



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Recurso nº. : 142.242
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 1999
Recorrente : LUIZ ANTÔNIO BETTIOL (FIRMA INDIVIDUAL)
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 06 DE JULHO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.390

PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN, nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

IRPJ – DECADÊNCIA – Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Por isto acolho a preliminar de decadência para os lançamentos realizados até 11/1998, vez que a ciência ocorreu em 23/12/2003.

PAF – ABUSO DE PODER – No procedimento não restou comprovada a prática de qualquer ato processual com excesso, por isto não prosperar o alegado “abuso de poder”. A ausência reiterada de respostas às intimações do fisco justificou o agravamento do percentual da multa aplicada.

IRPJ – LANÇAMENTO COM BASE EM EXTRATO BANCÁRIO – POSSIBILIDADE LEGAL – O entendimento expresso na Súmula 182, do TFR, publicada no DJ de 70/10/1985, baseado em julgados publicados entre 1981 e 1984, e no Decreto-lei n.º 2.471, de 01/09/88, foi superado após a edição das Leis nº 7.713 de 1988 e 8.021 de 1990. Esta, em seu art. 6º, autorizou a constituição do crédito tributário com base nos extratos bancários, quando o procedimento estivesse revestido de certeza. A Lei nº 9.430/1996 avançou ao admitir, nesses casos, o lançamento com base nas presunções, invertendo o ônus da prova.

IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO – O arbitramento do lucro não é penalidade, é apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real, parte do lucro líquido do exercício, ajustando-o, fornecendo o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado, seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

PROVA ILÍCITA – UTILIZAÇÃO DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A própria confissão da Recorrente sobre os atos por ela praticados torna sem efeito qualquer alegação de prova ilícita.

MULTA DE OFÍCIO - Nos lançamentos decorrentes de auditoria fiscal cabe a aplicação de multa de ofício. Havendo descumprimento de intimação fiscal, correto o agravamento do coeficiente aplicado, nos termos da letra 'a' do § 2º. do artigo 44 da Lei 9430/1996.

LANÇAMENTOS REFLEXOS – decisão sobre o processo matriz, faz coisa julgada para o decorrente.

Preliminar acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ ANTÔNIO BETTIOL (FIRMA INDIVIDUAL)

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ e CSLL para o 1º, 2º e 3º trimestre de 1998 e quanto ao PIS e COFINS para o período de janeiro a novembro de 1998, vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Relatora) que não acolhiam a decadência da COFINS e CSLL, e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes para redigir o voto vencedor.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


MARGIL MOURÃO GIL NUNES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390
Recurso nº. : 142.242
Recorrente : LUIZ ANTÔNIO BETTIOL (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

LUIZ ANTÔNIO BETTIOL (FIRMA INDIVIDUAL), Pessoa Jurídica de Direito Privado, já qualificada nos autos, teve contra si lavrados os autos de infração, no ano calendário de 1998, de fls.944 para o IRPJ, no valor de R\$ 185.979,25; fls. 951, para o PIS, no valor de R\$56.869,31; fls.958, para a COFINS, no valor de R\$ 174.982,64; fls.963, para e CSL, no valor de R\$ 83.991,70, multa de 225%, ciência em 23/12/2003, Enquadramento legal nos respectivos termos.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls.935/937, apontou o autuante, como causa de lançar, a omissão de contas bancárias, nos anos de 1998 e 1999, nas quais foram movimentadas importâncias de R\$ 23.545.435,49, enquanto as informações prestadas, através das DIPF no mesmo período, importaram em R\$ 34.455,00(fl. 17/20)

A fiscalização intimou o contribuinte, em 25/03/2003 (fls. 25/26), a apresentar cópia dos extratos bancários das contas mantidas em seu nome, do cônjuge ou dependentes, informando, também, se as contas mantidas no Banco Banespa e HSBC eram individuais ou conjuntas. Como não houve resposta, intimou os bancos a fornecerem cópias dos extratos, com base na Lei Complementar nº 105 de 2001. Documentos juntados às fl. 28/639 e 644/647.

Na conciliação das contas correntes foram excluindo valores que poderiam implicar em duplicidade de base imponible, conforme relatórios de fls. 649/680. Também foi Intimado o titular, às fl. 648, à apresentação, no prazo de 10 (dez) dias, dos documentos comprobatórios daqueles depósitos. Como não houve



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

resposta, intimou o Banco a fornecer cópias de parte daqueles documentos que foram juntados aos autos às fls. 686/899.

Esses documentos provaram a prática de atos de comércio pelo Sr. Antonio Bettiol e várias empresas distribuidoras de bebidas em S.Paulo e no Rio de Janeiro. Instado a prestar informações o contribuinte se manteve silente. Nos termos do artigo 41, parágrafo 1º., alínea b II da Lei 4506/1964 houve sua inscrição de ofício como pessoa jurídica.

Impugnação de fls. 984/1032, em breve síntese, argüiu a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos até novembro de 1998, pois a ação se concluíra em 12/2003. A justificativa para aplicação da multa também não prevaleceria, apenas com base em presunção.

O auto seria nulo. Os documentos se constituiriam em prova ilícita face à quebra do sigilo, na forma que se verificou nos autos. A utilização dos dados da CPMF, para fins de apuração de outros tributos, deveria observar o princípio da irretroatividade.

A Lei Complementar nº 105 de 2001, ao permitir ao Fisco a quebra do sigilo bancário, à revelia do qualquer autorização judicial, violou direitos e garantias individuais que nem mesmo por Emenda à Constituição poderiam ser alterados (CF, art. 5º, X e XII).

A Lei 10174/2001 não daria legalidade ao procedimento. A utilização das informações prestadas pelas instituições financeiras, para justificar o início dos trabalhos fiscais e para constituir de crédito tributário, feriria o § 3º da Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996, que vedou sua aplicação para tal fim, até 10/01/2001, data em que foi editada a Lei nº 10.174/200. Esta, na condição de lei nova, não poderia retroagir para atingir fatos ocorridos em 1999.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Os totais depositados não seriam de sua titularidade. Na conta corrente transitavam valores de terceiros, dos quais só perceberia as comissões pela intermediação das operações comerciais. Ademais, qualquer tributação só poderia incidir sobre os valores dos ganhos e nunca sobre os valores globais depositados. Como pessoa física estaria desobrigado de manter escrituração contábil. Tal exigência caberia, apenas, com relação às pessoas jurídicas.

Por fim, as presunções, ficções e indícios, seriam incompatíveis com os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, além de se situarem em âmbito jurídico diverso (processual - probatório), não conteriam também os imprescindíveis requisitos constitucionais da segurança e certeza pertinentes a ordem jurídico-tributária.

A decisão do juízo de 1º grau, às fls 1108/1136, julgou procedente, em parte, a ação fiscal, desqualificando a multa, sem, contudo, desagravá-la. Afastou a preliminar de decadência para o IRPJ sob argumento de que, em se tratando de lançamento de ofício a regra a ser seguida é aquela do artigo 173, I do CTN e para as contribuições o prazo seria de 10 anos.

Destacou os limites nos quais se conteria o julgamento, daí a impossibilidade do exame da constitucionalidade de leis ou da ilegalidade de normas tributárias aplicadas, em especial o disposto no § 3º do art. 11 da Lei 9.311 de 1996, com a redação dada pela Lei 10.174 de 2001, por ser tal matéria de exame restrito aos órgãos do Poder Judiciário.

Apenas argumentou, quanto ao sigilo bancário, que o art. 5º, inciso X, da Constituição Federal, não lhe faria menção expressa. Todavia, o artigo 145 consagrou os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, facultando, por conseqüência, à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais, e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

O Código Tributário Nacional, no artigo 197, disciplinou as formas de acesso da Administração Tributária aos bancos de dados dos agentes econômicos. No artigo 198 constam as restrições de uso, pelo fisco, das informações acessadas, ao reafirmar a obrigação do sigilo fiscal.

As informações obtidas junto ao sujeito passivo não se configuram quebra de sigilo e independência de autorização judicial, quando já instaurado o procedimento administrativo, posição firmada no Colegiado Administrativo conforme ementas que transcreveu:

"SIGILO BANCÁRIO (Ex. 89/92) - Informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras e usadas reserv.
"SIGILO BANCÁRIO (Ex. 89/92) - Informações obtidas regularmente junto às instituições financeiras e usadas reservadamente, no processo, pelos agentes do Fisco, não caracterizam violação do sigilo bancário" (Ac. 1º CC 101-91.561/97 - DO 09/12/97).

"SIGILO BANCÁRIO -.Não configura quebra de sigilo, o fornecimento ao Fisco, de informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, as quais permanecem protegidas sob o manto do sigilo fiscal. Inteligência dos artigos 197, inciso II, e 198, ambos do CTN.". (Ac. 1º CC 105-13223 – Sessão de 12/07/2000).

"QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO – Tendo a autoridade administrativa procedido em conformidade com o exposto no art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e estando esta plenamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não há que se cogitar em nulidade do lançamento." (Ac. 1º CC 104-17152 – Sessão de 17/08/1999)"

A Lei Complementar nº 105 de 2001, em seu art. 6º, parágrafo único, obrigou a inviolabilidade, por terceiros, dos dados bancários conseguidos em função de regular processo, determinações cumpridas no presente caso.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

No ministério de Hugo de Brito Machado, o direito individual ao sigilo ou à intimidade, é relativo, quando confrontado com o exercício da Administração Tributária:

"Não tivesse a Administração a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, não poderia tributar, a não ser na medida em que os contribuintes, espontaneamente, declarassem ao fisco os fatos tributáveis. O tributo deixaria de ser uma prestação pecuniária compulsória, para ser uma prestação voluntária, simples colaboração do contribuinte, prestada ao Tesouro Público. Certamente a questão da compatibilidade dessa faculdade com aqueles direitos individuais é das mais delicadas. É difícil, na verdade, determinar até que ponto pode o Fisco penetrar na intimidade do contribuinte. Não se pode todavia, admitir posição extremada dos que sustentam a impossibilidade de identificação dos elementos necessários à cobrança do tributo, a pretexto de preservar o direito individual ao sigilo ou à intimidade".

A suposta ineficácia da LC nº 105 de 2001, para a constituição de créditos tributários oriundo de fiscalizações realizadas a partir do cruzamento de dados da CPMF com a receita declarada, nos termos do comando normativo do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311 de 1996, opôs o parágrafo 1º do artigo 144 do CTN.

O dispositivo legal que definiu o fato gerador do tributo no presente caso, Lei nº 9.430 de 1996, art. 42, produziu efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997 (art. 87 da mesma Lei). O lançamento, que se refere ao ano-calendário de 1999, obedeceu ao comando do artigo 144, caput, do CTN.

O princípio constitucional da irretroatividade referido na Constituição Federal, art. 150, III, diz respeito às leis que instituem ou majoram tributos. Não se pode confundir a lei material que determina a cobrança do tributo, com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Também, mesmo antes da Lei Complementar 105/2001, a obtenção de dados bancários já estava prevista no art. 8º da Lei 8.021, de 1990, bem como no próprio CTN, em seu art. 197.

Mesma esteira da jurisprudência judicial como exemplificaria voto do Desembargador Federal João Surreaux Chagas, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Processo Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.70.01004516-3/PR, e sentença proferida pela MM. Juíza Federal Substituta da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo/SP, nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.028247-3, da qual transcreveu:

“Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2.001, em ofensa ao art. 144 do CTN, na medida em que a lei a ser aplicada continuará sendo aquela lei material vigente à época do fato gerador, no caso, a lei vigente para o IRPJ em 1998, o que não se confunde com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário remanescente, esta sim promulgada em 2.001, visto que ainda não decorreu o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda constituir o crédito previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, o que dá ensejo ao lançamento de ofício, garantido pelo art. 149, VIII, parágrafo único do CTN.”

Com isto restaria claro que as disposições da Lei 10.174 de 2001, relativas à utilização das informações da CPMF, para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos, não se restringiriam a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua edição.

A fiscalização, a partir do Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF, constatou que o contribuinte movimentou R\$ 23.545.435,49, nos anos-calendário de 1998 e 1999, enquanto declarou, como rendimentos tributáveis, apenas R\$ 34.455,00.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

A explicação fornecida levou a conclusão de que houve prática de atos de comércio no referido período, por isto a equiparação do contribuinte à pessoa jurídica. Frente à ausência dos livros contábeis houve arbitramento do lucro, com base nos citados depósitos. Entendeu o agente fiscal que se configurou a presunção de omissão de receitas contida no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996.

A insatisfação da impugnante teria vários matizes, quando se refere, por exemplo, a compreensão de que os depósitos bancários não constituiriam fato gerador do tributo, por não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos. Como também não representariam receita própria, pois parte dos recursos depositados era transferida para a empresa-vendedora. Sua parcela seria aquela referente às comissões recebidas.

Todavia, não houve contestação dos valores apurados pelo fisco, relativos aos depósitos efetuados em conta corrente, nem o arbitramento. Ausente a contestação expressa as matérias seriam consideradas não impugnadas pelo contribuinte, conforme previsto no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, (alterado pelas Leis nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, e nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), arts. 16 III, e 17.

A intimação para comprovar as origens dos recursos depositados não foi respondida. Ao contrário, alegou apenas o conteúdo do Decreto-lei nº 2.471 de 01/09/88 e da Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos, que considerou ilegítimo o imposto de renda arbitrado com base em extratos ou depósitos bancários, para se ver excluído do procedimento.

O entendimento expresso na Súmula 182, do TFR, publicada no DJ de 70/10/1985 e baseado em julgados publicados entre 1981 e 1984, já se encontraria superado após a edição das Leis nº 7.713 de 1988 e 8.021 de 1990, quanto mais à época da promulgação da Lei nº 9.430 de 1996, não podendo servir de fundamento para o presente caso.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

A Lei nº. 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, permitiu a fiscalização constituir crédito tributário com base nos extratos bancários, pois, em se tratando de lei posterior, o referido dispositivo tem efeitos derogatórios ao Decreto-lei nº 2.471 de 1988.

Esta lei obrigava a certeza no procedimento não cabendo, apenas, a presunção. Deveria ser expresso o nexos causal entre cada depósito e o fato que representasse a omissão de receita, invertendo o ônus da prova, nos termos do artigo 334 do Código de Processo Civil. O texto de José Luiz Bulhões Pedreira (*in* Imposto sobre a Renda-Pessoas Jurídicas-JUSTEC-RJ-1979-pág.806) sintetizaria a questão:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso”.

A incorporação das presunções na ordem jurídico-tributária seria fato inconteste. Estabeleceu a lei, com base naquilo que se observa na maior parte dos casos (segundo o critério da razoabilidade) onde, ocorrida determinada situação fática, poder-se-ia presumir, até prova em contrário (a cargo do contribuinte), a consequência. Exemplos dessas hipóteses legais podem ser vistas no art. 281 do RIR/99 (há muito incluídas na legislação fiscal), alinhadas àquelas já incluídas no art. 6º da Lei n.º 8.021 de 1990 e no art.42 da Lei n.º 9.430 de 1996.

Houve licitude no estabelecimento das presunções legais em relação aos anos-calendário fiscalizados. As reclamações seriam despropositadas, frente aos depósitos bancários não escriturados ou com origem não comprovada. Nos anos-calendário verificados, tal fato é hipótese presuntiva de omissão de



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário. Inexistindo tal comprovação é lícito concluir que se trata de receita tributável não incorporada àquelas registradas na escrituração.

Entendimento é reiterado pela Câmara de Recursos Fiscais, conforme trecho/ementa que transcreveu:

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao Fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Acórdão 01-0.071/80).

PRESUNÇÕES LEGAIS - A constatação, no mundo factual, de infrações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não-ocorrência da infração (Acórdão 1º CC 103-20.397/00).

Provada restaria a licitude e legalidade do procedimento. As oportunidades oferecidas ao sujeito passivo para justificar os depósitos bancários não surtiram efeito.

Frente às atividades do contribuinte e a documentação acostada aos autos restou evidenciada a prática, no curso do ano-calendário de 1999, com ânimo de lucro, de atividade de comércio, conforme expressamente declarado. A prática reiterada de compra e venda de bebidas configurou a habitualidade e objetivo de lucro. Por este motivo a pessoa física do comprador e vendedor foi



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

equiparada à empresa individual, nos termos do art. 17, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 200, de 13/09/2002.

Em havendo a equiparação da pessoa física a uma empresa individual, esta se sujeitaria a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos termos previstos no art. 41, § 1º, b, II, da Lei nº 4.506 de 1964, consolidado no art. 150 do RIR/99.

Inexistindo escrituração contábil, ou outros elementos que pudessem mensurar a receita tributável do período fiscalizado, cabível o arbitramento do lucro com base nos elementos conhecidos. Por isto deveria ser mantida a autuação com base nos depósitos não comprovados, decorrentes da atividade habitual e profissional de comércio de bebidas, da pessoa jurídica equiparada, conforme o disposto nos termos dos arts. 42 da Lei nº 9.430 de 1996 e arts. 150, II, do RIR/99.

A multa fora qualificada e agravada, frente ao não atendimento a intimação fiscal. A interessada argüiu que não restara comprovado o seu intuito de fraude e a simples omissão de receitas ou falta de registro de notas fiscais na escrituração seria insuficiente para respaldar a pretensão do fisco.

Quanto a multa qualificada, de 150%, a exigência teve como amparo o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Para dar eficácia a este dispositivo deveria restar comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

O julgador concluiu que não restara demonstrado, nos autos, a ação ou omissão dolosa pela qual o sujeito passivo tivesse impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e o conhecimento dela por parte da fazenda pública. Por isto a multa cabível seria aquela prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeitando o contribuinte, à incidência da multa de 75%.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Sentido no qual transcreveu as ementas dos seguintes acórdãos:

"MULTA AGRAVADA – FRAUDE – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 100%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, além disso para que a multa de 300% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. **A manutenção de depósitos bancários à margem da escrituração, em nome próprio, pode caracterizar omissão no registro de receitas pela pessoa jurídica, porém não caracteriza evidente intuito de fraude,** nos termos do artigo 992, II, do RIR/94 (g.n.; Ac. 104-16.858, sessão de 23/02/1999, DOU em 19/05/1999)

MULTA DE OFÍCIO – ART. 44, INCISO II, DA LEI Nº 9.430/96 – Para a aplicação da multa de ofício agravada, na forma do inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é imprescindível que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulados na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente." (Ac. CC 303.29280 – Sessão de 22/03/2000).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Apurado que recursos ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em contas de pessoas físicas, empregados, contas estas movimentadas pela própria empresa, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto devido a multa de 50% prevista no artigo 728, inciso II, do RIR/80, visto não ter sido comprovado minuciosamente nos autos o "evidente intuito de fraude", hipótese que justificaria a aplicação da penalidade agravada de que trata o inciso III deste artigo. (Ac. CSRF nº 01-1.629 - Sessão de 24 de março de 1994)".

Quanto à majoração da multa, prevista no §2º do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, constatou que, de fato, a contribuinte deixou de atender, deliberadamente, a intimação para fornecer os extratos das contas bancárias que deram origem à movimentação financeira, cabendo à hipótese prevista no §2º,



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

alínea "a", do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, sentido no qual reproduziu ementa de acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"MULTA AGRAVADA – NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO – Cabível o agravamento de 75% para 112,5% no percentual da multa de lançamento de ofício quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu as intimações fiscais para apresentação de informações relacionados com as atividades da fiscalizada. (Ac. 101-93.365, sessão de 21/02/2001, DOU em 24/04/2001)"

Reduziu a multa de ofício de 225% para 112,5% e aplicou o decidido aos reflexos.

Ciência em 21/07/2004, recurso interposto em 17/08/2004, às fls. 1102/1147, onde repetiu os argumentos expendidos na inicial.

Reclamou da aplicação retroativa da Lei 10174/2001 a fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, bem como da falta de respeito aos preceitos do parágrafo 3º. do artigo 11 da Lei 9311/1996. Lembrou que a retroatividade admitida seria aquela do artigo 106 do CTN. Na Lei de introdução ao Código Civil estaria o respaldo às suas conclusões. Ademais, o artigo 150, III, a proibiria a forma utilizada nos autos.

Não poderia a autoridade administrativa agir com base em lei nova para exigir tributo de períodos anteriores. A irretroatividade, segundo Hugo de Brito Machado, no artigo "A Supremacia Constitucional como Garantia do Contribuinte, publicado na revista Dialética de Direito Tributário n. 68, pg. 51/52", bem definiria que o procedimento não prosperaria, pois a irretroatividade é sinônimo de segurança jurídica.

A lei nova não poderia atingir fatos já juridicizados pela lei anterior, nos termos do artigo 5º., inciso XXXVI, da Constituição Federal. Linha na qual



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

transcreveu ementas e partes do voto exarado no ac. 104-19.272 e ementa do ac. 104-19.498.

Do judiciário transcreveu partes do AI 2001.03.00.017599-9 3ª.Região, Des. Newton de Lucca, para concluir que a predominância da Constituição, em face da lei, que tende abolir garantias nelas resguardadas, não prevaleceria:

“A supremacia da Constituição importa, portanto, num primeiro aspecto: o aspecto material. Não é lícito a qualquer poder por ela constituído exigir alguma coisa que não se coadune com o direito fixado na constituição. O conteúdo, seja de uma lei estabelecida pelo poder legislativo, seja de um ato qualquer de qualquer dos poderes, não pode contrariar o das normas constitucionais. (Manoel Pedro Pimentel, Estado de Direito e Constituição, ed. Saraiva, p. 80)”

De Sacha Calmon Navarro Coelho, transcreveu:

“a constituição não é lugar para se fazer meras recomendações. O direito não ensina nem aconselha, simplesmente prescreve. Comentários à constituição de 1988 – Sistema Tributário, 3ª. ed. Forense, p.90)”

A irretroatividade seria uma das cláusulas pétreas da constituição e o artigo 105 do CTN confirmaria este preceito constitucional.

Argüiu, ainda, a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 1998, na linha de vários julgados deste Conselho, da Câmara Superior e doutrinadores, concluindo que se trataria de lançamento por homologação.

No mérito a ação também não prosperaria por se basear em sinais exteriores de riqueza, tese não acatada pelos tribunais judiciários. O recorrente era simples intermediário na atividade de vendas de bebidas. Os valores que circulavam em sua conta-corrente pertenciam ao dono dos produtos revendidos. Sua



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

responsabilidade se faria, apenas, sobre as parcelas percebidas a título de comissão.

Transcreveu acórdãos da Câmara Superior e decisões judiciais ocorridas sob vigência da Lei 8021/1990 e súmula 182 do antigo TRF, para concluir que os depósitos não bastariam para suportar o lançamento. Estes poderiam significar indícios de omissões de receitas, mas não nos valores atribuídos.

O lançamento com base em presunção não prosperaria, por não ser admitido no direito brasileiro. O artigo 43 do CTN seria a base de validação para qualquer lançamento. Claro, também, ao afirmar que a obrigação tributária surgiria com a ocorrência do fato gerador (art. 113, parágrafo 1º, 114, 116 e 142 do CTN) e este não poderia ocorrer por presunção ou ficção, pois o princípio da legalidade seria com estas incompatíveis.

No dizer de Rubens Gomes de Souza em seu Compêndio de Legislação Tributária – edição 1975, pg. 103:

“A primeira finalidade do lançamento é constatar oficialmente que o fato gerador ocorreu”.

Mesma linha de Ives Gandra Martins (Caderno de Pesquisas Tributárias – Resenha – ed. 1984 – pg.41):

“Por essas razões, o direito tributário brasileiro, por força da lei maior e de sua lei explicitadora, não admite “ficções jurídicas” nascidas de legislação ordinária, em desacordo com o tipo descrito na lei maior ou na lei complementar. As presunções ou indícios, por outro lado, em face da dúvida pertinente à falta de desenho completo do fato gerador pretendido pelo sujeito passivo, não podem ser aplicados, sempre que se utilize de interpretações extensivas”.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Todos esses argumentos demonstrariam que as presunções, ficções e indícios não se compatibilizariam com os princípios da legalidade e da tipicidade, porque além de se situarem em âmbito jurídico diverso (processual – probatório) não conteriam os imprescindíveis requisitos constitucionais da segurança e certeza que norteiam o direito tributário.

Ofereceu como questões subsidiárias sua insatisfação quanto ao agravamento do percentual aplicado, pois atendera, verbalmente, a todas as intimações do fisco. Ademais, a obtenção do xerox dos extratos bancários exigia dele uma soma de valor elevadíssimo para sua condição de motorista. O próprio autuante afirmara que em contacto telefônico com a recorrente obtivera esclarecimentos quanto a sua atividade, fato posteriormente comprovado por terceiros.

Não poderia também lhe ser imposto tal ônus, no exíguo prazo concedido, quando seria ônus do próprio autuante, como poder público, providenciar tais documentos. Neste fato estaria materializado o excesso de exação e abuso do poder-dever de fiscalizar. Na primeira figura pela falta de subsunção do fato à norma, incapaz de comportar a multa ora aplicada.

Quanto ao abuso de poder transcreveu artigo de Hugo de Brito Machado, (RD DT 24/61) para concluir que o excesso cometido precisaria ser reparado. Pediu provimento.

Despacho de fls.1232 dá seguimento ao recurso.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

VOTO VENCIDO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

Trata os autos de lançamento referente ao ano calendário de 1998, de fls.944 para o IRPJ, fls. 951, para o PIS, 958, para a COFINS, fls.963 para e CSL, fatos impositivos referentes aos períodos de março, junho, setembro e dezembro de 1998, ciência em 23 de dezembro de 1998.

Invocou a recorrente a decadência para os fatos geradores ocorridos até novembro de 1998. A autoridade de 1º. Grau negou sob argumento de que, como se tratava de lançamento de ofício o prazo se faria nos termos do artigo 173 do CTN.

A partir da lei 8383/1991, o imposto de renda das pessoas jurídicas, passou a ser devido, à medida em que os lucros fossem auferidos, mensalmente. Ao antecipar seu pagamento para o encerramento de cada mês, o legislador criou uma regra para recolhimento, independente de qualquer atividade estatal. Nesta modalidade, o termo inicial da contagem do prazo de decadência teve regência na regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Este o entendimento deste Colegiado e do STJ, do qual é exemplo a decisão unânime proferida no julgamento dos embargos de divergência julgado em 07/04/2000, RESP 101.407-SP Relator Min. Ari Pargendler:

"Tributário, Decadência. Tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, parágrafo



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

4º do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos”.

Por isto entendo que o imposto de renda e o PIS foram alcançados pela decadência. Quanto às contribuições sociais sobre o lucro, a contagem se fará nos termos do artigo 45 da Lei 8212/1991:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO/COFINS - A criação dos tributos, modo de apuração e a de extinção do crédito tributário estão no campo privativo das competências cometidas aos entes tributantes, espaço reservado na Constituição Federal, que nenhuma lei complementar pode restringir ou anular. O prazo decadencial das contribuições sociais é regulado pelo artigo 45 da Lei 8212/1991. Ac. 108.07325, de 19/03/2003.”

A causa de lançar decorreu da ocultação de contas bancárias, nos anos de 1998 e 1999, nas quais foram movimentadas importâncias de R\$ 23.545.435,49 enquanto as informações prestadas através das DIPF no mesmo período importaram em R\$ 34.455,00.

As razões nas duas versões apresentadas argüem a preliminar de nulidade por desrespeito aos princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica.

O dispositivo aplicado deveria ser compreendido dentro dos limites de seus termos e na vigência conferida através da Lei de introdução do Código Civil, que regula a vigência da lei no tempo. Outro sentido não se depreenderia do seu texto que pudesse sustentar a amplitude conferida pelos autuantes, ao considerar depósitos em conta de terceiros como omissão de receitas da apelante.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Reclama as razões de apelo suposto desrespeito aos princípios constitucionais que regem o processo administrativo fiscal. Contudo, tal conclusão não prospera. Os dispositivos foram aplicados em estrita obediência às atividades específicas da administração tributária. Também, não cabe a este Colegiado, discutir aplicação de norma legal sob argumento de ferir princípios constitucionais. Esses princípios, por força de exigência tributária, deverão ser observados pelo legislador, no momento da criação da lei. Os atos de ofício praticado pela autoridade administrativa presumem-se legais, mesmo porque, a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O controle dos atos administrativos nesta instância se refere aos procedimentos próprios da administração, que são revistos conforme determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, seguindo o comando do Decreto 70235/1972 nos artigos 59, 60, 61.

O Jurista Hugo de Brito Machado, em ensaio sobre "O Devido Processo Legal Administrativo e Tributário e o Mandado de Segurança", publicado no volume Processo Administrativo Fiscal coordenado por Valdir de Oliveira Rocha - Dialética - 1995 esclarece:

"Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a argüição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a argüição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria administração. O contribuinte por seu turno, não terá interesse processual, nem fato para fazê-lo. A decisão tornar-se-á assim definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido ou venha a ser considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o 'guardião da Constituição".



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Como bem explicitado na decisão recorrida, as objeções apresentadas não demonstraram a ocorrência de qualquer fator impeditivo, capaz de opor obstáculos à aplicação dos comandos legais que embasaram o feito. Orientação do Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, deixa claro, não ser o contencioso administrativo foro apropriado para o exame de questões relativas à constitucionalidade de leis. Somente quando há declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, de lei, de tratado ou de ato normativo, é permitido às autoridades fiscais afastarem a aplicação desses dispositivos (Decreto nº 2346, de 10 de outubro de 1997 e Parecer PGFN/CRE nº 948, de 02/06/1998).

Afirma o sujeito passivo que não seria possível a utilização dos dados da CPMF para fins de lançamento de outros tributos, no período compreendido entre e 10 de janeiro de 2001 e 25 de outubro de 1996, nos termos da Lei 9311/96 conforme previsto artigo 11, parágrafo 3º. Tal possibilidade só apresentada a partir da Lei Complementar 105 e com ressalvas.

A edição da Lei 10174, de 10/01/2001 reacendeu a velha polêmica da utilização dos dados guardados pelo sigilo bancário, em procedimentos administrativos, para fins tributários.

O tema não tem mais o tratamento recebido do direito pátrio até quase o final do século passado. Àquela época, às tentativas das autoridades tributárias para mudar o entendimento da impossibilidade de sua quebra no âmbito administrativo, visando coibir a evasão tributária que privava os cofres públicos dos recursos necessários à instalação do estado social de direito, preconizada na Constituição de 1988, sempre esbarrava no poder econômico institucionalizado. As investidas legislativas eram neutralizadas sob argumento de que o diploma brasileiro consagrava como "cláusula pétrea" o sigilo bancário, no bojo dos direitos e garantias individuais constantes do artigo 5º da CF.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

A cada tentativa as alterações legislativas sofriam interferência da jurisprudência, sempre firme em garantir a inviolabilidade dos dados bancários, permitindo sua abertura, apenas por ordem judicial.

A Lei 10174/2001, expressamente autorizou às autoridades dos três poderes da República, em especial às administrativas, a requisitarem dados bancários dos contribuintes, sem necessidade de prévio exame da existência de indício de crimes contra essas pessoas físicas ou jurídicas, pelo poder judiciário.

Os contribuintes, em geral, entendem que não poderia o fisco utilizar os dados da CPMF para verificar a existência de créditos tributários de outra natureza, até a revogação do artigo 11, inciso 3º, da Lei 9311/1996. A recorrente também, sob argumento de que tal permissão só seria exequível para os fatos geradores ocorridos após 11 de janeiro de 2001, o que implicaria em nulidade do auto.

Contudo, esta não parece a melhor conclusão, porque esta lei não traz em si critério material. Representou, apenas, mais um instrumento de fiscalização, em consonância com o princípio da inquisitorialidade e da indisponibilidade dos bens públicos, contidos no comando do parágrafo 1º do artigo 144 do CTN, como se depreende à sua leitura:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

A Lei 10174, não criou tributo. Apenas apresentou mais um instrumento de fiscalização para que a administração tenha seus instrumentos fiscalizatórios "em tempo real" para coibir as novas formas de subterfúgios que são empregados para fuga à tributação (e nem sempre de forma lícita). Por outro lado, se poderia também questionar a existência do parágrafo primeiro do artigo 144 do CTN. Senão para casos como dos autos, para que serviria?

No caso dos autos haveria colisão entre os dispositivos da Lei 9311/1996 e 9430/1996, qual deveria prevalecer?

Este tema remete às regras de interpretação quanto à aplicação dos princípios aos casos concretos. Na ponderação de valores hierárquicos qual prevaleceria em caso de colisão? Entendo responder a questão o artigo produzido pelo Prof. TORRES, Ricardo Lobo, em O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104/coordenador Valdir de Oliveira Rocha. S.Paulo.Dialética,p.235/7, onde lembra que, no direito tributário, a interpretação segue a teoria geral podendo ser dividida em três momentos distintos, dentro da jurisprudência dos conceitos, dos interesses e dos valores.

Na jurisprudência dos conceitos o espaço fiscal foi tomado pela interpretação formalista e conceitual. A interpretação econômica do fato gerador é a tônica na jurisprudência dos interesses. Àquela referente aos valores é contemporânea e adotada em todos os países que privilegiam a interpretação jurídica atrelando-a aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça, primados do estado de direito. Sua origem vem do pandetismo alemão, que trouxe para o campo do direito fiscal os fundamentos do direito civil, com sobreposição ao direito tributário. Por esta escola os conceitos da estrita legalidade, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade legislativa, da autonomia da vontade, do caráter absoluto da propriedade eram da maior relevância. Na história se alinhou ao Estado Liberal cuja máxima era o individualismo possessivo.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

A interpretação baseada na jurisprudência dos interesses considerava o aspecto econômico do fato gerador. Originou-se no artigo 4º do Código Tributário Alemão, de 1919, e foi seguida pelos italianos sob nome de interpretação funcional. Os primados dessa escola, a autonomia do direito tributário; possível uso da analogia; a capacidade contributiva decorrendo dos fatos sociais; atividade judicante integrativa; estado intervindo na propriedade. Na história representou o Estado do Bem Estar Social, também chamado Estado da Sociedade Industria que vigorou até os anos 70.

A interpretação valorativa trouxe para a teoria geral do direito o primado da justiça e dos direitos humanos. Os excessos das duas correntes se amalgamaram. O direito tributário também sofreu influências e reformulações. É o momento do estado Democrático de Direito que no dizer do Prof. Lobo Torres é o "Estado da Sociedade de Risco".

As teses com características pós positivistas começaram a surgir, superando o impasse em que se encontrava a teoria da interpretação do direito tributário, com destaque para os princípios estruturais do Estado Democrático de Direito. Nessa esteira o artigo 1º da Constituição brasileira expressamente consagrou: "soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo". A capacidade contributiva vem aplicada sem desvincular-se da idéia de justiça, obtida por argumentação democrática, ponderada com o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica, em conformação com a segurança da regra mas não no absolutismo da interpretação anterior.

Aqui, fundamental a interdependência das normas, frente aos princípios, como vetores de interpretação. Estes, pertencentes ao sistema de valores sendo ajustáveis entre si. Quem define sua aplicação é o caso. Ao revés das normas que são extremamente "egoístas" e não aceitam ser contrariadas os princípios se harmonizam, quando devidamente ponderados diante do interesse que protege.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

O seu ajuste não compromete a segurança jurídica ou legalidade, suas "tramas" sustentam a estrutura do tecido jurídico a fim de não fragilizá-lo.

O que me faz concluir que o princípio inquisitório e da indisponibilidade dos bens públicos, de observação obrigatória no exercício da atividade fiscalizatória, permite a utilização dos instrumentos que facilitem o exercício deste poder/dever do Estado democrático de direito. Quando a lei nova cria mais uma possibilidade de "otimizar" esses instrumentos, permitindo dotar o estado de mais poder coercitivo é bem-vindo, pois os ilícitos são criados a uma razão que cresce em progressão geométrica aos fatos jurídicos, enquanto o Estado, se aparelha, frente à mesma razão, crescendo em progressão aritmética.

O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 2ª ed.1999, p. 120/121 leciona, ainda, que o "procedimento administrativo de lançamento é o caminho juridicamente condicionado por meio do qual a manifestações jurídicas de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior o ato administrativo do lançamento. (...) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento- e , portanto insuscetível de renúncia".

É questionável até que ponto se pode apregoar a tese do sigilo bancário como estrutura primária de garantia do estado democrático de direito, o que remete aos princípios que o sustentam.

A sua base são princípios mais econômicos que jurídicos. A maioria dos países desenvolvidos o mantêm, visando atrair e manter clientes e investidores com a garantia da inviolabilidade do conhecimento dos seus recursos financeiros por terceiros, inclusive o estado, a exemplo do que acontece com a Alemanha, Áustria, Suíça e Uruguai.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Os países dispensam tratamento jurídico ao sigilo dos dados bancários, a partir das circunstâncias políticas e sociais vigentes e dos valores que professam. Sacha Calmon Navarro Coelho promoveu a seguinte conclusão, referindo-se ao tratamento atual da matéria no Brasil, afirmou:

"O tratamento jurídico do sigilo bancário na atualidade pesa questões opostas, interesses contrapostos, todos de profunda relevância social, pública e coletiva. De um lado são raras as constituições que o enxergam como direito fundamental do cidadão, que se opõem ao devassamento de sua privacidade por meio da divulgação de dados pessoais, direito socialmente apoiado na perspectiva de crescimento do sistema financeiro, dos créditos e dos investimentos; de outro lado, aparece a necessidade de combater a prática de crimes de todo gênero, inclusive a sonegação fiscal, levando o legislador a prever exceções, quebras e rupturas do sigilo.

E constatou que:

Mesmo nos anos 90, que se propõem a combater o ilícito fiscal, a grande maioria dos países desenvolvidos mantêm a observância rigorosa do sigilo bancário em relação ao Fisco, entretanto, o sistema de proteção é sempre relativo, jamais absoluto, mesmo naqueles países de longa tradição de reserva, em face das requisições das autoridades fazendárias. A quebra do princípio de proteção ao segredo, como toda exação, está condicionada às cautelas e formalidades exigidas pela lei ou pela Constituição."

Ou seja, preservada a legalidade e observado o devido processo legal a existência do sigilo bancário é relativa.

Neste particular, vejamos o tratamento que os países desenvolvidos dispensam ao tema. Em que pese não haver uniformidade de procedimento, em sua maioria é mantido o sigilo bancário, exceto quando pode acobertar "dinheiro sujo" originado em ilícitos comerciais ou tributários, em especial quando se tem notícia de fraude, dolo ou simulação resultando em crimes em suas diversas manifestações (comerciais, tributários ou financeiros).



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

No lançamento a base legal se fez no artigo 42 da Lei 9430/1996:

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

Este artigo inverte o ônus da prova e como tal o sujeito passivo fornecerá ao administrador tributário os esclarecimentos necessários dos fatos jurídicos detectados na ação fiscal. Nos autos, a pessoa jurídica provou que os depósitos eram seus. Por isto se pergunta onde caberiam as objeções argüidas quanto às leis 9311/1996 e 10174/2001, se a base legal foi a 9430/1996? Poderíamos também admitir o “direito adquirido de delinquir” e o “ato jurídico imperfeito” ratificado pelo Estado?

Partilho do entendimento de que o administrador tributário, diante de um indício, pela vinculação que se obriga na investidura do cargo público, deverá buscar provas que suportem o lançamento e não pode desprezá-las sob argumentos de suposta ilegalidade, não verificada.

A autoridade lançadora provou a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. A prática adotada pelo sujeito passivo demonstrou, inequivocamente, sua atividade comercial de fato e sua completa ausência de respeito às formalidades.

A cobrança ora realizada tenta recompor operações comerciais com efeitos tributários realizadas de forma irregular, sem oferecimento à tributação de qualquer importância, sem qualquer respeito à verdade material. Nenhuma contraprova foi apresentada, e os argumentos foram apenas de caráter doutrinários.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Nas regras referentes à análise probatória devem ser consideradas aquelas que informam o princípio da liberdade probatória no direito brasileiro.

Com efeito, caberia à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco e foi o que ocorreu nos presentes autos. Através do cotejo entre os valores declarados para o fisco federal e a movimentação financeira mantida à margem de qualquer registro oficial, em nome da pessoa física, restou demonstrada, inequivocamente, a omissão de receita.

O indício na realidade é uma prova indireta, ou seja, prova-se determinado fato que apesar de não estar diretamente relacionado com o fato ao qual se pretende comprovar, pode a ele ser relacionado através do método lógico-presuntivo. O indício, portanto, é complementado pela presunção, que pode estar prevista em lei (presunção legal), decorrer de uma análise lógica do indício (presunção simples) ou ainda decorrer da própria experiência do aplicador (*presunção de hominis*).

Comprovado, portanto, o fato constitutivo do direito de lançar do fisco, caberia a recorrente alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 333 CPC, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

A tentativa da recorrente em derrubar as provas produzidas pelo fisco não foi adiante posto que foram apresentados apenas argumentos teóricos, quanto ao tema, ensina Paulo de Barros Carvalho:

“Se os fatos são entidades lingüísticas, com pretensão veritativa, entendida esta cláusula como a utilização de uma linguagem competente para comprovar o consenso (Habermas), os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderam sustentar-se em face das provas em direito admitidas.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Aqui no hemisfério do direito, usar competentemente a linguagem significa manipular de maneira adequada os seus signos e em especial a simbologia que diz respeito às provas, isto é, as técnicas que o direito positivo elegeu para articular os enunciados fáticos que opera. De ver está que o discurso prescritivo do direito posto, indica fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios jurídicos, por mais evidente que sejam. O sistema do direito positivo estabelece regras estruturais para organizar como fatos e situações existenciais que julga relevantes. Cria com isso, objetivações, mediante um sistema articulados de símbolos que vão orientar os destinatários quanto ao reconhecimento daquelas ocorrências." (Teoria da Prova do Direito Tributário – Suely Gomes. Hoffmann – Copola Editora -1999 73/74)"

No campo do DT, valerá a linguagem melhor elaborada sobre o fato, respaldada nas provas produzidas, segundo as formas determinadas na lei.

A obrigatoriedade de se observar as decisões administrativas e judiciais, invocadas nas razões de apelo também não avança. Não há efeito vinculante entre elas e mesmo se houvessem, não dizem respeito a matéria dos autos. Por outro lado, a matéria já foi conhecida neste Colegiado e teve decisão unânime na sessão de 04 de dezembro de 2003, Ac n.º.:108-07.631 e esteve assim ementado:

"DECISÃO ADMINISTRATIVA – FUNDAMENTAÇÃO – Não deve ser considerada nula a decisão administrativa de Primeira Instância que, além de preencher todos requisitos legais formais, apresenta-se devidamente fundamentada.

PROVA ILÍCITA – UTILIZAÇÃO DE DADOS RELATIVOS À CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A própria confissão da Recorrente acerca da ilegalidade dos atos por ela praticados torna sem efeito qualquer alegação de prova ilícita".



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

A atividade fiscal é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional. Não compete a autoridade fiscal, nem ao julgador administrativo, determinar outra forma de proceder, quando os fatos se subsumem a norma, não sendo possível o desvio do seu comando.

Ao argumento de mérito de que ação não prosperaria por se basear em sinais exteriores de riqueza, não é esta a tese dos autos.

O recorrente não provou sua condição de "simples intermediário na atividade de vendas de bebidas". Se os valores que circularam em sua conta-corrente pertenciam a terceiros, quem, seu legítimo dono? Porque não apontá-los? Sua responsabilidade se faria apenas sobre as parcelas percebidas a título de comissão? Onde estão os contratos assim pactuados?

Os acórdãos da Câmara Superior e as decisões judiciais trazidas à colação ocorreram sob vigência da Lei 8021/1990 e súmula 182 do antigo TRF, não sendo mais aplicáveis aos dias atuais. A mudança do estado de direito da matéria se fez através da Lei 9430/1996 que concedeu aos depósitos bancários força jurídica para suportar o lançamento. Afastar esta assertiva dependeria da recorrente que é quem detém, com propriedade, a verdade e as provas dos fatos. Por isto os argumentos de desrespeitos aos artigos 43, 113,114,116 e 142 do CTN, restam prejudicados, pois partiram de uma premissa equivocada.

O agravamento do percentual aplicado decorreu da falta reiterada de informações requeridas pelo fisco. A resposta a um telefonema não é prova suficiente do atendimento às intimações demandadas na presente ação fiscal.

E a aplicação da multa tem natureza obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos ela se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executa-se com prevalência de uma só vontade: a do credor.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Seu caráter é indenizatório ou de sanção penal. Representa o instrumento de que o Estado dispõe para coagir o devedor a satisfazer a obrigação. Se moratória, tem por fim incitar o devedor ao pagamento do tributo no prazo estipulado. Quando pune infração específica, tem características semelhantes à sanção penal comum, por punir um ilícito fiscal. Ela não prevê o ânimo de delinquir. Basta o não cumprimento da obrigação, a infração a um dispositivo legal administrativo, independente da vontade do agente. Ocorre se presentes os pressupostos de natureza material.

Na Lei 9430/1996 está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no sistema tributário federal. A seção V do capítulo IV- Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício

A multa imposta no descumprimento da obrigação tributária principal tem analogia com a cláusula penal convencional, prevista no direito privado. A diferença é que nestes casos decorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.

O devedor civil tem dois vínculos, um, o débito contraído e o outro, a responsabilidade para quitá-lo. Quando não o faz, poderá sofrer execução, onde o patrimônio pessoal responderá pela satisfação da dívida. Este mecanismo teria semelhança com a multa aplicada nos procedimentos de ofício. Autuado o contribuinte e confirmado o débito, deverá realizar o pagamento. Tal não ocorrendo, poderá ter o débito inscrito em dívida ativa e encaminhado à execução.

Sua base se assenta na Lei 9430/1996. No caso dos autos, nos dispositivos seguintes:

“Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuando a hipótese do inciso seguintes:

§2º.As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

- a) prestar esclarecimentos;
- b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts.11 a 13 da Lei 8218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8383, de 30 de dezembro de 1991;
- c) Apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38."

As multas compensatórias são proporcionais e bastantes para satisfazer o erário, como o ressarcimento do prejuízo causado pela falta de pagamento. As sanções pecuniárias tem por fim restaurar o patrimônio do credor, deixando-o nas condições que estaria se o pagamento houvesse ocorrido tempestivamente.

Havendo atos praticados com infração, conceituada como crime, ou quando há presença de dolo específico nas infrações, conforme o artigo 137 do CTN, cabem as multas de caráter punitivo e por isto de maior valor, pois sua natureza não é mais compensatória e sim punitiva.

Também punitiva é a característica do parágrafo 2º., letra 'a' do artigo 44, acima transcrito, sendo clara sua definição. Nos autos houve descumprimento dos prazos estipulados para prestação de esclarecimento como bem destacou a decisão recorrida.

A multa decorre da natureza do ilícito. Como norma penal em branco é preenchida segundo o tipo ao qual se subsume. Sendo norma de



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

superposição, em complemento ao direito tributário, somente este dirá o que vem a ser tributo, quais suas espécies, quem é o contribuinte, responsável ou substituto.

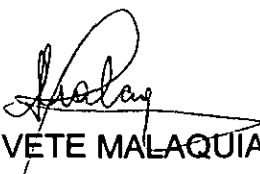
Nos autos o ilícito decorreu da manutenção à margem do conhecimento fiscal de receitas operacionais tributáveis, com a finalidade de omitir do fisco tais valores e oferecer à tributação um quanto menor que o devido. Conduta prevista na norma inculpada no artigo 44 inciso I da lei 9430/1996, agravada por ter se tipificado a conduta prevista na letra 'a' do parágrafo 2º, conforme antes explicitado.

Quanto aos lançamentos decorrentes, frente aos efeitos da decisão do principal, por conta da vinculação que os une, as conclusões daquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não apresente argüições específicas ou elementos de prova novos:

"LANÇAMENTO DECORRENTES – EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL – Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presente argüições específicas ou elementos de prova novos".

Diante do exposto deixo de comentar os demais argumentos por restarem prejudicados e Voto no sentido de acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos até novembro de 1998 para o IRPJ e PIS, e quanto ao mérito, Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 06 de julho de 2005.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO





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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARGIL MOURÃO GIL NUNES, Relator Designado

Inicialmente gostaria de registrar a clareza do voto proferido, que me permitiu formar convicção quanto à matéria em debate, juntamente com meus pares.

Peço vênia a Ilustre Conselheira Relatora para dela discordar. Assim também discordar do conteúdo do ACÓRDÃO DRJ em Ribeirão Preto, com recursos voluntário e de ofício, quanto à decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Não existe unanimidade nesta câmara quanto a decadência quinquenal para os tributos COFINS e CSLL, porém sou da corrente que adota os cinco anos contados a partir do fato gerador para que se estabeleça o prazo decadencial.

No caso vertente o fato gerador se deu nos diversos meses de 1998, e a constituição do crédito tributário foi cientificada ao sujeito passivo em 23/12/2003, após cinco anos para os meses de janeiro a novembro de 1998, a despeito o que determina o Artigo 150, parágrafo 4º. do CTN.

Cabe razão ao contribuinte, na parte relativa à decadência do lançamento até o mês de novembro/1998. O auto de infração foi entregue ao contribuinte em 23/12/2003, portanto mais de 5 anos após a ocorrência de fatos geradores de 1998.



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

Processo nº. : 13888.002748/2003-10
Acórdão nº. : 108-08.390

Já está pacificado o entendimento que, a partir da Lei 8.383/91, o lançamento do IRPJ é o chamado "por homologação", e aos demais tributos decorrentes, IRF, PIS, COFINS e CSLL, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, que determina a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador.

A autoridade administrativa pode e deve anular o lançamento viciado formalmente porquanto constatou que a constituição do crédito tributário operou-se depois de decorrido prazo decadencial

Manifesto-me, portanto, para, discordando da Ilustre Relatora na preliminar argüida, acolher o presente recurso, pela decadência do IRPJ E CSLL para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, e para o PIS, COFINS e CSLL para os meses de janeiro a novembro de 1998.

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 06 de julho de 2005.


MARGIL MOURÃO GIL NUNES