



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Recurso nº. : 139.039
Matéria : IRPF - Ex(s): 1995 e 1996
Recorrente : DUARTE DE SOUZA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 26 de janeiro de 2005
Acórdão nº. : 104-20.416

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 nº. 4.595, de 31 de dezembro de 1964 (artigo 8º da Lei nº. 8.021, de 1990).

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - RENDA PRESUMIDA - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O fluxo financeiro de rendimentos e de despesas/aplicações ("fluxo de caixa"), a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. Caracteriza omissão de rendimentos, a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizadas 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 - SALDOS BANCÁRIOS - APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. As



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO - DECLARAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO - MULTA DE MORA X MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - COBRANÇA CONCOMITANTE - A penalidade prevista no artigo 88, inciso I, da Lei nº. 8.981, de 1995, incide quando ocorrer à falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 1.041, de 1994 (lançamento de ofício), cabe tão-somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

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.

Preliminares de nulidade rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.



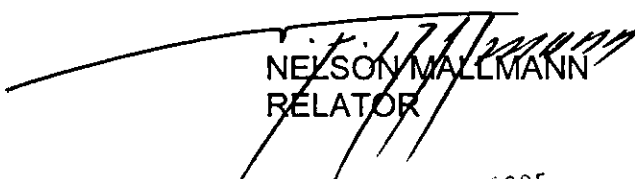
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária, relativa ao exercício de 1995, a multa de mora aplicada pela falta de apresentação da declaração de ajuste anual, cobrada concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

Recurso nº. : 139.039
Recorrente : DUARTE DE SOUZA

RELATÓRIO

DUARTE DE SOUZA, contribuinte inscrito no CPF/MF 473.251.868-00, residente e domiciliado na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Justiniano Quintão, 620 – Vila Palmeira, jurisdicionado a DRF em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 844/855, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP II, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 891/903.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 27/10/98, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 778/784, com ciência, em 27/10/98, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 224.633,34 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1995 e 1996, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 1994 e 1995.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora constatou as seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO E SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto e sinais exteriores de riqueza, que evidenciam renda mensalmente auferida e não declarada, nem com provada, conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e artigo 8º, da Lei n.º 7.713, de 1988, com alterações dos artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134, de 1990, artigos 4º ao 6º, da Lei n.º 8.383, de 1991, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021, de 1990.

2 – MULTA REGULAMENTAR – MULTA POR FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO: O contribuinte não apresentou até a presente data do Auto de Infração a declaração relativa ao exercício de 1995, ano-calendário de 1994, incorrendo em multa de um por cento por mês ou fração, limitada a vinte por cento, sobre o valor do imposto devido em cada exercício. Infração capitulada no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.968, de 1982.

A Auditora Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 760/762, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em relação ao ano-calendário de 1995, o contribuinte optou pelo modelo simplificado para declarar rendimentos tributáveis brutos, no total de R\$ 11.000,00, beneficiando-se do desconto simplificado e, portanto, gozando dos limites de isenção;

- que na correspondente Declaração de Bens, declarou a existência, em 31/12/95, de saldo em poder próprio, no montante de R\$ 30.000,00; constituindo recurso para o exercício seguinte, referido saldo independe de qualquer comprovação. Contudo, não apresentada à declaração do período anterior, torna-se improvável o correlato saldo informado existente em 31/12/94, o qual como os demais bens declarados e até essa data adquiridos, verificamos valorado pela equivalente quantidade de Ufirs;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

- que nos períodos sob exame, o contribuinte atuou como arrematante nos leilões judiciais do Estado de São Paulo. Atendendo regular intimação, declarou não mais dispor de qualquer comprovante dessas arrematações, as quais, por conseguinte e conforme anexo discriminado, foram em parte levantadas, a partir de correspondentes Autos de Leilão e Arrematação, em cópias obtidas junto ao Cartório de Execuções Fiscais Estaduais, e competentes guias de depósitos efetuados, em cópias fornecidas pelo BANESPA S.A.;

- que conforme recuperado por pesquisas RENAVAN – on line, o contribuinte procedeu ao registro sobre a propriedade de 02 (dois) veículos em 1994 e 01(um) veículo em 1995, declarando apenas um dos adquiridos em 1994. Regularmente intimado a comprovar a aquisição e eventual alienação dos mesmos, informou manter o veículo declarado em uso próprio e haver vendido os outros dois, ambos adquiridos por consórcio, limitando-se a apresentar instrumento da venda de um deles, em março de 1996, e cópia de documentos de identificação de duas pessoas, sendo uma delas o atual proprietário do outro veículo, cuja transferência de propriedade recuperamos registrada em outubro de 1996;

- que ante a conseqüente falta dos comprovantes de aquisição, consideramos, como custo dos dois veículos, julgados alienados em período posterior ao examinado, o valor constante das respectivas Notas Fiscais obtidas junto às revendedoras, tomado na data de emissão das mesmas e, como custo do veículo não alienado, a importância de R\$ 2.933,75, equivalente ao custo declarado de 4.433,00 Ufirs, convertidos pelo valor destas em dezembro/94, quando o consideramos adquirido, em face da recuperada data do registro de propriedade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

- que o contribuinte também foi intimado a apresentar comprovantes da movimentação bancária e financeira mantida, nos anos-calendário de 1994 e 1995, em instituições recuperadas por pesquisa DIRF e CLIBAN-on line. Com base nos informes e extratos por ele apresentados, cobrindo parte da movimentação no período, levantamos saldos, aplicações financeiras e despesas identificadas, conforme consolidado em anexo;

- que o contribuinte forneceu cópia das Declarações de Rendimentos relativas aos anos-calendário de 1995 e 1996, em lugar das Declarações dos exercícios de 1995 e 1996, anos-calendário de 1994 e 1995, objeto de regular intimação e reintimação quanto à apresentação ou justificativa da sua dispensa;

- que em face o montante dos rendimentos omitidos, no ano-calendário de 1994, apura-se imposto devido, sobre o qual incide a multa moratória de 1% ao mês ou fração, limitada a 20%, respeitando o valor mínimo, aplicável pela falta ou atraso.

Em sua peça impugnatória de fls. 788/802, instruída pelos documentos de fls. 803/841 apresentada tempestivamente, em 23/11/98, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que mesmo informada sobre as inundações ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 1994 e 1995, que inundou todas as baixadas da Vila Nova Cochoerinha (aí se incluindo a Rua Santa Ângela, nº 142, onde o autuado tem seu escritório), deixando um rasto de destruição, onde a maioria dos documentos foram destruídos ou mutilados, que impossibilitou o autuado de declarar o IR;

- que mesmo informada do "modus operandi" que ocorre nas arrematações judiciais (arrematações com embargos a arrematação, com desfechos que duram de 3/5



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

anos; e ainda, as arrematações desfeitas por sentenças judiciais, por não estarem perfeitas e acabadas) a Fiscal autuante, não levou em conta os argumentos do autuado e mesmo assim lavrou o astronômico e inusitado auto;

- que a AFRF deu início à fiscalização, pedindo uma série de explicações ao contribuinte, que prontamente não omitiu nada do conhecimento do fisco, onde tomou ciência de todo funcionamento interno dos leilões; e ao terminar (no seu entender), lavrou o Auto de Infração sem levar em consideração as informações e os esclarecimentos do autuado. Sendo certo que o autuado, compra 80% dos leilões para os próprios executados, mediante comissão (que variam de 10% a 20%) E, o valor integral pago na arrematação, é reembolsado acrescido da comissão estipulada e depositado na conta corrente do autuado: "gestor de negócios de terceiros", que com o depósito, paga o valor das arrematações;

- que, portanto, não procede, o acréscimo patrimonial a descoberto e sinais exteriores de riqueza, em que fundamenta a AFRF, que utilizou o movimento financeiro referente às arrematações, para estipular um capital irreal e inexistente, conforme planilha do Auto de Infração;

- que o autuado funciona há 30 longos anos, sempre cumprindo todas as obrigações para com o fisco e nunca sonegou ou foi autuado durante esse grande lapso de tempo, o que abona e atesta a sua idoneidade fiscal, moral, ética e comercial, e agora, aos 70 anos de idade, sem emprego, sem aposentadoria, todo resultado de uma vida;

- que tais valores, foram obtidos com o trabalho árduo e constante, e ainda, pela sorte que contemplou o autuado, através da Loteria Federal do Brasil, com o bilhete nº 92.414 a importância de NCz\$ 1.500.000,00 pela extração nº 2.603-4 do dia 17/março/1990;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

- que, mais uma segunda vez, a sorte novamente bafejou o autuado, através da Loteria Esportiva, num "bolão" da Lotérica "Já Lucrei" quando em 1994, ganhou a importância de R\$ 340.000,00, juntamente com outros 5(cinco) ganhadores;

- que o indigitado auto atacado, discrepa da doutrina prevalente, que é taxativa no sentido de que o Auto de Infração, lavrado fora do domicílio do autuado é ineficaz e sem validade;

- que a autuante infringiu a norma do art. 148 do CTN, porque se utilizou um arbitramento unilateral, quando essa Lei Complementar, prevê a avaliação contraditória com a participação do contribuinte, para se chegar a um consenso médio, sobre o qual será aplicada a alíquota do imposto;

- que uma perícia nos documentos e nos autos da execução fiscal, provará o confisco tributário, que a Fazenda Nacional está tentando fazer contra o autuado, já que o produto de todo faturamento anual do autuado é inferior ao exigido no Auto de Infração lavrado;

- que, no presente caso, sem que houvesse dolo fraude, conluio, sonegação fiscal ou má fé do autuado, a multa astronômica exigida, representa confisco tributário vedado pelo art. 150 da CF/88.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção, integral, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

- que o contribuinte em sua impugnação suscita a nulidade do auto de infração trazendo a exame, como preliminares, o seguinte: o fato de não mais possuir os documentos para proceder à declaração de imposto de renda, por motivos de inundação ao seu escritório; sua idoneidade fiscal; auto lavrado fora do domicílio do contribuinte; motivos inidôneos, falsos ou irreais; o valor do imposto e multa superior ao seu faturamento; e cerceamento do direito de defesa. Quanto ao mérito, contesta o arbitramento unilateral; ofensa ao artigo 37 da Constituição Federal; o fato de as arrematações serem para terceiros, para os quais presta serviços; o valor do imposto e multa superior ao seu faturamento; multa, com efeito, confiscatório; lançamento sem comprovação do fato gerador; e requerimento de perícia;

- que é de notar, inicialmente, que em nenhuma reportagem trazida pelas cópias dos noticiários de janeiro e fevereiro dos anos 1994 e 1995, há indicação dos danos provocados pelas chuvas na rua em que o recorrente possui o escritório. Todas estas provas produzidas pelo contribuinte com o fito de demonstrar a destruição de seus arquivos são ineficazes, não há como inferir que inundações ocorridas na cidade, ou mesmo na região em que trabalha ou reside, possa ter provocado a perda total de seus documentos. É notório o aumento do índice pluviométrico no período citado pelo contribuinte na cidade de São Paulo e há regiões da cidade em que os transtornos provocados pelas chuvas são tradicionalmente maiores. Deste modo, prova de inundações ocorridas em janeiro e fevereiro em São Paulo, assim como também algumas outras cidades do sudeste brasileiro, são até, arrisco dizer, desnecessárias; no entanto, a comprovação dos danos causados por elas, mormente com conseqüências jurídicas, devem restar inequivocamente provadas para que possam ser utilizadas com os fins que o contribuinte deseja. A simples prova de chuvas em São Paulo não tem este condão;

- que ainda assim, mesmo que tais danos tivessem ocorrido e que houvesse acarretado a perda completa de todos os documentos relevantes para declaração de ajuste



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

anual, o dever do contribuinte era providenciar novos comprovantes junto às pessoas responsáveis pela sua emissão, ainda mais quando as citadas chuvas ocorreram em janeiro e fevereiro e o término do prazo para entrega da declaração em 1995 só se deu em 31 de maio de 1995, ou seja, três meses entre um fato e outro. Não há, portanto, como eximir o contribuinte da obrigação de entrega da declaração do ano-calendário, nem, tampouco, pela falta de outros comprovantes, pelas razões que alega;

- que alega o impugnante que o auto de infração lavrado é nulo por desrespeito ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, por ter sido lavrado na repartição fiscal, quando o correto seria, no seu entendimento, no próprio domicílio do autuado. Equivoca-se o impugnante quanto à interpretação de tal dispositivo;

- que se depreende, da leitura do Decreto nº 70.235, de 1972, que o auto de infração deve ser lavrado no local de verificação da falta, e não no local de sua ocorrência. No caso, a verificação da infração deu-se na repartição, no momento de exame dos documentos que instruem os autos do processo. Não há desrespeito algum ao Decreto nº 70.235, de 1972, e trata-se de entendimento pacífico e já firmado, inclusive, em acórdão dos Conselho e Contribuintes;

- que o impugnante argumenta que o seu direito de defesa foi cerceado uma vez que não houve intimação para esclarecimentos acerca dos fatos que ensejaram o lançamento em questão. No entanto, o aviso de recebimento de fl. 02 e sua assinatura no termo de fl. 03 atestam que o contribuinte foi devidamente intimado para apresentar os documentos relacionados nos documentos de fls. 01 e 03/04. É, então, completamente contrária às provas constantes dos autos tal afirmação do impugnante;

- que mesmo se assim o fosse e o contribuinte na tivesse sido intimado no início do procedimento fiscal, é de ressaltar que este independe da intimação do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

contribuinte. Esta é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento;

- que antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo. Portanto, volta-se a afirmar que, mesmo em uma posição limítrofe em que não houvesse intimação no início da ação fiscal, pairaria incólume o lançamento efetuado;

- que o contribuinte argumenta em sua impugnação que atua nas arrematações judiciais como prestador de serviços para os próprios executados, adquirindo os bens em leilão para, posteriormente, repassar-lhes, mediante a paga de comissão e que, desta forma, o acréscimo patrimonial não procede, pois lhe atribui a totalidade do valor das arrematações. Entretanto, não apresenta provas de que este fato descrito realmente ocorreu;

- que prevê o Código Tributário Nacional na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas (fls. 09/759) e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

- que deste modo, não há como prosperar as argumentações do contribuinte a respeito das arrematações feitas em nome de terceiros, uma vez que não trouxe aos autos as necessárias provas que sustentem esta alegação;

- que a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de apurar se houve ou não a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos cálculos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados. Assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a ocorrência da omissão de rendimentos. Porém, a presunção contida no dispositivo citado não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Trata-se de prova que deve ser feita pelo próprio contribuinte interessado, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio;

- que o contribuinte insurge-se contra a aplicação da multa por entender que não tendo ocorrido o dolo, fraude, conluio, sonegação fiscal ou má-fé, a multa em questão é confiscatória;

- que se tem que a multa de 75% possui expressa previsão legal e que a sua aplicação independe da intenção do contribuinte em praticar a infração, logo foi corretamente aplicada. Quanto ao confisco suscitado pelo contribuinte, este exame só é possível se analisada a própria constitucionalidade da lei, fato que escapa da competência deste órgão administrativo, uma vez que o Princípio da Legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, exige que o agente público fique inteiramente preso ao enunciado da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

lei, não podendo dele se afastar, sob pena de violação ao próprio texto da Carta Magna. O exame da legalidade ou inconstitucionalidade de leis é tarefa exclusiva do Poder Judiciário;

- que o impugnante solicita prova pericial contábil para demonstrar que não houve a ocorrência do fato gerador do imposto de renda e para que seja comparado seu faturamento bruto com o valor do crédito tributário. É absolutamente desnecessária a perícia requerida em face de não existência de dúvida quanto à ocorrência do fato gerador do imposto de renda e da legalidade da multa aplicada pela autoridade lançadora. Sendo, portanto, prescindíveis, devem ser indeferidas.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão de Primeira Instância são as seguintes:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1994, 1995

Ementa: PRELIMINAR – AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO NA REPARTIÇÃO: Legal o auto de infração lavrado na DRF e remetido para ciência do sujeito passivo por via postal, com AR, se a repartição dispunha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração.

PREMILINAR – CERCEAMENTO DE DEFESA. Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

ÔNUS DA PROVA. Cabe ao impugnante a prova dos fatos que alega. Devendo, portanto, a impugnação ser instruída com os documentos que comprovem as argumentações expendidas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

descoberto cuja origem não seja comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos à tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. Presentes os pressupostos estabelecidos em Lei para aplicação de multa de ofício, a autoridade tem não só o poder, mas também o dever, de aplicá-la.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESCABIMENTO. É prerrogativa da autoridade julgadora de 1ª instância determinar, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, as diligências que entender necessárias, podendo indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Lançamento Procedente.”.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 25/04/03, conforme Termo constante às fls. 856/860, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (26/05/03), o recurso voluntário de fls. 891/903, instruído pelos documentos de fls. 866/890, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a AFRF conseguiu obter todos os informes bancários, oficiando o Gerente da agência onde o contribuinte mantém suas relações de negócios, provocando verdadeira quebra de sigilo bancário, sem autorização judicial, para obter cópias, juntadas no processo, de todos os depósitos efetuados pelo mesmo, além daqueles fornecidos pelo contribuinte;

- que dessa forma, agiu a AFRF com abuso de autoridade, procedendo a lançamento fictício, atingindo o contribuinte como forma confiscatória, expropriante de seu patrimônio, através da elaboração do auto de infração em forma de represália, coagindo



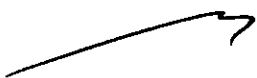
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

distintamente o contribuinte, visto que nunca em qualquer outra situação, sem ter notícia do mesmo tratamento dado aos arrematantes em geral, como reza nossa Doutrina Tributária.

Consta nos autos às fls. 867/870 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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.

O contribuinte em sua peça recursal reprisa os mesmos argumentos de nulidade do auto de infração trazendo a exame, como preliminares, o seguinte: quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa; sua idoneidade fiscal; auto lavrado fora do domicílio do contribuinte; motivos inidôneos, falsos ou irreais; o valor do imposto e multa superior ao seu faturamento; e cerceamento do direito de defesa. Quanto ao mérito, contesta o arbitramento unilateral; ofensa ao artigo 37 da Constituição Federal; o fato de as arrematações serem para terceiros, para os quais presta serviços; o valor do imposto e multa superior ao seu faturamento; multa com efeito confiscatório; e lançamento sem comprovação do fato gerador.

Quanto as preliminares suscitadas pelo suplicante, entendo que não deva prosperar os argumentos apresentados pelos motivos abaixo relacionados:

Como já disse a decisão de Primeira Instância, que em nenhuma reportagem trazida pelas cópias dos noticiários de janeiro e fevereiro dos anos 1994 e 1995, há indicação dos danos provocados pelas chuvas na rua em que o recorrente possui o escritório. Todas estas provas produzidas pelo contribuinte com o fito de demonstrar a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

destruição de seus arquivos são ineficazes, não há como inferir que inundações ocorridas na cidade, ou mesmo na região em que trabalha ou reside, possa ter provocado a perda total de seus documentos.

É de ser observar, que mesmo que tais danos tivessem ocorrido e que houvesse acarretado a perda completa de todos os documentos relevantes para declaração de ajuste anual, o dever do contribuinte era providenciar novos comprovantes junto às pessoas responsáveis pela sua emissão, ainda mais quando as citadas chuvas ocorreram em janeiro e fevereiro e o término do prazo para entrega da declaração em 1995 só se deu em 31 de maio de 1995, ou seja, três meses entre um fato e outro. Não há, portanto, como eximir o contribuinte da obrigação de entrega da declaração do ano-calendário, nem, tampouco, pela falta de outros comprovantes, pelas razões que alega.

O suplicante argumenta, ainda, que o seu direito de defesa foi cerceado uma vez que não houve intimação para esclarecimentos acerca dos fatos que ensejaram o lançamento em questão. No entanto, o aviso de recebimento de fl. 02 e sua assinatura no termo de fl. 03 atestam que o contribuinte foi devidamente intimado para apresentar os documentos relacionados nos documentos de fls. 01 e 03/04.

Mesmo se assim o fosse e o contribuinte não tivesse sido intimado no início do procedimento fiscal, é de ressaltar que este independe da intimação do contribuinte. Esta é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento.

Ora, antes da fase impugnatória, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

Quanto ao argumento de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, já que entende que o que ocorreu foi uma solicitação indevida as instituições financeiras dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário por autoridade administrativa e não pelo Poder Judiciário. E de se esclarecer o seguinte:

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, sob o argumento que não é cabível a sua quebra com base em procedimento administrativo, amparado no entendimento de que as previsões nesse sentido, inscritas nos parágrafos 5º e 6º do artigo 38, da Lei nº 4.595, de 1964 e no artigo 8º da Lei nº 8.021, de 1990, perdem eficácia, por interpretação sistemática, diante da vedação do parágrafo único do artigo 197, do CTN, norma hierarquicamente superior.

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, ou seja, os direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal não se prestam a servir de manto protetor a comportamentos abusivos, e nem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

tampouco devem prevalecer diante de fatos que possam constituir crimes. Sejam eles crimes tributários ou não.

Não tenho dúvidas, que o direito ao sigilo bancário não pode ser utilizado para acobertar ilegalidades. Por outro lado, preserva-se a intimidade enquanto ela não atingir a esfera de direitos de outrem. Todos têm direito à privacidade, mas ninguém tem o direito de invocá-la para abster-se de cumprir a lei ou para fugir de seu alcance. Tenho para mim, que o sigilo bancário não foi instituído para que se possa praticar crimes impunemente.

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.

Da mesma forma, a quebra do sigilo bancário não afronta aos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que:

“Ementa: Inquérito. Agravo regimental. Sigilo bancário. Quebra. Afronta ao artigo 5º, X e XII, da CF: Inexistência. (...).

I – A quebra do sigilo bancário não afronta o artigo 5º, X e XII, da Constituição Federal (Precedentes: PET. 577).

(...)

(Ac. Do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no AGRINQ-897/DF, rel. Min. Francisco Rezek, j. em 23.11.94).”

Ora, é cediço que o sigilo bancário não tem caráter incontestável nem absoluto, pois deve sempre estar submetido, como direito individual que é, aos interesses da sociedade em geral e, por conseguinte, ao interesse maior da preservação dos comandos estabelecidos pela lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

Diz a Lei nº 4.595, de 1964:

"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 às 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 à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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, de 1964, 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 à 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. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

Assim, fica evidenciado que para a Administração Tributária Federal ter acesso a informações relativo 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 (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, de 1979 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 Companhias de Seguros, e demais entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações para a mesma fiscalização."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

Já no comando da Lei n.º 8.021, de 1990, esta obrigatoriedade é mais abrangente incluindo Bolsa de Valores e Assemblhadas, 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 assemblhadas, 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, de 1964.

Os dispositivos legais acima citados, não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, dão respaldo ao procedimento da fiscalização. Por esta razão, rejeita-se o argumento de que os documentos foram obtidos de forma ilícita. O sigilo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

bancário, face à farta legislação existente, não pode ser argüido com a finalidade de negar informações ao fisco.

A Lei n.º 8.021, de 1990 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, de 1964. 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 ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente."

Assim, estaria 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 esclarecimento dos fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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 constitui, portanto, quebra de sigilo bancário.

Sempre é bom lembrar que o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais constitui um dos requisitos do exercício da atividade administrativa tributária, cuja inobservância só se consubstancia mediante a verificação material do evento da quebra do sigilo funcional, quando, então, o agente envolvido sofrerá a devida sanção.

Assim sendo, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento suscitadas pelo suplicante.

A matéria de mérito em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito à "Acréscimo Patrimonial a Descoberto".

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

("fluxo de caixa"), que o contribuinte apresentava, em determinados meses nos anos de 1994 e 1995, saldo negativo, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, bem como omissão de ganho de capital na alienação de bens.

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 "acrécimo 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 lícito à 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 constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado 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. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acréscimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

Lei n.º 8.134/90:

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 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponible. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 13807.001311/98-11
Acórdão n.º : 104-20.416

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, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

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 apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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 de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovadas 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 levada 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

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.

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 dinheiro em espécie, 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.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão, vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Diz-se tudo isso, tendo em vista que o recorrente argumenta em seu recurso que atua nas arrematações judiciais como prestador de serviços para os próprios executados, adquirindo os bens em leilão para, posteriormente, repassar-lhes, mediante a paga de comissão e que, desta forma, o acréscimo patrimonial não procede, pois lhe atribui a totalidade do valor das arrematações. Entretanto, não apresenta provas de que este fato descrito realmente ocorreu.

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 à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

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

Observe-se que as presunções jûris 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.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas (fls. 09/759) e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual, impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pelo recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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 argumentos, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus, muito menos pretender que a autoridade julgadora transforme o julgamento em diligências para produzir provas, cujo ônus é exclusivamente seu.

Quanto à multa de mora aplicada pela falta de entrega da declaração do imposto de renda, relativo ao exercício de 1995, com imposto a pagar apurado, a razão esta com o suplicante, e mesmo que não fosse argüida a questão é de ressaltar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder a uma análise mais detalhada se está correto o lançamento da Multa de mora por Atraso na Entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, calculada na base de 1% ao mês sobre o imposto de renda devido, mesma base de cálculo da multa de lançamento de ofício.

Para que se faça a justiça fiscal e se mantenha a jurisprudência formada nesta Câmara, deve ser excluída a multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimento, relativo ao exercício de 1995, cobrada concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, já que foram aplicadas, sobre o mesmo fato gerador, as seguintes penalidades: a) multa de lançamento de ofício; e b) multa de mora pelo atraso na entrega de declaração de rendimentos.

Nota-se nos autos às fls. 782 que a multa de mora incidiu sobre o mesmo fato gerador da multa de lançamento de ofício e nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

n.º 70.235, de 1972, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade e, conseqüentemente, cabível é a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91. Ou seja, o Auto de Infração deverá conter entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável. Assim, a entrega da Declaração de Rendimentos após o início do procedimento fiscal inibe a espontaneidade do sujeito passivo ensejando, se for o caso de falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

A falta de entrega do formulário utilizado para declaração dos rendimentos, no caso em pauta, se traduz como formalidade que não gera qualquer outra conseqüência em termos de apenação do contribuinte, vez que independentemente da sua efetivação, o crédito tributário apurado de ofício seria gravado com a penalidade específica para a hipótese de lançamento "ex officio".

Como se sabe, a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

A denominada multa "ex-officio" é aplicada, de um modo geral, quando a Fiscalização, no exercício da atividade de controle dos rendimentos sujeitos à tributação, se depara com situação concreta da qual resulte falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido. Vale dizer, a penalidade tem lugar quando o lançamento tributário é efetivado por haver o contribuinte deixado de cumprir a obrigação principal, e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

dessa omissão, voluntário ou não, resulte falta ou insuficiência no recolhimento do imposto devido.

Assim, quando se trata de lançamento de ofício, efetuado em razão de irregularidades constatadas pelo Fisco, descabe a aplicação da multa de mora pela apresentação fora do prazo da declaração de rendimentos, prevista no artigo 88, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995, sobre a mesma base de cálculo.

Não há como prevalecer, portanto, a multa de mora aplicada pelo atraso na entrega do formulário da declaração de rendimentos, na forma como fundamentada a exigência. Desta forma, é de se excluir a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos de pessoa física, relativa ao exercício de 1995, cobrada juntamente com a multa de lançamento de ofício, observando que a penalidade prevista no artigo 8º, do Decreto-lei nº 1.968 de 1982, e artigo 88, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995, incide quando ocorrer à falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, cabe tão somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.

Para concluir, é de se mencionar que é equivocado o entendimento do suplicante sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais, pelas razões alinhavadas a seguir.

Entende-se como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento aqui esposado é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

"O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;
2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;
4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

...

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões."

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

"Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação. ...

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal ...".

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. Assim, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa de 75% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal, não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Da mesma forma, 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 nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

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 veta-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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

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 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.

Assim, 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.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em lei, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13807.001311/98-11
Acórdão nº. : 104-20.416

de REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência tributária, relativo ao exercício de 1995, a multa de mora aplicada pela falta de apresentação da declaração de ajuste anual, cobrada concomitantemente com a multa de lançamento de ofício

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005



NELSON MALLMANN