da lei n.º 8.021, de 1990, e contém presunção do tipo *juris tantum* figura de direito que permite concluir pela ocorrência do fato gerador com a utilização de outros fatos previstos na norma, desde que não comprovados em contrário pelo interessado, com origem em rendimentos de natureza não tributável.

Com relação à posição do Poder Judiciário, justificada a restrição dos efeitos das decisões judiciais, apenas, às partes litigantes enquanto não estendidos *erga omnes*, via ato administrativo, com a norma contida no artigo 1.º, do Decreto n.º 73.529, de 1974.

Não conformado com a decisão *a quo*, ainda com o mesmo patrono, o contribuinte interpôs recurso voluntário dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, protestando por não ter o referido colegiado examinado a questão da análise da parte final do artigo 11, § 3.º, da lei n.º 9.311, de 1996. Em seqüência, pelo acolhimento da aplicação retroativa da lei n.º 10.174, de 2001, considerando grave e perigoso o posicionamento pela incompetência administrativa quanto à arguição de inconstitucionalidade das leis.

Requeru a nulidade da dita decisão por "*violentar escancaradamente os arts. 43 e 93, IX, da CF, sobremodo ao exigir do recorrente o*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

pagamento de suposto imposto de renda ..." (realce do original), citando que peca pela falta de controle da legalidade¹, e trouxe para reforçar sua posição, a doutrina de Lucia Valle Figueiredo, com abordagem sobre o conteúdo do artigo 5.º, LV, da CF/88, a diferenciação entre os termos *procedimento* e *processo*, e a possibilidade dos Conselhos de Contribuintes abordarem e decidirem quanto às questões de inaplicabilidade da lei por ofensa à CF/88 (RDT, Malheiros Editores, Vol. 75, p. 158-161). Afirmou o recorrente que o colegiado *a quo* agiu com juízo de exceção, em ofensa ao Inc. XXXVII, do artigo 5.º, da CF/88⁽²⁾.

Ainda, que a dita decisão contém afronta ao direito adquirido, previsto no inciso XXXVI, do artigo 5.º, da CF/88, além de não examinar a questão relativa à ofensa à capacidade contributiva, a teor do § 1.º, art. 145, da CF/88, e art. 150, I e III, da mesma Magna Carta⁽³⁾.

¹ CF/88 - Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

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;

² CF/88 - Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(.....)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

XXXVII - não haverá juízo ou tribunal de exceção;

³ CF/88 - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 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.



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

Reiterada a ofensa ao princípio do não-confisco, considerando que depósitos bancários não externam aquisição de disponibilidade, nem renda, tomando por suporte o conceito estabelecido pelo artigo 43, do CTN.

Concluindo a peça recursal, o recorrente pediu pela nulidade da decisão recorrida, por deixar de apreciar e motivar as questões suscitadas, e reiterou os termos da impugnação, pedindo incorporação desta aos motivos da primeira.

Submetida a lide a julgamento nesta E. Câmara em 11 de agosto de 2004 decidiu-se pela conversão em diligência para que fosse verificada a veracidade das declarações apresentadas, (mais de uma centena) seja em amplitude total, seja por amostragem significativa para fins de concluir a respeito do objeto; de tal forma que permita emissão de parecer conclusivo, a ser elaborado pela Autoridade Fiscal responsável pela diligência, que verse sobre a prática da atividade indicada pelo fiscalizado e a materialidade da base de cálculo do tributo não pago (montante tributável). Resolução nº 102-2.186, de 11 de agosto de 2004, fls. 356 a 371.

Realizada a diligência, a Autoridade Fiscal elaborou parecer que conteve justificativas para o posicionamento assumido em confronto com os argumentos do sujeito passivo e deste Relator e posição quanto aos documentos em análise.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(....)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09
Acórdão nº. : 102-46.860

Em seguida, informado que foram tomados percentual de 10 % (dez por cento) das declarações referentes aos maiores valores e idêntico percentual, aleatoriamente, que resultou em 27 (vinte e sete) declarantes.

Dos selecionados apenas 23 (vinte e três) responderam às intimações, com confirmação dos fatos declarados mas não apresentando qualquer documento para comprová-los.

Conveniente ressaltar que as intimações contiveram pedido entre os demais, para que fossem apresentados quaisquer outros documentos que pudessem comprovar a relação econômica com este sujeito passivo.

Após tais comentários e justificativas, a Autoridade Fiscal interpretou no sentido de que o feito deve ser mantido integralmente, fl. 504.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

Conveniente reiterar a interpretação expendida no julgamento anterior quanto à aplicabilidade da lei n.º 10.174/2001 para utilização dos dados bancários da CPMF anteriores à sua publicação e sobre o pedido de nulidade da decisão *a quo* por não conter análise sobre as questões suscitadas.

A lei n.º 9.311, de 1996 foi alterada pela lei n.º 10.174, publicada em 10 de janeiro de 2001, para permitir à Administração Tributária utilizar os dados da CPMF para a investigação de outros tributos. O texto anterior restringia o uso dessas informações, apenas, à fiscalização da própria contribuição.

Trata-se de questão inerente ao direito processual tributário e não ao direito tributário substantivo, pois voltada às formalidades necessárias ao procedimento e aos meios de investigação do Fisco, uma vez que o acesso a tais dados não permite o lançamento, mas o aprofundamento das investigações sobre as atividades desenvolvidas pelos cidadãos brasileiros.

Observe-se que a exigência tributária não tem suporte na lei n.º 10.174 de 2001, nem na lei n.º 9.311, de 1996, mas no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996, porque, como afirmado, esta última é norma adstrita ao direito substantivo.

Ato administrativo centrado, exclusivamente, na primeira seria nulo, porque despido de fundamentação legal para exigir o correspondente tributo, em ofensa ao princípio da legalidade, obrigatório nas atitudes dos representantes da Administração Tributária.

Anteriormente à referida autorização, eventuais discrepâncias entre a movimentação bancária de diversos cidadãos e a renda informada ao Fisco eram



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

conhecidas do controle administrativo, via dados da CPMF, mas para fins de inclusão desses cidadãos em procedimentos fiscais, obrigatório o levantamento de outros indícios significativos para suporte à seleção.

Assim, até a publicação da lei n.º 10.174, de 2001, não havia impedimentos para exigências centradas em depósitos bancários, o que se vedava era a utilização dos dados da CPMF para a investigação fiscal de *outros tributos*, ou seja, restringia-se o poder de investigação do Fisco.

Nesse tempo, tais dados foram utilizados exclusivamente para a fiscalização da própria contribuição, o que demonstra o respeito à determinação legal vigente.

A norma ampliadora do poder de investigação do Fisco, somente foi aplicada *após* a revogação da dita proibição, o que caracteriza sua eficácia "para frente", pois, frise-se, somente a partir dela, deflagaram-se procedimentos investigatórios com suporte nesses dados.

A extensão aos períodos ainda não atingidos pela decadência é uma consequência natural de seu caráter processual. Iniciado o procedimento investigatório a partir da publicação da referida autorização, não há qualquer empecilho para a investigação de períodos anteriores a ela, pois a vedação contida na lei anterior foi respeitada durante seu período de vigência.

A corroborar o entendimento, o artigo 144, do CTN⁴, que, em seu parágrafo primeiro, contém exceção à norma contida no *caput*, no sentido de que a investigação fiscal possa usar de normas mais recentes em detrimento daquela vigente à época dos fatos, quando tragam novos critérios de apuração, ampliação

⁴ Lei n.º 5172, de 1966 – CTN - 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 processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias



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

Processo nº : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº : 102-46.860

dos poderes investigatórios do Fisco e a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito.

Aplica-se à situação a parte da exceção que diz respeito à ampliação dos poderes investigatórios do Fisco, isto é, a norma mais recente que amplie tais poderes prevalece sobre formas anteriores mais restritivas.

Em poucas palavras, o artigo 144, do CTN, contém no seu *caput* norma obrigatória de subsumir os fatos tributários às normas de direito material vigente à época da ocorrência, por decorrência dos princípios da legalidade e da anterioridade da lei; no entanto, como não pode ser válida para o direito processual tributário, o § 1.º conteve outra que excepciona do campo de incidência da primeira os atos e fatos necessários ao desenrolar do procedimento investigatório.

Complementando a norma contida no *caput*, o parágrafo 2.º que exclui sua aplicabilidade aos impostos de fato gerador contínuo, lançados por períodos certos de tempo, para os quais a norma entra em vigor no período imediatamente anterior e se aplica aos fatos ocorridos no seguinte, por decorrência do princípio da anterioridade da lei.

Assim, não se verifica qualquer óbice à aplicação dessa lei para permitir à Administração Tributária, a partir de sua publicação, usar os dados da CPMF relativos a períodos anteriores a ela e ainda não atingidos pela decadência do direito de formalizar o crédito tributário.

A respeito do assunto, posição do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Primeira Turma, no Resp n.º 506.232-PR (2003/0026785-0), DJ de 16/02/2004, p. 00211, no qual foi relator o Min. Luiz Fux e a Fazenda Nacional obteve provimento por unanimidade de votos.

“6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por

ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº : 102-46.860

envergar natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.”

Sobre a falta de análise da parte final do § 3.º do artigo 11, da lei n.º 9.311, de 1996, verifica-se que o entendimento manifestado pelo colegiado torna desnecessário maior aprofundamento sobre a questão. Assim, a dita decisão não merece qualquer reparo quanto a esse aspecto.

Por esses motivos, a requerida nulidade da decisão *a quo* deve ser rejeitada, e da mesma forma, aquela decorrente da questão preliminar dada pela retroatividade da norma mais recente.

Passando aos aspectos que compõem o restante da peça recursal, verifica-se que há pedido pela nulidade da dita decisão por “*violentar escancaradamente os arts. 43 e 93, IX, da CF, sobremodo ao exigir do recorrente o pagamento de suposto imposto de renda ...*” (realce do original), citando que peca pela falta de controle da legalidade⁵, e a reforçar a posição, a doutrina de Lucia Valle Figueiredo, com abordagem sobre o conteúdo do artigo 5.º, LV, da CF/88, a diferenciação entre os termos *procedimento* e *processo*, e a possibilidade dos Conselhos de Contribuintes abordarem e decidirem quanto às questões de inaplicabilidade da lei por ofensa à CF/88 (RDT, Malheiros Editores, Vol. 75, p. 158-161).

Ao contrário do que alega o recorrente, a decisão *a quo* contém interpretação das leis e foi devidamente fundamentada. Desnecessário identificar e

⁵ CF/88 - Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

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;



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

enumerar os posicionamentos, uma vez que se encontram exteriorizados nas fls. 311 a 321.

A propósito, o artigo 43, da CF/88, citado pelo recorrente, não tem qualquer aplicabilidade a esta situação, conforme explicitado na nota 9, enquanto o artigo 93, IX, diz respeito às sentenças *judiciais*, área distinta desta, administrativa.

Correto seria argumentar com fundamento no princípio da legalidade, em sentido amplo, previsto no artigo 5º, II, da CF/88, e regulamentado para este tipo de processo pela lei geral do processo administrativo, lei nº 9.784, de 1999, artigo 2º.

Assim, rejeita-se o pedido de nulidade da decisão *a quo* pela falta de fundamentação legal à interpretação usada.

Em seguida, afirmou o recorrente que o colegiado *a quo* agiu com juízo de exceção, em ofensa ao inc. XXXVII, do artigo 5º, da CF/88⁽⁶⁾.

Ainda, que a dita decisão contém afronta ao direito adquirido, previsto no inciso XXXVI, do artigo 5º, da CF/88, além de não examinar a questão relativa à ofensa à capacidade contributiva, a teor do § 1º, art. 145, da CF/88, e art. 150, I e III, da mesma Magna Carta⁽⁷⁾.

⁶ CF/88 - Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(.....)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

XXXVII - não haverá juízo ou tribunal de exceção;

⁷ CF/88 - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 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.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

Reiterada a ofensa ao princípio do não-confisco, considerando que depósitos bancários não externam aquisição de disponibilidade, nem renda, tomando por suporte o conceito estabelecido pelo artigo 43, do CTN.

Essas questões têm por fundo o confronto entre a aplicabilidade das normas constitucionais em concreto e a verificação dos valores constitucionais, que deveriam estar contidos na norma, em cada situação.

No entanto, trata-se de questionamento em foro inadequado porque a Autoridade Administrativa não tem competência para essa análise, pois adstrita à Autoridade ligada a outra esfera de poder, o Judiciário.

Observe-se que o funcionário público, bem assim o julgador detentor de mandato junto a algum dos Conselhos de Contribuintes, são pessoas ligadas à área administrativa, e, portanto, vinculadas aos princípios que integram o artigo 37 da CF/88, em especial ao princípio da legalidade.

Analisar aplicabilidade de princípios como aqueles destinados à observação da capacidade contributiva, do não confisco, extrapola a atribuição dessas pessoas, sob pena de *comportamento ilegal*, porque se encontram vinculadas à observação da norma posta.

Seguir os ditos princípios em detrimento da lei posta constitui atitude *discricionária* da pessoa que o faz, e, portanto, ilegal, pois com ofensa à norma do

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(....)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;



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

Processo nº : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº : 102-46.860

artigo 2º da lei nº 9.784, de 1999⁽⁸⁾, na qual presente a sujeição ao princípio da legalidade.

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.

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.

Rejeita-se a solicitação, por falta de competência da autoridade julgadora para o fim proposto.

Outra argumentação contida na peça impugnatória e reiterada no recurso versa sobre o conceito de renda que pressupõe a existência de uma

⁸ Lei nº 9.784, de 1999 - Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

(...)



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica acima de determinado patamar, e não pode ser obtida de simples movimentação bancária.

O recorrente trouxe a doutrina de Paulo de Barros Carvalho a respeito da obrigação de estar a imposição tributária perfeitamente configurada com a matriz legal, para requerer a nulidade do feito porque com suporte, apenas no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996, sem qualquer outra prova de que tais valores configuraram renda.

Entendimento de que os depósitos e créditos bancários, isoladamente considerados, não externam fato gerador do tributo.

A caracterização do fato gerador do tributo, que toma por suporte os depósitos e créditos bancários, decorre da figura jurídica da presunção legal, nesta situação estribada no artigo 42 da lei n.º 9.430, de 1996.

Essa forma é utilizada pelo legislador quando a presença dos dados que compõem a situação-base permite concluir pela ocorrência do fato gerador do tributo, caso não demonstrado sua inaplicabilidade pelo fiscalizado.

A presunção consiste na obtenção da ocorrência de um evento econômico com suporte na existência de outro com ele correlacionado.

Alfredo Augusto Becker⁹, tratando sobre o conceito de presunção e ficção, ensinava que:

“A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade do fato desconhecido. A correlação *natural* entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural.”

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ª Edição, RJ, Saraiva, 1972, pág. 462.



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

E concluiu o ilustre autor sobre o conceito em análise que:

“Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.”

A presunção legal é uma das técnicas de detecção utilizada pelo Fisco para identificar a renda omitida quando evidenciado que o contribuinte participou de transações especificadas no artigo 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, regulador da forma de exigência, ou denota qualquer dos demais requisitos contidos na referida norma ⁽¹⁰⁾.

¹⁰ Decreto nº 3.724, de 2001 - Art. 3º Os exames referidos no **caput** do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

§ 1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

§ 2º Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09
Acórdão nº. : 102-46.860

Em uma primeira análise, a existência de uma quantia depositada ou creditada em conta-corrente bancária constitui uma disponibilidade econômica de renda, pois o proprietário da conta pode dispor desse valor para os fins que desejar.

Indo mais adiante, essa disponibilidade pode constituir disponibilidade jurídica de renda caso seja devidamente justificada por documentação hábil e idônea, incluída no espectro de incidência do tributo, ou pode ser comprovada como decorrente de qualquer outro evento econômico fora desse ambiente.

Assim, depósitos ou créditos bancários, individualmente considerados, podem expressar a renda auferida e em poder do contribuinte, se não justificados por recursos não tributáveis ou rendimentos declarados.

Trata-se de presunção legal, relativa, tipo *juris tantum*¹¹, que possibilita ao Fisco atribuir fato gerador do tributo, caracterizado pela presença de renda, esta extraída dos depósitos e créditos bancários individuais, de origem não comprovada, nem justificada pelo beneficiário.

O ônus da prova é invertido porque o Fisco, seguindo a determinação legal, utiliza tais valores para presumir a renda, enquanto cabe ao contribuinte demonstrar e provar o contrário.

Passando às questões atinentes ao mérito, conveniente repetir os argumentos que motivaram a conversão do julgamento anterior em diligência.

I - as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

II - a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

- a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou
- b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.

¹¹ *Juris tantum* - Exprimindo o que resulta ou é resultante do próprio Direito, serve para designar a presunção relativa ou condicional, e que, embora estabelecida pelo Direito como verdadeiro, admite prova em contrário. Presunção *juris tantum*. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

“Verifica-se que o contribuinte informou em Termo de Declaração prestado conjuntamente com José Benedito da Silva, em 20 de novembro de 2001, ter uma sociedade de fato com este último, caracterizada pela exploração conjunta da atividade de intermediação na compra e venda de batatas.

“b) a conta 0571-03032-04, hoje 0679-04226-70, refere-se ao resultado da intermediação na compra e venda de batatas, de terceiros, movimentada em conjunto por José Benedito e Moacir; c) os valores referentes aos créditos em conta (03032-04/04226-70) são originados pelas vendas a terceiros, havendo recebimento de cheques de terceiros, incluindo entre estes cheques de outros não envolvidos na transação e que são repassados; (...) f) o percentual de intermediação é de 50% (cinquenta por cento) entre José Benedito e Moacir;”

Adicionalmente a essas informações, as declarações juntadas ao processo que informam sobre a comercialização de produtos rurais pelos referidos contribuintes e colaboram para concluir por uma sociedade de fato.

Ressalte-se que o valor das mercadorias comercializadas, que segundo o contribuinte, seria comprovado pelas declarações prestadas pelos próprios produtores, totaliza montante superior a R\$ 4.500.000,00, enquanto a somatória dos depósitos e créditos, R\$ 4.360.299,05, fl. 283. Esta última contém a receita da produção rural deste contribuinte e de seus irmãos.

Considerando que a verificação fiscal busca a verdade material dos fatos ocorridos no passado, e que, em geral, o suporte fático não está externado aos olhos da Autoridade Fiscal e necessita ser construído por um conjunto de elementos que, em muitas oportunidades, não se extrai de documentação fiscal adequada, mas de outra paralela como contratos particulares, devidamente assinados, com testemunhas e suporte no repasse do capital envolvido, recibos, extratos bancários, cheques, ordens de pagamento, entre as diversas possíveis, deve a Autoridade Fiscal ter o mesmo posicionamento quando os eventos obtidos em sua verificação podem indicar outra realidade, em detrimento daquela situação hipotética que poderia ser tomada como construtora de um fato gerador do tributo, com suporte em outros fatos-base – presunção legal, relativa.



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

Isto é, a lei permite que se exija o tributo com suporte nos depósitos e créditos bancários, individualmente, analisados¹², desde que estes não sejam justificados pelo contribuinte, nem tenham sua origem comprovada.

Nessa linha, Suzy Gomes Hoffmann, cita que em muitas oportunidades há divergências entre o evento ocorrido e o fato conhecido pelo Direito em razão da linguagem utilizada¹³, e conclui pela obrigatoriedade da utilização da linguagem adequada na

¹² Lei n.º 9430, de 1996. Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:

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 R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º 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.

(.....)

¹³ "Cabe lembrar que o direito não admite qualquer linguagem, por isso que muitas vezes há a divergência entre o ocorrido e o conhecido pelo direito, pois pode ser conhecido por meio de uma linguagem vulgar um determinado evento que, ao ser relatado na linguagem admitida pelo direito, se apresentou de forma diversa. Na coerência imposta pelo sistema, deverá prevalecer a linguagem que o sistema normativo admite como válida – no caso a linguagem do enunciado da norma individual e concreta –; a identidade da sentença será com a linguagem sobre o fato jurídico e não sobre o evento social. É a questão da linguagem do direito positivo que incide sobre a linguagem da realidade social e que produz a linguagem da facticidade jurídica, como explica o professor Paulo de Barros Carvalho: "é que muitas vezes, o direito posto não se satisfaz com a linguagem ordinária que utilizamos em nossas comunicações corriqueiras: exige uma forma especial, fazendo adicionar declarações perante autoridades determinadas, requerendo a presença de testemunhas e outros requisitos mais (Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, SP, Saraiva, 1988, p. 90). Então, temos que, além de provar a ocorrência do fato, essa prova deve estar revestida da linguagem técnica e hábil. (...) Entretanto, o que é básico em nosso estudo é que, sem as provas, que devem ser apresentadas pela linguagem técnica aceita pelo direito, não poderá ser relatada a ocorrência do fato jurídico tributário e, por consequência, não poderá ser enunciado o lançamento tributário." HOFFMANN, SUZY GOMES. Teoria da prova no Direito Tributário, Campinas, Coppola Editora, 1999, pág. 183.



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.860

produção das provas e quanto à sua presença obrigatória para a exigência tributária.

O processo não contém demonstrativo de que houve análise individual de tais valores sendo, apenas, informado no Termo de Intimação Fiscal, fl. 238, essa ação.

O contribuinte trouxe mais de uma centena de declarações de terceiros que indicam a comercialização de produtos rurais pela sociedade de fato estabelecida com José Benedito da Silva. Essas declarações tiveram a firma de todos os declarantes reconhecidas em cartório, e o total dos produtos comercializados resulta em quantia superior a R\$ 4.500.000,00, valor maior que os depósitos apurados na dita conta-corrente.

As declarações prestadas pelos participantes da sociedade de fato, indicam que havia o recebimento do produto da venda em cheques ou dinheiro e este era depositado na conta-corrente objeto da verificação fiscal, enquanto o repasse ao produtor era feito com cheques desses agentes. Então, pode ocorrer que a exigência fiscal esteja ancorada em fatos-base fictícios, dúvida que obriga melhor análise dos dados.

É certo que uma simples declaração não constitui prova da ocorrência de um evento, nem é adequada para suporte a exigências tributárias. No entanto, em obediência ao princípio da verdade material a que adstrito o processo administrativo fiscal¹⁴, e considerando detalhes como a presença significativa de diversos produtores declarando o mesmo tipo de evento, porque reconhecida a firma de cada um deles, e a indicação precisa dos valores negociados, em montante superior ao total dos depósitos e créditos havidos na dita conta-corrente, constata-se necessária a observação do suporte fático sobre um outro referencial, para que a presunção legal não importe em ofensa aos princípios da isonomia e da liberdade.

Lembrando que, mesmo no caso das presunções legais, relativas, a verdade material deve ser objeto de busca pela

¹⁴ "A instrução do procedimento tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto com os seus corolários da *livre apreciação das provas* e da *admissibilidade de todos os meios de prova*. Daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhes permitam formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário". XAVIER, Alberto. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, 2.^a Ed. totalmente reformulada e atualizada, RJ, Forense, 2002, p. 124.



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09
Acórdão nº. : 102-46.860

Autoridade Fiscal, para fins de subsumir os fatos não, apenas, à hipótese legal prevista para a presunção, mas, também, para adequá-los logicamente àquela que determina o nascimento da obrigação tributária principal¹⁵, o julgamento deve ser convertido em diligência para que o responsável pela unidade de origem determine verificação da veracidade das declarações apresentadas, seja em amplitude total, seja por amostragem significativa para fins de concluir a respeito do objeto; de tal forma que permita emissão de parecer conclusivo, a ser elaborado pela Autoridade Fiscal responsável pela diligência, que verse sobre a prática da atividade indicada pelo fiscalizado e a materialidade da base de cálculo do tributo não pago (montante tributável)."

Considerando que a Autoridade Fiscal, responsável pela diligência, utilizou critério razoável para a verificação solicitada, eis que tomou 10% (dez por cento) dos declarantes que realizaram transações de maior valor financeiro, e outros 10% (dez por cento) dos demais declarantes, aleatoriamente, e que daqueles que atenderam a solicitação, 23 (vinte e três) de 27 (vinte e sete) declarantes, cerca de 85 %, todos confirmaram a realização dos negócios declarados, mas nenhum deles apresentou qualquer outro documento para corroborar os eventos econômicos declarados, deve a exigência fiscal ser mantida integralmente, por falta de provas.

Como afirmado no início, as declarações não acompanhadas de documentos destinados a comprovar a existência dos eventos de fundo, não constituem provas aceitáveis no processo administrativo.

¹⁵ "Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção. Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade." XAVIER, Alberto. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, 2.ª Ed. totalmente reformulada e atualizada, RJ, Forense, 2002, p. 133.



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

Processo nº. : 13656.000621/2002-09
Acórdão nº. : 102-46.860

Outra solicitação foi direcionada à aplicabilidade do princípio do não-confisco à multa de ofício, por ofensa ao artigo 5º, XXXV, da CF/88, e 108, IV, do CTN.

Reitera-se a argumentação e fundamentos que permitem deixar de analisar os aspectos de constitucionalidade das normas e a vinculação do aplicador da lei à lei posta.

Para finalizar, conveniente esclarecer que os julgados administrativos e judiciais somente podem ser aproveitados para fins de alterar o sentido das normas postas quando tiverem seus efeitos estendidos *erga omnes*. Assim, as decisões, como a doutrina, regra geral contribuem para melhorar a percepção e o entendimento da matéria.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de irretroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001 e da Lei nº 10.174, de 2001, e a que pediu pela nulidade da decisão *a quo*, pela falta de análise da parte final do texto do § 3º, do artigo 11, da lei nº 9.311, de 1996, pelas justificativas e fundamentos expostos no início, e quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso, em razão da falta de provas para elidir os fatos-base considerados para a presunção legal.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA