



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Recurso nº. : 123.168
Matéria : IRPF - Ex(s): 1992 a 1994
Recorrente : JOSÉ CARLOS BARBUIO
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 09 de julho de 2002
Acórdão nº. : 104-18.852

SIGILO BANCÁRIO - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no artigo 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964 (artigo 8º da Lei n.º 8.021, de 1990).

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL – LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL – FLUXO FINANCEIRO – SOBRAS DE RECURSOS – As sobras de recursos apuradas em levantamentos patrimoniais mensais, realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

ORIGENS DE RECURSOS – DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados de dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO DE CAIXA – OMISSÃO DE HONORÁRIOS CONSTANTE DO LANÇAMENTO – INGRESSO DE RECURSOS NO ANO-CALENDÁRIO - Na apuração de eventual acréscimo patrimonial a descoberto devem ser levados em conta, como recurso, os rendimentos omitidos apurados e lançados pelo fisco, os rendimentos isentos, os rendimentos não tributáveis e os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, quando componentes ou justificadores da mesma variação patrimonial, ainda que não declarados, sob pena de sua tributação indireta, no conceito de proventos de qualquer natureza. Assim, tendo o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

contribuinte demonstrado, por ocasião de sua defesa, que os valores arbitrados a título de honorários, lançados como omissão de rendimentos, não foram considerados quando da elaboração, pela fiscalização, da planilha de Análise da Variação Patrimonial ("Fluxo de Caixa"), reduz-se a exigência.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (C.P.C., art. 131 e 332 e Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 29).

ACRÉSCIMOS LEGAIS – JUROS – O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ CARLOS BARBUIO.

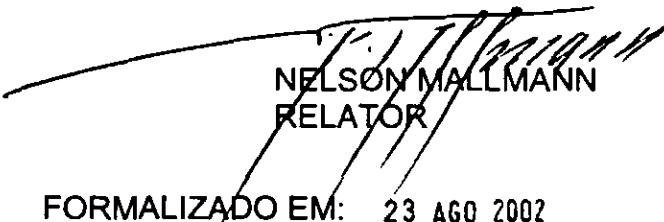
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 1.981.109.883,00, relativa a out/92 e de Cr\$ 1.116.039.612,00, relativa a dez/92, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

REMIS ALMEIDA ESTOL
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÉLIA MARIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES e ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852
Recurso nº. : 123.168
Recorrente : JOSÉ CARLOS BARBUIO

RELATÓRIO

JOSÉ CARLOS BARBUIO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 463.632.898-15, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Antônio Carlos, n.º 690 – 1 A, SLJ, jurisdicionado à DRF/SP/OESTE, inconformado com a decisão de primeiro grau prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição contida nos autos.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/04/98, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 408/418, com ciência, em 25/04/97, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 4.881.254,23 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada no período de fevereiro a dezembro de 1991; da multa de lançamento de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1992 a 1994, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1991 a 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

A autuação fiscal decorre da constatação de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, 8º, da Lei nº 7.713/88; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134/90; e artigo 6º, da Lei nº 8.021/90.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, autora do lançamento do crédito tributário, esclarece, ainda, através do termo de verificação Fiscal de fls. 389/398, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte pessoa física, José Carlos Barbuio, deixou de registrar nas declarações de imposto de renda pessoa física, informações acerca de rendimentos tributados exclusivamente na fonte, referentes aos períodos de apuração de 1991 e 1992;

- que a análise das informações obtidas nos registros da SRF, referentes as aplicações financeiras efetuadas pelo contribuinte e informadas pelas Instituições Financeiras, levou à suspeita que o contribuinte omitiu tais informações com o propósito de não evidenciar renda auferida no ano base em questão, eximindo-se de pagar o imposto de renda devido, proveniente desta;

- que foram solicitados ao contribuinte, através dos Termos de Intimação, Reiteração e prorrogação de Prazo, juntados ao processo fiscal, os extratos de aplicações financeiras, por período de apuração, nos quais identificamos as instituições e tipos de aplicações efetuadas, sendo que o interessado não apresentou estes elementos, apenas solicitações de prorrogação de prazo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que objetivando apurar os valores aplicados e datas destas aplicações, foram encaminhados Ofícios às Instituições Financeiras, solicitando informações;

- que em resposta obtivemos extratos de algumas Instituições e outras forneceram as informações por determinação judicial de quebra do sigilo bancário, solicitada através do Ministério Público Federal;

- que a análise da documentação fornecida pelos Bancos, e cópias de cheques fornecidos pelo Ministério Público Federal, confirmaram a suspeita inicial de omissão de renda nas declarações do IRPF dos exercícios de 1992 e 1993;

- que simultaneamente, em prosseguimento às pesquisas necessárias para apuração das irregularidades quanto a origem dos recursos, cujas informações deveriam Ter sido prestadas nas declarações do imposto de renda pessoa física, com base na documentação fornecida pelo Ministério Público Federal, guias de depósito e cópias de cheques, juntados ao processo fiscal, procedemos diligências junto à Justiça Federal – 9ª Vara, Fórum e 1º Tribunal de Alçada Civil;

- que constatamos nestas diligências, que o contribuinte fiscalizado atuou como advogado, em Mandado de Segurança, contra a cobrança do PIS/Faturamento e FINSOCIAL;

- que por força das liminares, confirmadas por sentença, as partes envolvidas (Cias Distribuidoras de Derivados de Petróleo – substitutos tributários) ficaram obrigados a depositarem em juízo o “quantum” de cada impetrante, postos de gasolina, com relação aos referidos encargos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que estes valores, posteriormente eram levantados, através de alvarás judiciais e deveriam ser repassados aos Postos de Abastecimento de Veículos, impetrantes do Mandado de Segurança. Entretanto, tais repasses ocorreram esporadicamente, conforme cópia de recibo, relatório de prestação de contas e sentenças judiciais prolatadas a favor de diversos postos de abastecimento, em processos de Prestação de Contas;

- que face a esta situação de prestação de contas esporádicas e repasse de valores sem demonstração do quantum devido, com questionamento inclusive dos valores repassados, diversos postos ingressaram na Justiça Estadual, com ação de Prestação de Contas, relatando tais irregularidades, conforme relatório de Ações em andamento, fornecido pelo Fórum, cópia das principais peças do processo 566/94, com sentença proferida em 1º grau e Acórdão do 1º Tribunal de Alçada Cível, confirmando estas afirmativas e respostas de alguns postos de gasolina à intimação feita por esta fiscalização foram juntadas ao processo fiscal;

- que com base nas informações acima e considerando que a partir do momento em que ocorreu o recebimento dos valores liberados dos Alvarás Judiciais o contribuinte José Carlos Barbuio passou a ter a titularidade de disponibilidade econômica e jurídica de renda, podendo dispor dos valores referentes a seus honorários advocatícios, sem nenhuma condição suspensiva;

- que tal fato é também comprovado pelas inúmeras aplicações financeiras em seu nome, pelos pagamentos efetuados com estes recursos (cheques emitidos), pela temporalidade de permanência de recursos de terceiros em seu poder, cujo resultado não pode ilidir o surgimento da obrigação tributária principal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que de todo o exposto, conclui-se que o fato gerador do imposto ocorreu nas datas de recebimento dos Alvarás Judiciais sendo os valores de renda não declarados correspondentes a 17,5% dos montantes recebidos;

- que em prosseguimento aos procedimentos de fiscalização junto ao contribuinte, com base nas informações dos registros da SRF, resumo do Beneficiário PF do Declarante e extratos de contas correntes fornecidos pelas Instituições Financeiras, constatamos que o contribuinte efetuou diversos depósitos em Bancos, cujos recursos foram destinados a aplicações financeiras e remessa ao exterior;

- que intimado a esclarecer a origem destes recursos o contribuinte não se manifestou;

- que analisando os extratos de conta corrente, verificamos que estes depósitos foram efetuados em dinheiro e utilizado para aplicações financeiras e emissões de cheques, cuja destinação o contribuinte não esclareceu.

Em sua peça impugnatória de fls. 422/431, instruída pelos documentos de fls. 432/436, apresentada, tempestivamente, em 27/05/97, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que em preliminar (provas obtidas por meios inábeis) tem-se que sendo garantia constitucional o sigilo das informações, aquelas obtidas pela fiscalização sem expressa autorização judicial comprometem sua validade, motivo pelo qual devem ser desconsiderados todos os documentos enviados pelas instituições financeiras em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

atendimento à simples solicitação da Receita Federal, anulando-se, por conseguintes, todos os lançamentos fiscais correlatos a esses documentos bancários;

- que, quanto a presunção de omissão de receita é resultante de arbitramento dos honorários advocatícios pelo fisco, tem-se que é princípio assente em matéria tributária, decorrente do princípio constitucional da legalidade e da proeminência do interesse público, a busca da verdade material dos fatos pelo Poder Público, para fins de eventual tributação, nunca contentando-se, com as singelos documentos produzidos pelas partes litigantes, a exemplo do que ocorre no Direito Privado;

- que o regime jurídico das provas no procedimento inquisitório é salientado de modo claro e oportuno por Augustin A Gordillo, ao afirmar: "... em íntima união com o princípio da instrução, cabe mencionar o princípio da verdade material, por oposição ao princípio da verdade formal. E é fundamental, com relação à decisão que finalmente adote a administração no processo: enquanto que no processo civil o juiz deve necessariamente limitar-se a julgar segundo as provas aportadas pelas partes (verdade formal), no procedimento administrativo o órgão que deve decidir está sujeito ao princípio da verdade material e deve, em conseqüência, ajustar-se aos fatos, prescindindo de que eles hajam sido alegados e provados pelo particular ou não. Se a decisão administrativa não se ajusta aos fatos materialmente verdadeiros, seu ato estará viciado por essa só e única circunstância";

- que assim sendo, se o fisco não pode ou não reúne as provas necessárias e suficientes da ocorrência do fato gerador tributário, deve abster-se de praticar o ato de lançamento. Do contrário, este ato de exigência tributária – que deve em quaisquer circunstâncias submeter-se estritamente à legalidade e aos demais princípios constitucionais tributários de segurança e direitos do contribuinte, resvalará para o total arbítrio, podendo até constituir crime de excesso de exação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que o ato que deveria externar a vontade da administração de haver o tributo que lhe é devido, segundo os ditames legais, constituirá ato arbitrário, ilegal e eivado de injuricidade, circunstâncias essas presentes no caso, em que se partiu da presunção de omissão de receitas para exigir tributos;

- que com efeito, ao presumir-se omitida receita obtida pelo suplicante, o fisco inferiu que todos os levantamentos judiciais implicaram cobrança de honorários advocatícios à razão de 17,5%, ou seja, arbitrou-se em percentual de verba honorária para fins de presumir-se respectivo valor deixara de ser oferecido à tributação;

- que a presunção fiscal não se harmoniza com a realidade fática nem com suas funções, pois pode o fisco imiscuir-se nos contratos particulares para presumir cobrança de honorários unificada para os clientes do suplicante, quando inexistente critério justamente por analisar as características individuais do cliente, notadamente o volume de trabalho que carrega para o escritório, bem como o valor do benefício, sendo praxe no meio jurídico a adoção da regra proporcional inversa, ou seja, quanto maior o valor do benefício, menor o percentual da verba honorária e, tratando-se de advocacia de partido, não há cobrança adicional como crê o agente fiscal;

- que a par do princípio procedimental tributário da busca da verdade material, deve o fisco, para formular válida exigência tributária sobre os pretensos honorários do suplicante, demonstrar que foram efetivamente cobrados, sob pena de resvalar para a aberta ilegalidade, porquanto o fato gerador tributário é fato concretamente ocorrido e demonstrável e não meramente decorrente de uma frágil presunção;

- que no caso da lavratura ora contestada, a fiscalização simplesmente abandonou a justa pesquisa dos fatos eventualmente ensejadores da ocorrência do fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

gerador de tributos exigidos, trilhando o fácil, mas ilegal e ilegítimo, caminho da presunção, calcado na falta de informações do suplicante;

- que estando os pontos levantados pela fiscalização, que levaram-na a presumir que os alvarás judiciais teriam originado cobrança de honorários não declarados, não há como sustentar a tese de omissão de ganho, motivo pelo qual o auto de infração em foco deve ser anulado;

- que a presunção de aumento patrimonial a descoberto individualizado mês a mês desconsidera saldo anterior;

- que pode-se desde logo observar quão injusto e incorreto é o método de apuração adotado pelo agente fiscal pois, além de desconsiderar os valores anteriores supostamente omitidos, ignorou-se, ainda, o saldo de abertura dos montantes disponíveis (saldos em bancos) constantes da declaração de rendimentos do exercício de 1992, ano-base de 1991;

- que assim, partindo-se de pressuposto incorreto, a exigência fiscal é indevida, por estar cobrando tributo a que o suplicante não está sujeito, pois sem base legal, motivo que enseja a declaração da nulidade do auto de infração;

- que, quanto a depósitos bancários e aplicações financeiras, tem-se que da mesma forma, redundando em presunção equivocada, dissociada da realidade fática, e desconsiderando saldos anteriores existentes, a fiscalização, com base em movimentações bancárias inferiu tratar-se de aumento patrimonial a descoberto;

- que ainda que a fiscalização tenha relacionado os depósitos judiciais levantados e depositados nas contas do suplicante, aqueles não esgotam as entradas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

recursos de terceiros nas aludidas contas, pois, consoante sabido, sendo o suplicante advogado e gerindo patrimônio alheio justifica-se a movimentação bancária questionada pelo fisco;

- que a jurisprudência tem admitido, em casos semelhantes, que basta o contribuinte apresentar uma explicação razoável para os depósitos em sua conta para afastar a presunção fiscal, não competindo ao contribuinte fazer a exaustiva prova negativa da renda, mas sim ao fisco fazer a prova positiva;

- que dessa maneira, sob o enfoque da razoabilidade da origem dos depósitos bancários, também afigura-se insubsistente o procedimento fiscal embasado unicamente na presunção, motivo pelo qual deve o mesmo ser julgado inválido;

- que embora ainda estejam pendentes de julgamento (processos administrativos nºs 13805.006918/94-75 e 002234), caso subsistam as autuações fiscais que deram origem à lavratura dos autos de infração objeto dos processos administrativos em referência, há de ser considerado o montante apurado como suposta omissão de rendimentos, sob pena de estar-se tributando duas vezes a mesma receita;

- que dessa forma, mister se faz o sobrestamento do presente processo, a fim de que aguarde-se o julgamento das autuações anteriores, uma vez que podem refletir no lançamento do débito fiscal ora impugnado;

- que no tocante à incidência da TRD, como taxa de juros de mora aplicada a partir de fevereiro de 1991, quando o referido índice foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal federal, para fins de atualização monetária, por mesclar correção da moeda e juros praticados pelo mercado financeiro, insurge-se o suplicante contra sua aplicação por contrariar determinações da própria Receita Federal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que ainda que haja determinação expressa para não aplicar a TR até 29 de julho de 1991, a título de taxa de juros de mora, entende o suplicante que a referida taxa igualmente deve ser afastada no período de 30 de julho a 31 de dezembro de 1991.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que preliminarmente, deve ser consignado que é pacífico o entendimento de que, no período de agosto a dezembro de 1991, é aplicável a Taxa Referencial Diária – TRD, a título de juros de mora, conforme determina o artigo 30 da Lei nº 8.218/91;

- que note-se que à Delegacia de Julgamento, por lhe faltar competência, não cabe manifestar-se acerca da possibilidade de a legislação tributária dispor ou não sobre taxa de juros, em percentual superior a 1% ao mês;

- que já, no que se refere ao período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a IN SRF nº 032/97 determina que não seja aplicada a TRD como juros de mora, remanescendo, nesse período, juros de mora à razão de 1% ao mês calendário ou fração, de acordo com a legislação pertinente;

- que por outro lado, nos termos da diretriz fixada no art. 1º, inciso I, alínea “a”, da IN SRF nº 46/97, os rendimentos recebidos pelas pessoas físicas até 31/12/96, não informados na declaração de rendimentos, deverão ser computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

multa de ofício e dos juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido;

- que assim, observando-se as disposições contidas nesse ato normativo, essa discussão acerca da aplicação da Taxa Referencial Diária como juros de mora fica superada, pois o novo vencimento do tributo recai em período em que a TRD não mais se aplica;

- que no tocante à apuração do acréscimo patrimonial, tem razão o contribuinte pois não foram considerados os saldos das contas bancárias;

- que deve, portanto, o lançamento ser retificado nessa parte, computando-se, no cálculo do aumento patrimonial a descoberto, os saldos das contas bancárias. Em consequência, no mês de abril de 1991, não há acréscimo de patrimônio a descoberto e em fevereiro de 1993, o montante do patrimônio a descoberto que era de Cr\$ 18.134.859.857,00 passará a ser de Cr\$ 17.561.438.319,00;

- que em relação ao mês de maio de 1992, o lançamento deve ser retificado, uma vez que a fiscal autuante cometeu um equívoco, deixando de computar no cálculo do imposto devido a parcela do acréscimo patrimonial a descoberto no valor de Cr\$ 822.479.535,00;

- que o sigilo bancário não pode, como pretende o interessado, ser usado como obstáculo à ação da autoridade administrativa no exercício de sua atividade vinculada de lançamento. Na investigação procedida na movimentação financeira do interessado, ficou demonstrado, com clareza, o total descompasso entre os recebimentos declarados e os dispêndios consignados em suas declarações de rendimentos e os valores movimentados em suas contas correntes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que a apuração da matéria tributável, arbitrando, em 17,5%, o percentual da verba honorária é perfeitamente razoável, uma vez que esse é o parâmetro encontrado pelo fisco, conforme podemos ver das fls. 197, no processo 288/92 – AÇÃO ORDINÁRIA - 37ª Vara Cível, fls. 182 – Medida Cautelar de Arresto. Se o impugnante entende que poderia existir outro método deveria ter apresentado;

- que não tem cabimento a sua argumentação de que “os valores anteriores supostamente omitidos” deveriam ser considerados na apuração do aumento patrimonial a descoberto, pois comprovou-se que a variação patrimonial a descoberto seguramente, é decorrente de outros recursos cuja origem o contribuinte não explicou;

- que também de nada lhe aproveita a tese trazida à colação de que é precária “a exigência com base apenas em extratos ou depósitos bancários” e que o seu aumento patrimonial sem lastro foi apurado com base nos valores depositados e aplicados em instituições financeiras e constantes dos demonstrativos bancários;

- que temos, portanto, que a definição da forma de se presumir a renda é dada pela própria lei: se o contribuinte não provar a origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários ou aplicações junto às instituições financeiras, o montante utilizado nessas operações poderá servir como medida ou quantificação para arbitramento da renda presumida;

- que conquanto tenha-se dado ampla oportunidade ao contribuinte para apresentar os comprovantes e esclarecimentos a respeito da origem dos recursos relativos aos depósitos, não trouxe ao processo quaisquer elementos, a partir dos quais se pudesse satisfazer a exigência fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que mesmo porque somente o contribuinte pode explicar a origem de tais depósitos. Dele portanto o ônus da prova, quer por ter participado diretamente dessas operações, como também por estar obrigado perante o fisco a manter controle da origem dos rendimentos auferidos;

- que o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base nessa presunção legal e aprova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto;

- que contrariamente ao que afirma o impugnante, a fiscalização, ao tempo em que buscou determinar a matéria tributável, deu ampla oportunidade de defesa e produção de provas, conforme podemos ver das diversas intimações para que o contribuinte esclarecesse a procedência dos recursos. Ficou patente no processo que a inércia partiu do próprio interessado que nunca manifestou interesse em elucidar quaisquer fatos. Não se pode exigir que o fisco fique eternamente aguardando a boa vontade do contribuinte.

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão da autoridade singular é a seguinte:

“EMENTA: IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Está correto o lançamento efetuado com base em depósitos junto às instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos depositados em conta corrente. Alegações não comprovadas de que os numerários pertencem a terceiros não podem ser admitidas.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Constituem rendimentos sujeitos ao IRPF as quantias referentes ao acréscimo do patrimônio no período, quando esse aumento não for justificado pelos rendimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

tributados na declaração, tributados exclusivamente na fonte, não tributáveis ou isentos.

CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO – Os rendimentos omitidos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), não informados na declaração de rendimentos, devem ser computados apenas na base de cálculo anual do tributo, conforme fixada na IN SRF nº 46/97.

INCONSTITUCIONALIDADE – Não é apreciada na esfera administrativa por ser de competência exclusiva do Poder Judiciário, a arguição de inconstitucionalidade de dispositivos legais.

IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/04/00, conforme Termo constante às fls. 454/457, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (14/04/00), o recurso voluntário de fls. 461/483, instruído pelos documentos de fls. 484/514, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que as decisões retro demonstram que o procedimento adotado pela fiscalização para a obtenção das informações bancárias do recorrente, ponto de partida para a lavratura do auto de infração ora enfrentado, encontra-se eivado de injuridicidade;

- que, com efeito, a ilicitude do procedimento adotado, além de sinalizar que a atitude fiscal culminada na lavratura do auto de infração pode constituir em excesso de exação, termina por tornar sem validade as provas que foram assim obtidas;

- que, desta maneira, como o sigilo das informações constitui-se em garantia constitucional, aquelas obtidas pela fiscalização sem a expressa autorização judicial comprometem sua validade, motivo pelo qual devem ser desconsiderados todos os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

documentos enviados pelas instituições financeiras em atendimento à simples solicitação da Receita Federal, anulando-se, por conseguinte, todos os lançamentos fiscais correlatos a esses documentos bancários;

- que ressalte-se uma vez mais que é princípio assente em matéria tributária, decorrente do princípio constitucional da legalidade e da proeminência do interesse público, a busca da verdade material dos fatos pelo Poder Público, para fins de eventual tributação, nunca contentando-se, com os singelos documentos produzidos pelas partes litigantes, a exemplo do que ocorre no Direito Privado;

- que, assim sendo, se o fisco não possui ou não reúne as provas necessárias e suficientes da ocorrência do fato gerador tributário, deve abster-se de praticar o ato de lançamento. Do contrário, este ato de exigência tributária – que deve em quaisquer circunstâncias submeter-se à legalidade e aos demais princípios constitucionais tributários de segurança e direitos do contribuinte, resvalará para o total arbítrio, podendo até constituir crime de excesso de exação;

- que o ato que deveria externar a vontade da administração de haver o tributo que lhe é devido, segundo os ditames legais, constituirá ato arbitrário, ilegal e eivado de injuricidade, circunstâncias essas presentes no caso, em que se partiu da presunção de omissão de receitas para exigir tributos;

- que, com efeito, quando da presunção da omissão de receitas pelo recorrente, a autoridade fiscal inferiu que todos os levantamentos judiciais resultaram na cobrança de honorários advocatícios à razão de 17,5%, desta maneira, verifica-se que o percentual de verba honorária foi arbitrado de forma indevida para fins de presumir-se o respectivo valor que deixara de ser oferecido à tributação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que não assiste razão a afirmação do julgador singular de que o percentual arbitrado é perfeitamente razoável, por se tratar de parâmetro encontrado pelo fisco, com base no processo 288/92 – ORDINÁRIA – 37ª Vara Cível;

- que tão descabida é a presunção feita pela Auditora Fiscal que, com base no percentual fixado em um único contrato, ela deduziu que os demais, mais de dois mil contratos, tinham igual percentual de honorários. Só isso já demonstra a improcedência do trabalho fiscal;

- que é cediço que os serviços advocatícios não são cobrados de maneira uniforme para todos os clientes, na medida em que cada cliente possui a sua própria característica, desta maneira, a diversidade de tratamento a ser dispensado a cada uma é inerente às atividades do recorrente;

- que corroborando a afirmação retro, o recorrente apresenta diversos contratos firmados com outras clientes também revendedoras de combustível, nos quais os honorários se encontram fixados em 5% e 10%, portanto, em percentual nitidamente inferior àquele arbitrado pela Fiscal;

- que prova em questão não foi apresentada anteriormente, na medida em que, como esclarecido na peça impugnatória, as presunções referiam-se a indícios excedentes a 5 anos, fato este que tem dificultado sobremaneira a obtenção de elementos;

- que a par do princípio procedimental tributário da busca da verdade material, deve o Fisco, para formular válida exigência tributária sobre os pretensos honorários do recorrente, demonstrar que foram efetivamente cobrados, sob pena de resvalar para a aberta ilegalidade, portanto o fato gerador tributário é fato concretamente ocorrido e demonstrável e não meramente decorrente de uma frágil presunção;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que ainda que esse Egrégio Conselho de Contribuintes entenda pela procedência da omissão de rendimentos, o que se admite apenas para efeito de argumentação, o recorrente ressalva que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda é da fonte pagadora, razão pela qual o valor supostamente recebido pelo recorrente deve ser considerado líquido, não podendo sobre ele, incidir uma vez mais o imposto de renda;

- que o aumento patrimonial deve ser considerado inconsistente, na medida em que foi baseado apenas em indícios, padecendo de injuridicidade no tocante à presunção, pelos motivos já expostos;

- que o Sr. Julgador computou os saldos das contas bancárias existentes, tendo por consequência o cancelamento do aumento patrimonial a descoberto no mês de abril de 1991 e a redução do montante do patrimônio a descoberto em fevereiro de 1993, que passou de CR\$ 18.134.859.857,00 para CR\$ 17.561.438.319,00;

- que observe-se que a decisão do Sr. Julgador no tocante à utilização dos saldos iniciais, objetivou ajustar o erro procedimental da fiscalização, na medida em que, a não consideração dos recursos financeiros que já se encontravam em poder do contribuinte, resultaria na injusta tributação dos referidos valores;

- que, com efeito, em autuação anterior, já julgada por esse Egrégio Conselho de Contribuintes, o Fisco apurou saldos bancários em poder do recorrente, no importe total de NCz\$ 2.853.415.262,21 na data de 31 de dezembro de 1991, que, se considerados na movimentação bancária efetuada pela Fiscal, demonstram que o recorrente não apurou acréscimo patrimonial a descoberto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que não se alegue que referidos recursos pertenciam às clientes do recorrente, haja vista que, enquanto não efetivamente repassados, a recorrente movimentava estes recursos como forma de resguardar o poder monetário;

- que isto posto, para que a plena justiça seja atingida, o saldo anteriormente apurado pela fiscalização também deve ser considerado para fins de determinação do suposto acréscimo patrimonial sem lastro;

- que adicionalmente, o Sr. Julgador retificou o lançamento, uma vez que a fiscal autuante cometeu equívoco, deixando de computar no cálculo do imposto devido a parcela de acréscimo patrimonial a descoberto no valor de Cr\$ 822.479.535,00. Consta da Intimação recebida pelo recorrente que com relação aos valores "agravados" ou a "lançar" constantes da decisão, o aguardo de nova comunicação, razão pela qual a recorrente, por ora, se abstém quanto a este assunto;

- que, desta maneira, verifica-se que os elementos essenciais utilizados pela fiscalização para presumir referido aumento patrimonial a descoberto, foram os valores depositados e aplicados em instituições financeiras, com base em demonstrativos bancários, resultando na tributação de referidos valores pelo imposto de renda;

- que, quanto ao Processo Administrativo nº 13808.000378/96-01, embora ainda esteja pendente de julgamento, caso subsistam as autuações fiscais que deram origem à lavratura do auto de infração objeto do processo administrativo em referência, há de ser considerado o montante apurado como suposta omissão de rendimentos, sob pena de estar-se tributando duas vezes a mesma receita;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

- que em que pese a existência da determinação legal para aplicação da Taxa SELIC, a partir de janeiro de 1997, a título de taxa de juros de mora, entende o recorrente que a referida taxa deve ser afastada nesse mesmo período.

Consta às fls. 528/530, arrolamento de bens, para que o contribuinte possa interpor recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes, sem efetuar o depósito judicial prévio de 30% do valor do crédito tributário mantido pela decisão singular.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos se verifica que a acusação que pesa contra o suplicante é de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, 8º, da Lei nº 7.713/88; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134/90; e artigo 6º, da Lei nº 8.021/90.

Resta para a discussão neste colegiado a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante por entender que houve a quebra do sigilo bancário por autoridade não autorizada, bem como a matéria de mérito relativo a omissão de rendimentos relativo ao arbitramento dos honorários recebidos e acréscimo patrimonial a descoberto apurado através de "fluxo de caixa".

De início, cumpre apreciar a questão da preliminar de nulidade argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Entende o suplicante que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais foram obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, já que somente o Poder Judiciário detém o amplo poder da quebra do sigilo bancário.

É de se rejeitar a preliminar argüida.

Senão vejamos:

Toda a controvérsia de fato resume-se na discussão do sigilo de informações no Mercado Financeiro e de Capitais, ou seja, sigilo bancário.

O sigilo bancário sempre foi um tema cheio de contradições e de várias correntes. Atualmente os Tribunais Superiores tem a forte tendência de albergar a tese da inclusão do sigilo bancário na esfera do direito à privacidade, na forma da nossa Constituição Federal.

Apesar de existir intermináveis discussões quanto à natureza do sigilo bancário, entendo que tal garantia, insere-se na esfera do direito à privacidade, traduzido no artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal.

Por outro lado, entendo que o direito à privacidade não é ilimitado, tendo em vista o princípio da convivência de liberdades. Assim, não se pode, sob o manto da privacidade, pretender acobertar indistintamente qualquer irregularidade que seja objeto de apuração pelo fisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Desta forma, é indiscutível que o sigilo bancário, no Brasil, para fins tributários, é relativo e não absoluto, já que a quebra de informações pode ocorrer nas hipóteses previstas em lei.

Diz a Lei nº 4.595/64:

“Art. 38 – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestado pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles Ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

§ 2º O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo.

§ 3º As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil.

§ 4º Os pedidos de informações a que se referem os §§ 2º e 3º, deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros.

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente a prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.”.

Nos termos da lei, acima mencionada, o sigilo bancário será quebrado sempre que houver processo instaurado e a autoridade fiscalizadora considerar necessário, pois é sabido que os estabelecimentos vinculados ao sistema bancário não poderão eximir-se de fornecer à fiscalização, em cada caso especificado pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, cópias das contas correntes de seus depositantes ou de outras pessoas que tenham relações com tais estabelecimentos, nem de prestar informações ou quaisquer esclarecimentos solicitados, se a autoridade fiscal assim o julgar necessário, tendo em vista a instrução de processo para qual essas informações são requeridas.

É evidente que a possibilidade da quebra do sigilo bancário é de natureza excepcional, e o artigo 38 da Lei nº 4.595/64 arrola as oportunidades em que terceiros tem acesso ao conhecimento de dados e informações de operações realizadas no mercado financeiro pelos seus investidores/clientes. Os parágrafos, do artigo anteriormente citado, estabelecem, de forma clara, quais são as autoridades que tem acesso a estas informações, ou seja, Poder Judiciário (§ 1º); Poder Legislativo (§ 2º); Comissões Parlamentares de Inquérito (§ 3º) e os agentes fiscais do Ministério da Fazenda e dos Estados (§§ 5º e 6º).

O texto acima, estabelece com clareza a obrigatoriedade que os bancos tinham de permitir aos agentes fiscais o exame dos registros de contas de depósitos. Para isto, bastaria demonstrar a existência de processo fiscal e declarar que tal documentação era indispensável a investigação em curso. Desta forma, entendo que fica demonstrado que, já em 1964, os bancos estavam obrigados a fornecer à fiscalização documentação a respeito de transações com seus clientes.

Não há como discordar que a expressão “processo instaurado” se refere ao “processo administrativo fiscal”, já que em caso contrário não haveria a necessidade de existirem os parágrafos 5º e 6º do referido diploma legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Assim, fica evidenciado que para a Administração Tributária Federal ter acesso a informações relativos às atividades e operações no mercado financeiro e de capitais realizadas pelos contribuintes pessoas físicas e/ou jurídicas, estaria condicionada a observância de certos requisitos, quais sejam: ter processo administrativo fiscal instaurado; que as informações a serem solicitadas fossem indispensáveis e que estas informações não poderiam ser reveladas a terceiros.

Já, por outro lado, em 1966, a Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional) promoveu alterações no dispositivo acima transcrito, eliminando a exigência de prévia existência de processo. No art. 197 o Código Tributário Nacional dispõe:

"Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

.....
II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras."

Após a edição do Código Tributário Nacional, o Decreto n.º 1.718/79 reforçou a obrigatoriedade que têm as Instituições Financeiras de prestar informações às autoridades fiscais. No art. 2º daquele ato legal foi estabelecido:

"Continuam obrigados a auxiliar a fiscalização dos tributos sob administração do Ministério da Fazenda, ou quando solicitados a prestar informações, os estabelecimentos bancários, inclusive as Caixas Econômicas, os Tabeliães e Oficiais de registro, o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituírem, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Companhias de Seguros, e demais entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações para a mesma fiscalização.”

Já no comando da Lei n.º 8.021/90, esta obrigatoriedade é mais abrangente incluindo Bolsa de Valores e Assemelhadas, além das Instituições Financeiras, cuja redação diz o seguinte:

“Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.”

Evidente está, diante das normas legais acima transcritas, que as instituições financeiras não podem invocar o dever de sigilo bancário quando da efetivação, por parte da Fazenda Pública, de pedido de informações acerca de um terceiro, existindo processo administrativo fiscal que permita tal solicitação. Não há que se falar, portanto, em quebra do sigilo bancário, uma vez que a autoridade fazendária encontra-se legalmente obrigada a manter os dados recebidos sob sigilo, conforme impõe o parágrafo 6º do artigo 38 da Lei nº 4.595/64.

Os dispositivos legais acima citados, não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, dão respaldo ao procedimento da fiscalização. Por esta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

razão, rejeita-se o argumento de que os documentos foram obtidos de forma ilícita. O sigilo bancário, face a farta legislação existente, não pode ser argüido com a finalidade de negar informações ao fisco.

A Lei n.º 8.021/90 revoga, para fins fiscais, a obrigatoriedade das instituições financeiras a conservar sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados, estabelecido no art. 38 da Lei n.º 4.595/64. Este último dispositivo legal já estabelecia em seus parágrafos 5º e 6º que:

" 5º - Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente."

Assim, está afastada a pretensa quebra de sigilo bancário de forma ilícita, já que há permissão legal para que o Estado através de seus agentes fazendários, com fins públicos (arrecadação de tributos), visando o bem comum, possa ter acesso aos dados protegidos, originariamente, pelo sigilo bancário. Ficam o Estado e seus agentes responsáveis, por outro lado, pela manutenção do sigilo bancário e pela observância do sigilo fiscal.

Nesse sentido, leia-se a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, contido no Compêndio de Direito Tributário, Ed. Forense, 1a. edição, 1984, pág. 746:

"O sigilo dessas informações, inclusive o sigilo bancário, não é absoluto. Ninguém pode se eximir de prestar informações, no interesse público, para o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

esclarecimento dos fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas sim, para revestir a revelação deles de um caráter de excepcionalidade. Assim, compete à autoridade administrativa, ao fazer a intimação escrita, conforme determina o Código Tributário Nacional, estar diante de processos administrativos já instaurados, onde as respectivas informações sejam indispensáveis."

Desta forma, dentro dos limites estabelecidos pelos textos legais que tratam o assunto, os Auditores-Fiscais da Receita Federal poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, desde que houver processo fiscal administrativo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. Devendo ser observado que os documentos e informações fornecidos, bem como seus exames, devem ser conservados em sigilo, cabendo a sua utilização apenas de forma reservada, cumprido as normas a prestação de informações e o exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, a que alude a lei, não constituem, portanto, quebra de sigilo bancário.

Ora, o estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, passo ao exame de mérito da lide.

Como visto, anteriormente, parte do lançamento se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos”, realizados através de “Fluxos Financeiros”, apurados de forma mensal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Assim, verifica-se que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - "fluxo de caixa" - "fluxo financeiro", que o contribuinte apresentava, nos períodos examinados, um "saldo negativo" - "acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.

Não há dúvidas nos autos que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo" cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratada, portanto, como simples acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei n.º 7.713/88:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134/90:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

.....
Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

.....
Lei n.º 8.021/90:

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

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

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

Como se depreende da legislação, anteriormente, citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o "fluxo financeiro - fluxo de caixa" do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos e empréstimos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Assim, não dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais. Entretanto, se faz necessário algumas considerações específicas quanto a matéria de prova.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto a formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Em sua peça recursal, o suplicante questionou parte do acréscimo patrimonial a descoberto, apurado pela fiscalização, oferecendo esclarecimentos relativos a cada período objeto do lançamento. Para maior clareza, na matéria de fato, será analisado cada um destes períodos separadamente, em ordem cronológica.

Quanto ao arbitramento, pela fiscalização, dos honorários recebidos pelo suplicante e não considerados no levantamento do acréscimo patrimonial não há muito a se discutir.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Ora, tendo o contribuinte demonstrado, por ocasião de sua defesa, que os valores arbitrados a título de honorários lançados como omissão de rendimentos não foram considerados, quando da elaboração, pela fiscalização, da planilha de Análise da Variação Patrimonial ("Fluxo de Caixa"), é de se reduzir a exigência tributária. Aliás, diga-se de passagem, valores que deveriam terem sido considerados de ofício pela autuante, já que não faz sentido cobrar tributo como honorários recebidos e ao mesmo tempo desconsiderar no levantamento de acréscimo patrimonial.

Tendo sido lançado no ano-calendário de 1992, a título de honorários arbitrados, os valores de Cr\$ 2.394.225.583,00 (02/92) e Cr\$ 1.064.753.838,00 (01/92), é de excluir os acréscimos patrimoniais de Cr\$ 1.981.109.883,00, relativo a out/92 e Cr\$ 1.116.039.612,00, relativo a dez/92.

Quanto ao aspecto da tributação sobre valores movimentados em estabelecimentos bancários, é de se esclarecer que conforme a decisão deste colegiado somente restou o acréscimo patrimonial a descoberto relativo ao mês de fevereiro/1993 no valor de Cr\$ 18.134.859.857,00 reduzido pela decisão singular para Cr\$ 17.561.438.319,00. Sendo que no demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial foi considerado como aplicação de recursos os valor de Cr\$ 18.000.000.000,00 oriundo de aplicações financeiras, em 19/02/93, no Citibank, cujo valor não tem nenhuma vinculação com os Alvarás Judiciais, cuja origem o suplicante deixou de justificar.

A jurisprudência deste Conselho de Contribuintes têm-se manifestado que na vigência da Lei nº 8.021, de 1990, ou seja, no período compreendido entre 01/01/91 até 31/12/96, o arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósitos bancários, cheques emitidos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º, da Lei n.º 8.021, de 1990, é imprescindível que seja



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, bem como seja comprovada a utilização dos valores em aplicações no mercado financeiro, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários, cheques emitidos e aplicações financeiras não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. E que o lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósitos/cheques e o fato que represente omissão de rendimento. Devendo, ainda, neste caso (comparação entre os depósitos bancários e a renda consumida), ser levada a efeito a modalidade que mais favorecer o contribuinte.

Ora, seria ocioso mencionar que valores constantes de extratos bancários por si só não se conceituam como renda, no sentido de disponibilidade econômica ou jurídica. O princípio da legalidade objetiva e estrita e da conseqüente conceituação cerrada do fato gerador da obrigação tributária impunham, quando for o caso, a pesquisa do necessário nexo causal entre o valor consignado no extrato bancário e o benefício do sujeito passivo.

Como é sabido, valores constantes de extratos bancários quer créditos, quer débitos por cheques compensados, são indiciários. Não justificadores de presunção de renda, ainda que, no conceito de sinal exterior de riqueza.

No presente caso, se faz necessário lembrar, que não houve como fundamento material maior da exação, simples somas de cheques emitidos/debitados, presumidos como sinais exteriores de riqueza. Razão pela qual não há a necessária perquirição das destinações dos valores, o necessário nexo causal entre os cheques e o benefício do sujeito passivo. Não houve, nestes autos, a mera presunção, já que os demonstrativos elaborados mostram onde foram aplicados os recursos, que, no caso específico, foi em aplicações financeiras em nome do próprio suplicante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Concordo da mesma forma com o suplicante que a tributação, mesmo de depósitos bancários em instituições financeiras, ainda que não comprovada sua origem, intimado regularmente o contribuinte a tal, não pode se processar isoladamente do contexto legal do artigo 6º, da Lei nº 8.021/90. Porém, este não é o caso discutido nos autos, já que a fiscalização não se limitou a exigir tributo sobre valores identificados de depósitos bancários, tomados isoladamente.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia. Mesmo porque somente o suplicante pode explicar e provar as origens dos recursos usados nestas aplicações financeiras.

É evidente que o imposto de renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, é apurado de forma mensal, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se o arbitramento dos rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza, assim entendida a realização de gastos/dispêndios incompatíveis com a renda disponível. O arbitramento também poderá ser efetuado com base em aplicações financeiras, quando o contribuinte não comprovar adequadamente a origem dos recursos utilizados nessas operações.

No caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se que as presunções *juris tantum*, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Teve o suplicante, seja na fase preliminar à instauração do processo fiscal, seja na própria impugnação ao lançamento, oportunidade de exhibir documentos que comprovem que os rendimentos em questão foram originados de rendimentos não tributáveis, ou somente tributáveis na fonte.

Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "juris tantum" acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção "jure et de jure", suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Não há qualquer possibilidade de dispensa da tributação em razão do silêncio ou omissão do contribuinte em indicar a fonte dos recursos. O fisco adotou essa forma de cobrança do tributo por ser a que melhor se adapta ao sistema de tributação do imposto de renda vigente nesse período.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

Quanto ao item omissão de receitas – honorários advocatícios, têm-se que a omissão dos rendimentos ficou constatada analisando-se os documentos fornecidos pelos bancos e pelo Ministério Público Federal, além da própria diligência efetuada junto à Justiça Federal, onde se constatou que o contribuinte atuou como advogado de diversos postos de abastecimento de veículos, para que se impetrasse Mandado de Segurança, contra ato que impôs a cobrança antecipada do Pis-Faturamento e Finsocial pelas companhias distribuidoras. Concedia a liminar, confirmada por sentença, foram feitos os depósitos em juízo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

Da análise dos autos, verifica-se que tais valores, posteriormente levantados pelo suplicante, foram desviados para contas particulares, realizando apenas repasses esporádicos aos postos, seus clientes, sem a correção monetária dos valores e sem a demonstração do "quantum devido", o que, em contrapartida, deu causa a diversas ações de prestações de contas no juízo cível estadual, por parte de seus ex-clientes, com diversas sentenças prolatadas em primeiro grau, condenando-o, inclusive confirmadas por acórdão do Primeiro tribunal de Alçada Civil.

Concordo com a autoridade julgadora singular quanto a validade do método da apuração da matéria tributável utilizado pela autoridade lançadora, arbitrando, em 17,5%, o percentual de verba honorária, uma vez que esse é o parâmetro encontrado. Se o suplicante entende que poderia existir outro método deveria ter apresentado as suas razões devidamente instruídas com a documentação hábil idônea, demonstrando a receita auferida e não simplesmente anexar alguns contratos (494/505) alegando que o percentual não é aquele encontrado pela autoridade lançadora.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar meia dúzia de contratos, num universo de dois mil contratos, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos, juntamente com a informação dos valores recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Ora, se o contribuinte não declarou os rendimentos cabe considerá-los como omitidos, pois a omissão sempre deverá ser entendida, sob o ponto de vista fiscal, como todo e qualquer procedimento que implique em não se praticar ato que a lei determine seja praticado. Por outro lado, para manter o equilíbrio da balança, devem ser excluídos os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

valores devidamente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios, para a partir deles provarem-se situações que, face a particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. O recorrente recebeu os valores questionados e os mesmos não tem a devida correspondência em origem de recursos declarados. As provas apresentadas pelo contribuinte no intuito de se exonerar do tributo são por demais frágeis e em nada o socorre.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, face a particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma.

Ora, nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de receita, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Finalmente, no presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3ª Ed. pág. 26:

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO", Forense, 1981, 9ª ed. pags.165/166, preleciona:

"Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que tome aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo."

.....
"Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade.”

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: apurar a omissão de receitas com os meios disponíveis no momento da apuração do fato e calcular o imposto devido.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-officio do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, amparado nesta máxima firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere a omissão de rendimentos - honorários recebidos.

Quanto a exclusão dos juros moratórios, também não prospera os argumentos do recorrente, pois os juros de mora são devidos desde o momento do vencimento da obrigação tributária até o seu respectivo pagamento, nos percentuais previstos nas normas de regência sobre o assunto.

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Para ampliar e melhorar as argumentações do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves, nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº 104-18.222 de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

"Quanto à SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.001363/98-07
Acórdão nº. : 104-18.852

taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto "fortiori legis", impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União."

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 1.981.109.883,00, relativo a out/92 e de Cr\$ 1.116.039.612,00, relativo a dez/92.

Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 2002



NELSON MALLMANN