



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Recurso nº. : 144.855
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 e 2000
Recorrente : EURICO ÂNGELO DE OLIVEIRA MIRANDA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 20 de outubro de 2005
Acórdão nº. : 104-21.094

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

DECADÊNCIA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - PESSOA FÍSICA SUJEITA AO PAGAMENTO MENSAL DE IMPOSTO - IMPOSTO DECLARADO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO - O débito correspondente à multa isolada por falta de recolhimento ou recolhimento a menor de carnê-leão decorre de lançamento de ofício, de modo que o prazo decadencial, neste caso em particular, segue a regra prescrita no art. 173, inciso I, do CTN.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

INÍCIO DE AÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - PERDA DA ESPONTANEIDADE - O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando o contribuinte sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações retificadoras. Mas, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício.

LEI Nº 10.684/2003 (PAES - REFIS II) - PARCELAMENTO DE DÉBITOS CONFESSIONADOS RELATIVOS A PERÍODOS DE APURAÇÃO OBJETO DE AÇÃO FISCAL NÃO CONCLUÍDA DURANTE A VIGÊNCIA DA LEI - DEBITOS CONFESSIONADOS DURANTE O PRAZO DA VIGÊNCIA DA LEI E ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - O Programa Especial de Parcelamento - PAES, instituído pela Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica. Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi formalizada dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração, é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que este se refira a mesma matéria constante do lançamento.

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 realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas do efetivo ingresso dos respectivos recursos. Inaceitável a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

alegação de empréstimo feita sem a necessária e indispensável comprovação da efetiva transferência.

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 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos 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.

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, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO - As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto aqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam na forma da lei os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados. Da mesma forma, pode a autoridade fiscal rejeitar os valores deduzidos a título de despesas médicas relativos aos dependentes, se o contribuinte não fizer prova da relação de dependência existente. *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada 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, de 1964. A prestação de informações ao fisco, em desacordo com os dados levantados pela fiscalização ou a constatação de depósitos de valores em contas bancárias de terceiros, utilizados para realização de pagamentos em benefício próprio, não evidenciam o intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - PESSOA FÍSICA SUJEITA AO PAGAMENTO MENSAL DE IMPOSTO - IMPOSTO DECLARADO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO - É cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, III, da Lei nº. 9.430, de 1996, exigida isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º da Lei nº. 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Preliminares de decadência rejeitadas.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

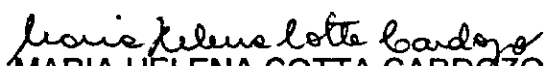
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EURICO ÂNGELO DE OLIVEIRA MIRANDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, relativamente à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

multa isolada, vencido o Conselheiro Remis Almeida Estol e, por unanimidade de votos, as demais preliminares. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o item 1 do Auto de Infração e a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, bem como desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%. Vencido o Conselheiro Remis Almeida Estol que, além disso, excluía a multa isolada do carnê-leão relativa aos rendimentos declarados pelo Contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 NOV 2005

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Recurso nº. : 144.855
Recorrente : EURICO ÂNGELO DE OLIVEIRA MIRANDA

RELATÓRIO

EURICO ÂNGELO DE OLIVEIRA MIRANDA, contribuinte inscrito no CPF/MF 339.697.797-15, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Coelho Neto, nº 60 - apto 601 - Bairro Laranjeiras, jurisdicionado a DRF no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 1479/1547, prolatada pela Terceira Turma da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1557/1672.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/11/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 1299/1311, com ciência através de AR em 13/12/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.114.128,18 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% e 150% e dos juros de mora, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1999 e 2000, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1998 e 1999.

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

1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A
CARNÊ-LEÃO: Omissão de rendimentos recebidos de pessoas física, conforme descrito no

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

relatório fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

2 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme descrito no relatório fiscal anexo, em particular no item 10.2. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, da Lei n.º 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei n.º 8.134, de 1990; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

3 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS: Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme descrito no relatório fiscal anexo, em particular no item 10.3. Infração capitulada nos artigos 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, 35, da Lei nº 9.250, de 1995.

4 - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CARNÊ-LEÃO: Glosa de canê-leão, pleiteado indevidamente, conforme descrito no relatório fiscal anexo, em particular no item 10.4. Infração capitulada nos artigo 12 da Lei nº 9.250, de 1995.

5 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA: Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no relatório fiscal anexo, em particular no item 10.5. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4ª da Lei nº 9.481, de 1997; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

6 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme descrito no relatório fiscal anexo, em particular no item 10.6. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c os artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

Os Auditores-Fiscais da Receita do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Relatório Fiscal de fls. 1261/1297, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a falta de respostas do contribuinte aos Termos de Prosseguimento de Fiscalização e o não atendimento à solicitação de apresentação dos Extratos bancários referentes às contas bancárias relacionadas motivou a lavratura do Termo de Reintimação datado de 27/09/01 (fl. 136). Como não houve resposta do contribuinte, tendo por base as disposições contidas no inciso II do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, foram emitidas, em 26/06/02, as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeiras;

- que, quanto às diligências relacionadas ao contribuinte Aremithas José de Lima, tem-se que paralelamente, em decorrência de solicitações formalizadas pela Comissão Parlamentar de Inquérito que investigava fatos relacionados ao futebol, foram deflagradas diversas ações fiscais nesta Divisão de Fiscalização. Entre elas, foi determinada uma ação fiscal no contribuinte Aremithas José de Lima, CPF 481.101.917-20. Esse contribuinte teve seu sigilo bancário afastado pela citada Comissão Parlamentar de Inquérito, e o acesso aos seus dados bancários foi estendido à Secretaria da Receita Federal (fls. 300/301). O relatório da CPI encaminhado a Secretaria da Receita Federal (303/333) indicava que diversos cheques da conta corrente nº 70022-90 do Banco HSBC Bank Brasil S.A., emitidos pelo Sr. Aremithas José

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

de Lima foram utilizados para pagar gastos de despesas do Sr. Eurico Ângelo de Oliveira Miranda. Com o objetivo de verificar tais fatos, foram realizadas as seguintes diligências nos beneficiários desses pagamentos:

- a Sra. Maria Lucy Porto de Azevedo foi intimada a prestar os esclarecimentos necessários a emissão dos cheques nºs 501749, 516110 e 523431, nos valores de R\$ 30.000,00; R\$ 10.000,00 e R\$ 10.000,00, respectivamente. Em resposta, afirmou que os cheques "... referem-se a serviços na campanha eleitoral de Eurico Miranda, como deputado Federal e Jorge Azevedo, como deputado Estadual, que vem a ser meu marido, usado em devidos gastos de material eleitoral e pagamento de "Cabos Eleitoral";
- - o Sr. Wilson Rogério Tavares Carvalho foi intimado a prestar esclarecimentos sobre os cheques nºs 496835, 509024, 510368, 518602, 521539 e 52081, nos valores de R\$ 15.000,00; R\$ 10.600,00; R\$ 10.600,00; R\$ 10.600,00; 10.600,00 e R\$ 15.600,00, respectivamente. Em resposta afirmou, quanto aos valores recebidos, que "... teve o caráter de empréstimo pessoal ..." e que " ... face tratar-se de empréstimo pessoal entre amigos, não foi efetivado nenhum documento. Na resposta do Sr. Wilson Rogério Tavares Carvalho esclareceu-se que "o empréstimo pessoal fora contraído com o Dr. Eurico Ângelo de Oliveira Miranda ...". Quanto aos esclarecimentos solicitados sobre a quitação do alegado empréstimo, depreende-se que não ocorrera a quitação;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- o Sr. José Gomes Cruz Filho foi intimado a prestar os esclarecimentos necessários sobre os cheques 520807 e 560151, nos valores de R\$ 18.000,00 e R\$ 85.000,00, respectivamente. Afirmou que os dois cheques totalizando R\$ 103.000,00 lhe foram entregues como adiantamento pela venda dos prédios nº 16-A, 16-SOBRADO e 16-FUNDOS - apartamento 101, situados na Rua Paraíba, Praça Bandeira, Rio de Janeiro, RJ, sendo o comprador a pessoa jurídica SAME Empreendimentos e Participações Ltda. Quanto ao adquirente, a pessoa jurídica SAME, trata-se de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, cujo quadro societário compõem-se dos Srs Eurico Ângelo de Oliveira Miranda e ...;
- a Yes Rio Veículos foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o cheque 532071 no valor de R\$ 64.000,00. Em resposta afirmou tratar-se da operação de venda do veículo marca Chrysler, mod 300 M, ao Sr. Eurico Ângelo de Oliveira Miranda;
- o Sr. João Ricardo Veloso Costa foi intimado a prestar esclarecimentos necessários sobre os cheques de nºs 494442 e 523456, nos valores de R\$ 30.000,00 e R\$ 12.700,00, respectivamente. Afirmou que "os valores foram recebidos para compra de material de campanha do deputado Eurico Miranda;
- o Sr. Wander Ribeiro Azevedo foi intimado a prestar os esclarecimentos necessários sobre os cheques de nºs 509023 e 520144 nos valores de R\$ 19.800,00 e R\$ 14.590,00, respectivamente. Afirmou "que os dois cheques emitidos pelo Sr. Aremethas José de Lima, no total de R\$

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

34.390,00, destinaram-se à remuneração pelos serviços de panfletagem prestados na campanha eleitoral de 1998 do candidato Eurico Miranda;

- a Satélite Painéis Rio Ltda. foi intimada a prestar os esclarecimentos necessários sobre o cheque 512200 no valor de R\$ 24.510,00. Afirmou que o cheque foi utilizado para pagamento de sua Nota Fiscal Fatura de Serviços nº 001016, emitida em 03/11/98 em nome de Eurico Ângelo de Oliveira Miranda, serviços de cartazes;
- a GTI Viagens foi intimada a prestar esclarecimentos sobre os cheques nºs 584428 e 577354 nos valores de R\$ 8.296,65 e R\$ 13.406,42, respectivamente. Afirmou que os referidos cheques referem-se ao pagamento de passagens aéreas emitidas em nome de Eurico Ângelo de Oliveira Miranda;
- a Construtora Bulhões Carvalho da Fonseca foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o cheque nº 628008 no valor de R\$ 150.000,00. Afirmou tratar-se da operação de venda do apartamento 602 situado à Rua Dona Mariana, 138, efetuada a sra. Sylvia Brandão de Oliveira Miranda;
- a sra. Maria Cândida Ribeiro Martins foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o cheque nº 628009 no valor de R\$ 70.000,00. Afirmou que o valor recebido em 13/05/99, teve origem na venda do imóvel da Rua Dona Mariana, 138, apto 602, cuja venda fora efetuada a Sylvia Brandão de Oliveira Miranda;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- a Quinta do Portal Comércio, Importação e Exportação foi intimada a prestar esclarecimentos sobre os cheques 578944 e 625142 nos valores de R\$ 120.000,00 e R\$ 30.000,00, respectivamente. Afirmou que se referem à integralização de capital pelo sócio Mário Ângelo Brandão de Oliveira Miranda;
- a Satélite Painéis Rio Ltda foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o cheque 578941 no valor de R\$ 24.000,00. Afirmou tratarem-se de prestação de serviço na confecção de um cartaz;
- o Sr. Roberto Ferreira da Cruz foi intimado a prestar esclarecimentos sobre o cheque nº 593385 no valor de R\$ 44.000,00. Afirmou que o valor refere-se à parte do pagamento de veículo adquirido pelo Sr. Eurico Ângelo Brandão de Oliveira;
- a Same Empreendimentos e Participações Ltda. foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o cheque nº 627984 no valor de R\$ 90.000,00. Afirmou tratar-se de integralização de capital pelo sócio Sr. Eurico Ângelo Brandão de Oliveira;
- a Gráfica PL Ltda. foi intimada a prestar esclarecimentos sobre vários cheques (fl.1270). Afirmou tratarem-se de prestação de serviços na confecção de cartazes e folhetos para o Sr. Eurico Ângelo Brandão de Oliveira;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- a Dimona Silk e Malhas foi intimada a prestar esclarecimentos sobre vários cheques (fl.1270). Afirmou tratar-se de vendas de camisetas para o Sr. Eurico Ângelo Brandão de Oliveira;

- que, quanto às diligências relacionadas a Brazilian Soccer Camp Incorporated Ltda., tem-se que em relação ao ano de 1999, ainda em decorrência de solicitações formalizadas pela Comissão Parlamentar de Inquérito que investigava fatos relacionados ao futebol, foi deflagrada uma ação fiscal no contribuinte Brasiliam Soccer Camp Incorporated Ltda. Diante do relatório da CPI encaminhado a Secretaria da Receita Federal indicava que diversos cheques, da conta corrente nº 06462-64 do Banco HSBC Bank Brasil S/A, emitidos pela Brazilian Soccer Camp Incorporated Ltda. foram utilizados para pagar gastos e despesas do Sr. Eurico Ângelo de Oliveira Miranda. Com o objetivo de verificar tais fatos, foram realizadas as seguintes diligências nos beneficiários desses pagamentos:

- a Quinta do Portal Comércio, Importação e Exportação Ltda. foi intimada a prestar os esclarecimentos relativo aos cheques nºs 681377, 842823 e 881805 nos valores de R\$ 40.000,00, R\$ 50.000,00 e R\$ 30.000,00, respectivamente. Afirmou que os valores especificados referem-se a aporte de capital realizado pelo sócio Sr. Mário Ângelo Brandão de Oliveira Miranda;
- a Same foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o cheque nº 715971 no valor de R\$ 80.000,00. Afirmou que o cheque foi utilizado para proceder aumento de capital dos sócios Eurico Ângelo de Oliveira Miranda e Sylvia Brandão de Oliveira Miranda;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

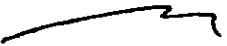
Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que as diligências realizadas apontaram para o fato de que parte dos recursos das contas-correntes do Sr. Aremithas José de Lima e da Brazilian Soccer Camp Incorporated Ltda. foram utilizados no pagamento de despesas pessoais do Sr. Eurico Ângelo de Oliveira Miranda. Assim, através das intimações já descritas nesse relatório, foi solicitado ao Sr. Eurico Ângelo de Oliveira Miranda que esclarecesse as operações realizadas. Nas suas respostas o contribuinte identifica como suas despesas os valores relacionados às 1277;

- que em relação aos outros pagamentos, que o contribuinte não admite serem seus, parte deles se refere a despesas de campanha eleitoral (fls. 1277/1278);

- que diante do exposto, foi elaborado o fluxo financeiro mensal para o ano de 1998, no qual foram apurados os seguintes acréscimos patrimoniais a descoberto: setembro R\$ 90.444,69; outubro R\$ 115.063,75; novembro R\$ 13.328,25 e dezembro R\$ 252.179,20; da mesma forma para o ano de 1999, com os seguintes acréscimos patrimoniais: março R\$ 25.768,12; abril R\$ 17.448,23; maio R\$ 296.417,81; junho R\$ 2.862,46; julho R\$ 11.742,42; agosto R\$ 257,64; setembro R\$ 29.853,33; novembro R\$ 144.449,17;

- que, quanto à qualificação da multa, tem-se como relatado no item 3 do presente Relatório, em atendimento a solicitações formalizadas pela Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) constituída no Senado Federal para investigar fatos relacionados às associações de futebol, foram realizadas, por parte da Secretaria da Receita Federal, diversas diligências fiscais. Relacionadas diretamente aos fatos apurados no procedimento que ora se relata, assume elevado grau de importância às diligências levadas a efeito nos contribuintes Aremithas José de Lima, CPF nº 481.101.917-20, e Brazilian Soccer Camp Incorporated Ltda, CNPJ nº 02.220.786/0001-88;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que em virtude de tais procedimentos, a fiscalização apurou que expressivos valores movimentados através das contas bancárias desses contribuintes foram utilizados em benefício do Sr. Eurico Ângelo de Oliveira Miranda. Nesse sentido, foi constatado pela fiscalização que cheques emitidos pelo Sr. Aremithas José de Lima e pela empresa Brazilian Soccer Camp Incorporated Ltda. foram utilizados para, em benefício do Sr. Eurico Miranda, custear, total ou parcialmente: serviços e material de campanha eleitoral; empréstimos a terceiros; aquisição de imóveis para empresa da qual é sócio; aquisição de veículos; passagens aéreas; aquisição de imóveis para sua esposa; obtenção de direitos aquisitivos para sua esposa; empréstimos aos filhos para aquisição de quotas de capital; aumentos de capital em empresa da qual é sócio;

- que, com efeito, a utilização de contas bancárias de terceiros para movimentar recursos que, ainda que não se possa conhecer as suas origens, foram comprovadamente apropriados em benefício do fiscalizado, leva necessariamente à conclusão de que tal conduta, manifestamente intencional, visou impedir que a administração tributária tomasse conhecimento da aquisição da disponibilidade econômica da renda, revelando, em sentido contrário, uma situação pessoal incompatível com a verdadeira capacidade tributária passiva.

Em sua peça impugnatória de fls. 1323/1407 apresentada, tempestivamente, em 14/01/04, 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 de plano, aflora como primeira deficiência insanável de que padece o auto de infração a questão de natureza rigorosamente preliminar relacionada ao fato de os autuantes, ao lavrá-lo, terem desconsiderado a regra básica delimitadora da competência da função pública que exercem, inscrita no parágrafo único do artigo 149 do CTN;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que essa constatação, no caso concreto, traz como efeito a extinção definitiva dos créditos tributários decorrentes de obrigações surgidas de fatos geradores materializados mais de cinco anos antes do lançamento de ofício, ex vi do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN;

- que, desta feita, reportando-se a autuação ao ano-calendário de 1998, ainda que omissão de rendimentos houvesse, o que se admite apenas a título de argumentação, dúvida não caberia quando à impossibilidade de o lançamento notificado ao impugnante em 13/12/03 compreender fatos geradores ocorridos até novembro daquele ano de 1998, por encontrarem-se os respectivos créditos tributários definitivamente extintos;

- que, quanto à decadência do direito da Fazenda exigir multa isolada sobre fatos ocorridos mais de 5 anos antes da data de constituição do crédito tributário, tem-se que se a legislação obriga o contribuinte a antecipar mensalmente o pagamento do imposto incidente sobre rendimentos recebidos de pessoas físicas independentemente do exame prévio da autoridade administrativa, configurando, assim, imposto sujeito a lançamento por homologação e, após 5 anos da ocorrência do fato gerador, o crédito tributário estará extinto definitivamente;

- que, quanto à impossibilidade jurídica de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/01 para subsidiar a constituição de crédito tributário. A ilegalidade da quebra de sigilo relativa ao ano de 1999 e a nulidade do lançamento fundado em prova ilícita tem-se a par da deficiência acima apontada, cumpre consignar, ainda, que as conclusões que amparam o item 2 do Auto de Infração, na parte relativa ao ano-calendário de 1999, e integralmente o item 5 daquele mesmo ato foram extraídas de extratos bancários e de informações sobre operações com cartão de crédito do impugnante (com relação ao ano-calendário de 1999) irregularmente obtidos pela fiscalização, circunstância que, de per si,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

revela-se mais que suficiente para macular com o vício da nulidade o procedimento fiscal, desde sua origem;

- que assim, a imposição de tributação amparada em dados relativos ao ano de 1999, mediante quebra do sigilo bancário embasada em legislação superveniente editada no ano de 2001, sem qualquer autorização emanada do Poder Judiciário, constitui prática ilícita;

- que, quanto ao item 1 - omissão de rendimentos do trabalho não-assalariado recebidos de pessoas físicas, sujeitos ao recolhimento do carnê-leão, nos meses de janeiro a maio de 1999, tem-se que esta primeira infração elencada pela Auditor-Fiscal merece ser prontamente cancelada por esta Colenda Turma, tendo em vista a adesão do impugnante ao Parcelamento Especial instituído pela Lei nº 10.684, de 2003 - PAES, com a inclusão nesta modalidade de parcelamento dos rendimentos tido como omitidos, observados todos os requisitos exigidos pela legislação de regência, ou seja, (i) opção tempestiva formalizada em 22/07/03, (ii) apresentação da Declaração PAES, com a finalidade de confessar débitos não declarados correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal, conforme previsto no artigo 1º, inciso IV, da Portaria Conjunta PFGN/SRF nº 03/03, (iii) recolhimento mensal de valor superior a 1/180 do débito parcelado, já tendo quitado as 6 (seis) primeiras parcelas nos termos do artigo 4º, inciso I, da Portaria Conjunta PFGN/SRF nº 01/03, bem como (iv) apresentação de Declaração de Ajuste Anual Retificadora com relação ao ano-calendário de 1999, com a inclusão dos rendimentos incluídos no PAES, como exigido pelo parágrafo único do artigo 2º daquela mesma Portaria Conjunta PFGN/SRF nº 03/03;

- que, quanto ao item 2 - omissão de rendimentos caracterizados por variação patrimonial a descoberto apurada com base em fluxos financeiros, tem-se que cumpre esclarecer, que o Sr. Aremithas José de Lima faz parte do quadro de empregados do Club de Regatas Vasco da Gama há muitos anos e, ao longo de todo esse tempo em que o impugnante

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

exerceu funções de diligência naquele Clube, dada a absoluta honestidade com que sempre se conduziu, angariou a sua total confiança, tendo aceitado prestar-lhe serviços eventuais, pagando suas despesas pessoais, pelo que o impugnante efetuava depósitos nas suas contas bancárias, o que não é de se estranhar, pois isso constitui prática comum entre pessoas que convivem, se estimam e se depositam confiança mútua, em especial se, como no caso vertente, uma delas se ausenta com freqüência em viagens, passando a outra a cuidar desses interesses;

- que, quanto à improcedência da cominação da multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem-se que quanto às relações pessoais do impugnante com o Sr. Aremithas José Lima, em que restou claro que o fato daquele senhor cuidar de interesses pessoais do impugnante, pagando suas despesas pessoais com recursos fornecidos pelo impugnante, jamais foi negado ou ocultado das autoridades fiscais. Muita mais imprópria é a acusação de fraude amparada na suposta movimentação de “expressivos valores” de titularidade do impugnante através da empresa Brazilian Soccer Camp Incorporated Ltda. Isso porque, como se sabe, apenas dois únicos pagamentos de despesas pessoais do impugnante foram realizados com cheques de emissão daquela sociedade, no que interessa ao período fiscalizado;

- que presumir conduta dolosa nesse caso afronta contra o bom senso, pois aqueles dois pagamentos não representam “expressivos valores” como asseverado para tipificar a fraudulenta conduta do impugnante;

- que, quanto à dedução indevida de despesas médicas na Declaração de Ajuste Anual, ano-calendário de 1999, relativas a gastos com pagamento de plano de saúde, tem-se que a fiscalização alega que “só podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto as despesas médicas do contribuinte e de seus dependentes, incluídos em sua Declaração de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Ajuste Anual, razão pela qual, procedeu à glosa do valor de R\$ 6.410,70, relativo à parcela dos gastos do impugnante com pagamento do Seguro de Reembolso de Despesas de Assistência Médica e/ou Hospitalar, em benefício de seus dependentes no seguro;

- que, quanto à compensação indevida na Declaração de Ajuste Anual, ano-calendário de 1999, de valor não recolhido a título de carnê-leão no mês de dezembro de 1999, tem-se que o impugnante admite o equívoco cometido quanto à falta de recolhimento do carnê-leão no valor de R\$ 10.338,00, no mês de dezembro de 1999, reconhecendo, portanto, a procedência dessa infração que lhe foi imputada, tanto que se apressou em recolher o tributo a ela correspondente;

- que, quanto à omissão de rendimentos caracterizados por valores creditados em contas correntes mantidas em instituições financeiras nos meses de agosto e dezembro de 1999, sem comprovação da origem mediante documentação hábil e idônea, tem-se no que se refere à presunção erigida pelos insígnies autores do procedimento fiscal acerca da suposta omissão de rendimentos caracterizadas por depósitos em suas contas bancárias sem comprovação da origem, o impugnante a refuta por inteiro tendo em vista ter tal inculpação se fundado no raciocínio absurdo de que tão somente valores recebidos de pessoas físicas no ano de 1999 teriam sido depositados em suas contas bancárias naquele ano;

- que, quanto à falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, em infração ao artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, ensejando a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, tem-se que a penalidade em tela seria igualmente indevida, pois neste caso, ela está sendo exigida simultaneamente com a multa de ofício no valor equivalente a 75% do principal por não recolhimento do tributo nos meses de janeiro a maio e dezembro de 1999, implicando em dupla imposição de penalidade sobre uma mesma base de cálculo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, Terceira Turma da DRJ em São Paulo - SP, conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que, preliminarmente, cumpre esclarecer que o contribuinte, na peça impugnatória, concordou expressamente com a infração do item 4 do auto de infração;

- que no que concerne à preliminar de decadência argüida pelo interessado, tem-se que no que concerne aos débitos oriundos dos rendimentos sujeitos ao Ajuste Anual, o prazo limite para que o lançamento fosse efetuado, relativamente aos fatos geradores ocorridos no curso do ano-calendário, extinguiria-se em 30/04/04, não havendo o que se cogitar a respeito de decadência, haja vista que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 13/12/03;

- que no que concerne ao lançamento da multa isolada por insuficiência de recolhimento de carnê-leão, há que se ressaltar que a referida multa é lançada de ofício e, portanto, independe do ajuste realizado na Declaração de Ajuste Anual. Assim, nesse caso em particular, o débito cobrado através da multa isolada decorre exclusivamente do recolhimento a menor do carnê-leão devido à época, em nada se relacionando com o ajuste anual efetuado na Declaração de Rendimentos;

- que dessa forma, haja vista que os débitos relativos à multa isolada por falta ou insuficiência de carnê-leão são lançados apenas de ofício, não há o que se falar em lançamento por homologação nesse caso, não se podendo confundir o débito de carnê-leão (código 0190) com o débito de multa isolada por insuficiência de recolhimento de carnê-leão

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

(código 6352), esse último decorrente de lançamento de ofício, de modo que o prazo decadencial se desloca, nesse caso em particular, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional;

- que sendo assim, há que se considerar como termo inicial para contagem do prazo decadencial, no que concerne aos débitos oriundos de multa isolada pela insuficiência de recolhimento de carnê-leão nos meses de janeiro, fevereiro e março de 1998, a data de 01/01/99, de modo que o prazo para que a Fazenda Pública efetuasse o lançamento das multas isoladas correspondentes extinguiria-se em 31/12/03, não havendo o que se cogitar a respeito de decadência, haja vista que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 13/12/03;

- que no que concerne às alegações do interessado de que haveria nulidade do lançamento relativamente às infrações "Acréscimo Patrimonial a Descoberto" e "Omissão de Rendimentos caracterizada por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada", dado que as conclusões que as ampararam foram extraídas de extratos bancários e de informações sobre operações com cartão de crédito (ano-calendário 1999) do impugnante, tem-se que o sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a Lei Complementar nº 105/2001 e o art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 1966, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoria administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199, ambos do Código tributário Nacional;

- que no que concerne ao argumento do interessado de que se estaria violando dispositivos constitucionais, diga-se que não cabe aos agentes públicos apreciar questões

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

relativa à constitucionalidade de lei vigente mediante juízos subjetivos, dado o princípio da legalidade que vincula a atividade administrativa;

- que com relação à infração capitulada no item 1 do auto de infração, o contribuinte alega que ingressou no Parcelamento Especial - PAES e que obedeceu todos os requisitos exigidos pela legislação de regência. Entende que o lançamento deveria ser cancelado, pois teria confessado os rendimentos tidos como omitidos;

- que da legislação de regência referente ao PAES não se encontra qualquer restrição ao prosseguimento de ação fiscal em curso no contribuinte quando da apresentação do pedido e posteriormente na entrega da Declaração;

- que os dispositivos legais são claros no sentido de não se considerar espontânea a declaração apresentada pelo contribuinte após iniciado o procedimento fiscal, como ocorreu no presente caso, considerando que o início da fiscalização se deu em fevereiro de 2001 e o pedido de inclusão no PAES ocorreu em 22/07/2003, como comprova a Confirmação do Recebimento do Pedido de Parcelamento Especial, apresentado pelo próprio contribuinte e acostado às fls. 1409. Da mesma forma, sendo os débitos incluídos no PAES confissão de dívida irretratável por expressa disposição legal, sua apresentação, ao se dar em momento posterior ao início do procedimento fiscal, não devolve a espontaneidade ao sujeito passivo, conforme previsto nas normas legais citadas;

- que a principal consequência da exclusão da espontaneidade é a exigência de tributo com imposição de multa de ofício. Tal penalidade decorre do descumprimento de obrigação tributária pelo contribuinte, verificado em ato de ofício da autoridade fiscalizadora. Portanto, a imposição da referida multa é perfeitamente coerente, na medida em que o contribuinte permaneceu, por opção própria, até o momento do início da fiscalização,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

inadimplente em relação a estas obrigações, diferenciando-se daqueles que, independentemente da ação do fisco, as cumpriram;

- que, quanto à dedução indevida de despesas médicas, tem-se com relação a esse item do auto de infração, insurge-se o impugnante contra a glosa parcial, no montante de R\$ 6.410,70, do valor de R\$ 8.554,02 lançado como dedução a título de despesas médicas em sua declaração de rendimentos relativa ao exercício 2000, ano-calendário de 1999;

- que com relação à glosa de R\$ 6.410,70, verifica-se, através de análise ao documento acostado às fls. 73 dos autos, que a mesma se deu em virtude de esse montante se referir a despesas médicas da esposa e filhos do impugnante, os quais não constam como dependentes do interessado em sua declaração de rendimentos;

- que como não há qualquer dependente relacionado na DIRPF do impugnante, não há como esse se beneficiar de tais deduções. Há de se destacar que, na hipótese de haver dependentes declarados, não só as despesas, mas também os rendimentos auferidos por essas pessoas deveriam ser incluídos na declaração do impugnante, fazendo parte, inclusive, do cálculo do imposto de renda devido. Portanto, não se caracteriza dependente aquele contribuinte que apresenta declaração em separado;

- que, quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, tem-se que o interessado procura justificar a origem dos depósitos bancários de R\$ 3.000,00 (fls. 286), de 27/08/99, R\$ 38.400,00 (fls. 287), de 07/12/99, R\$ 81.600,00 (fls. 287), de 07/12/99, e R\$ 63.400,00 (fls. 287), de 14/12/99, alegando, em síntese, que tais valores decorreram de restituições de empréstimo, em dinheiro, efetuadas por dois de seus filhos, bem como de valores que o próprio interessado detinha em espécie;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que uma vez não comprovadas as alegações da parte interessada e conseqüentemente, não comprovada a origem dos depósitos bancários objeto da autuação fiscal, há que se manter a presunção de omissão de rendimentos consignada no auto de infração ora discutido, conforme previsto na legislação de regência;

- que, quanto à multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, tem-se que o contribuinte, apesar de fazer constar da Declaração PAES (fls. 1411/1413) os débitos não recolhidos sob o código 0190 (carnê-leão), confessando, efetivamente, os débitos ali declarados, não o fez de forma espontânea, haja vista que a referida declaração somente foi apresentada após o início do procedimento fiscal implementado no impugnante. Na verdade, segundo documentos de fls. 1411/1413, a Declaração PAES somente teria sido entregue em 27/11/03, poucos dias antes da ciência do lançamento de ofício;

- que a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento mensal do carnê-leão é decorrente de imposição legal. Assim, a multa isolada é cabível devido ao fato de que o contribuinte ao perceber rendimentos de pessoa física em valor superior ao limite de R\$ 900,00 mensais, nos anos-calendário de 1998 e 1999, estava obrigado ao pagamento mensal do imposto de renda via recolhimento de carnê-leão, a título de antecipação do que viesse a ser apurado na declaração de ajuste anual;

- que, quanto ao acréscimo patrimonial, tem-se que é uma forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de presunção de omissão de rendimentos, a qual é revelada pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa;

- que quanto aos cheques nºs 501749, 516110 e 523431, nos valores de R\$ 30.000,00; R\$ 10.000,00 e R\$ 10.000,00, respectivamente (fls. 902/911), tem-se que as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

declarações da Sra. Maria Lucy, bem como as conclusões do Relatório da CPI, desacompanhadas de provas das afirmações que encerram, não têm o condão de atribuir ao impugnante os dispêndios efetuados através destes cheques, haja vista que o Sr. Aremithas atuava como interposta pessoa em benefício de diversas pessoas físicas e jurídicas e não apenas em benefício do interessado. Tais declarações não são fatos incontestáveis, cabendo ao fisco investigar tais afirmações, com vistas à verificação da ocorrência do fato gerador do imposto de renda e à determinação da matéria tributável, restando imprescindível à segurança da autuação fiscal a evidência da materialidade do evento. Assim, não restou provado pelo fisco que os pagamentos oriundos daqueles cheques foram utilizados em benefício do interessado. Portanto, os mesmos não podem constar como dispêndios do impugnante no fluxo financeiro mensal;

- que quanto aos cheques nºs 496835, 509024, 510368, 518602, 521539 e 52081, nos valores de R\$ 15.000,00; R\$ 10.600,00; R\$ 10.600,00; R\$ 10.600,00; 10.600,00 e R\$ 15.600,00, respectivamente (fls. 912/932), tem-se que, conforme o item anterior, os cheques tratados neste item, não restou provado pelo fisco que os pagamentos oriundos daqueles cheques foram utilizados em benefício do interessado . Portanto, os mesmos não podem constar como dispêndios do impugnante no fluxo financeiro mensal;

- que quanto aos cheques de nºs 494442 e 523456, nos valores de R\$ 30.000,00 e R\$ 12.700,00, respectivamente (fls. 967/977), tem-se que não restou provado pelo fisco que os pagamentos oriundos daqueles cheques foram utilizados em benefício do interessado, bem como não constam dos autos provas materiais que configurem a natureza da transação amparada nos cheques analisados. Portanto, os mesmos não podem constar como dispêndios do impugnante no fluxo financeiro mensal;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que quanto aos cheques nºs 497560, 496834, 501757, 501767, 506096, 520847, 520848, 520849, 520850, 523451, 523452 e 583589, nos valores de R\$ 8.130,00; R\$ 7.200,00; R\$ 24.000,00; R\$ 6.900,00; R\$ 23210,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00 e R\$ 11.900,00, respectivamente (fls. 980/1019), tem-se que no que concerne às alegações do interessado, há que se ressaltar que, diferentemente dos itens anteriores, foram trazidos aos documentos que corroboram para o entendimento de que os cheques supracitados (fls. 982/1005) foram de fato emitidos para custear a campanha eleitoral do interessado. Portanto, restou provado pelo fisco que os pagamentos oriundos daqueles cheques foram utilizados em benefício do interessado;

- que quanto aos cheques nºs 509000, 496833, 520130 e 523468, nos valores de R\$ 8.000,00; R\$ 8.640,00; R\$ 9.800,00 e R\$ 25.400,00, respectivamente (fls. 1020/1037), tem-se que no que concerne às alegações do interessado, há que se ressaltar que foram trazidos aos autos documentos que corroboram para o entendimento de que os cheques supracitados (fls. 1022/1029) foram emitidos para custear a campanha eleitoral do interessado e de outros candidatos. Portanto, no caso restou provado pelo fisco que os pagamentos oriundos daqueles cheques nos montantes de R\$ 14.140,00 e R\$ 25.800,00 foram utilizados em benefício do interessado;

- que quanto aos cheques de nºs 509023 e 520144 nos valores de R\$ 19.800,00 e R\$ 14.590,00, respectivamente (fls. 1038/1050). Tem-se que não restou comprovado pelo fisco que os pagamentos oriundos daqueles cheques foram utilizados em benefício do interessado, bem como não constam dos autos provas materiais que confirmem a natureza da transação amparada nos cheques analisados. Portanto, os mesmos não podem constar como dispêndios do impugnante no fluxo financeiro mensal;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que quanto ao cheque 512200 no valor de R\$ 24.510,00 (fls. 1051/1072). Tem-se que o contribuinte não logrou comprovar tratarem-se tais valores de doações, de modo que sequer se conhece a procedência de tais recursos. O fato é que tais dispêndios foram realizados a seu favor, cabendo ao interessado comprovar que os mesmos tiveram origem em recursos provenientes de doações efetuadas em seu benefício e/ou em outros rendimentos isentos e não tributáveis. O fato de haver declarado o valor de R\$ 24.510,00 a título de doação, na prestação de contas de sua campanha eleitoral, não exime de comprovar, através de documentação hábil e idônea, a natureza da transação;

- que no que concerne às alegações do interessado de que a fiscalização deveria considerar como origens no fluxo financeiro mensal relativo ao ano-calendário de 1999 o valor de R\$ 48.000,00, tem razão o contribuinte, assim há de se considerar o valor de R\$ 48.000,00 no fluxo financeiro;

- que no que diz respeito à desconsideração, por parte do fisco, como origens de recursos do empréstimo de R\$ 320.000,00, tem-se que apesar do impugnante ter apresentados os documentos , relativamente ao empréstimo de R\$ 320.000,00 que teria sido concedido pelo Sr. Reinaldo Menezes da Rocha Pitta, a questão se resume na comprovação de que o mutuário efetivamente recebeu o numerário decorrente das transações acima;

- que quanto ao cheque nº 583589 no valor de R\$ 11.900,00 (fls. 981 e 1006/1008). Tem-se que o impugnante não logrou comprovar tratar-se o referido valor de doação, de modo que sequer se conhece a procedência de tais recursos. O fato é que foram realizados dispêndios em seu favor, cabendo ao interessado comprovar que os mesmo tiveram origem em recursos provenientes de doações efetuadas em seu benefício e/ou em outros rendimentos isentos e não tributáveis;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que quanto ao cheque nº 578941 no valor de R\$ 24.000,00 (fls. 1165/1187).
Tem-se que não restou provado pelo fisco que o pagamento oriundo daquele cheque foi utilizado em benefício do interessado;

- que a aplicação da multa qualificada se deu por motivo de omissão de rendimentos por conta de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, com evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, pois ficou comprovado que o contribuinte se utilizou contas correntes de titularidade de pessoas interpostas, assumindo os risco de sua conduta, para encobrir gastos realizados em seu benefício, mostrando existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação. Havendo, portanto, a ocorrência dos dois elementos formadores do dolo: o cognitivo e o volitivo. Dolo, que, em última análise, é o evidente intuito de fraude trazido pelo inciso II do artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996.

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

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

Exercício: 1999, 2000.

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda expressamente, bem como aquela que não tenha sido contestada pelo impugnante.

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA.

O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, por intermédio do lançamento, cessa apenas após o decurso do prazo de cinco anos, contados da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

data da entrega da declaração de ajuste, se efetuada no exercício financeiro em que deve ser apresentada.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOR DE CARNÊ-LEÃO.

O débito correspondente à multa isolada por falta de recolhimento ou recolhimento a menor de carnê-leão decorre de lançamento de ofício, de modo que o prazo decadencial, neste caso em particular, segue a regra prescrita no art. 173, inciso I, do CTN.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

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

INCONSTITUCIONALIDADE - A alegação de inconstitucionalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa, por ser prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os acréscimos patrimoniais não justificados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cobrando-se o imposto com o acréscimo da multa de ofício e juros de mora, calculados sobre a omissão apurada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo feita sem a necessária e indispensável comprovação da efetiva transferência.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a legislação autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária, para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA.

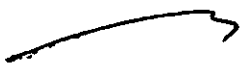
Uma vez lançado crédito tributário em decorrência de presunção legal de omissão de rendimentos devido à existência de depósitos bancários de origem não comprovada, cabe ao interessado demonstrar a improcedência do lançamento, através da devida comprovação da origem/natureza das operações de crédito em sua conta-corrente.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. A simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifique não é eficaz.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

De regra geral, as decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, bem como as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

MULTA QUALIFICADA.

Uma vez comprovado o evidente intuito de fraude, através de conduta dolosa, há que se qualificar a multa no montante de 150% do imposto devido.

PAES. ESPONTANEIDADE. MULTA DE OFÍCIO.

Não há o que se falar em inexigência de multa de ofício, se por ocasião em que o contribuinte declarou e/ou confessou no PAES créditos tributários, em atraso, encontrava-se sob ação fiscal.

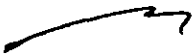
MULTA ISOLADA PELO RECOLHIMENTO A MENOR DE CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Inexiste qualquer restrição legal ou infralegal para a exigência simultânea de multa isolada pelo recolhimento a menor de carnê-leão e de multa proporcional.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 06/05/04, conforme Termo constante às fls.1549/1550, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (07/06/04), o recurso voluntário de fls. 1551/1672, instruído pelos documentos de fls. 1674/1692, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, quanto ao prazo decadencial do IRPF, tem-se diante da determinação legal de apuração do IRPF mensalmente e seu recolhimento independente de prévio exame da autoridade administrativa, sendo imperiosa a aplicação do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que, quanto ao prazo decadencial da multa isolada, tem-se que se a legislação obriga o contribuinte a antecipar mensalmente o pagamento do imposto incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas independentemente do exame prévio da autoridade administrativa, configurando, assim, imposto sujeito a lançamento por homologação e, após 5 anos da ocorrência do fato gerador, o crédito tributário estará extinto definitivamente, por força do já invocado § 4º do artigo 150 do CTN, em 13/12/03, data em que o recorrente foi notificado da lavratura do auto de infração, repita-se, do mesmo modo extinto estava o direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo à penalidade resultante do descumprimento daquelas normas;

- que, quanto à impossibilidade jurídica de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/01 para subsidiar a constituição do crédito tributário, trata-se, sem dúvida, de um dos mais notáveis exemplos de afronta ao princípio da irretroatividade das leis, pois a Lei Complementar nº 105/01, que constitui o fundamento das RMF expedidas, foi publicada no DOU de 11/01/2001, o que implica na impossibilidade de aplicação da regulamentação estabelecida com relação a atos e fatos anteriores à sua publicação, pois os efeitos do novo ato legal devem se produzir, necessariamente, ex nunc, isto é, repercutindo no plano jurídico a partir da vigência dessa LC (janeiro de 2001), sendo eivada de ilegalidade a pretensão de alcançar fatos pretéritos;

- que, quanto ao item 1 - Omissão de rendimentos do trabalho não assalariado recebidos de pessoas físicas, sujeitos ao recolhimento do carnê-leão, nos meses de janeiro a maio de 1999, tem-se que na impugnação apresentada o recorrente demonstrou cabalmente a improcedência deste item da autuação, tendo em vista a sua adesão ao Parcelamento Especial instituído pela Lei nº 10.684/03 - PAES, com a inclusão nesta modalidade de parcelamento dos rendimentos tido como omitidos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que, quanto ao item 2 - Omissão de rendimentos caracterizados por variação patrimonial a descoberto apurada com base em fluxos financeiros elaborados pela auditoria-fiscal, nos meses de outubro a dezembro de 1998 e maio a novembro de 1999, tem-se que o Sr. Aremithas José de Lima faz parte do quadro de empregados do Clube de Regatas Vasco da Gama há muitos anos e, ao longo de todo esse tempo em que o recorrente exerceu funções de dirigência naquele Clube, dada a absoluta honestidade com que sempre se conduziu, angariou a sua total confiança, tendo aceitado prestar-lhe serviços eventuais, pagando suas despesas pessoais, pelo que o recorrente efetuava depósitos nas suas contas bancárias;

- que quanto aos cheques de R\$ 8.130,00; R\$ 7.200,00; R\$ 24.000,00; R\$ 6.900,00; R\$ 23.210,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00 e R\$ 11.900,00 (fls. 980/1019), tem-se que os cheques foram imputados no fluxo financeiro elaborado pela auditoria fiscal como dispêndios pessoais realizados com recursos do recorrente, entretanto, é de se reconhecer que não existe nos autos prova ou indício de que: (I) o recorrente seja o titular dos recursos despendidos; (II) de que o recorrente tenha sido o verdadeiro beneficiado dos dispêndios realizados ou ainda (III) de que teria sido o recorrente o beneficiado por tais pagamentos;

- que não é verdadeiro que os representantes da Dimona Silk e Malhas Ltda tenham relacionado cada cheque com a nota fiscal respectiva, como asseverou o ilustre relator da instância de origem, para associar os dispêndios ao recorrente. Isso porque, como se constata, as notas fiscais nºs 2782, 2889 e 2995 (trazidas aos autos por aquela empresa) não correspondem aos valores indicados nos cheques que alega terem sido emitidos para seu pagamento, não havendo igualmente qualquer prova nos autos de que o verdadeiro beneficiário pelo dispêndio tenha realizado complemento de seu pagamento em dinheiro. Da mesma forma, justamente a nota de maior valor entre as apresentadas (R\$ 72.000,00), Nota Fiscal nº 3017, revela que o seu pagamento teria sido realizado à vista. Portanto, se a referida nota foi emitida

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

em 29/09/98 para pagamento à vista, como poderiam aqueles 6 (seis) cheques no valor de R\$ 12.000,00 terem sido utilizados para seu pagamento, se as suas datas de emissão referem-se aos meses de agosto, outubro e novembro daquele ano;

- que quanto aos cheques de R\$ 8.000,00, R\$ 8.640,00, R\$ 9.800,00 e R\$ 25.400,00 (fls. 1020/1037), tem-se que a fiscalização se baseia no Relatório de Encerramento da CPI do Senado para considerar como rendimentos omitidos pelo recorrente os valores desses dispêndios relativos a pagamentos do Sr. Aremithas à Gráfica PL Ltda., apesar das próprias notas fiscais de serviços apontarem novamente ao Sr. Francisco Lima Vilanova como tomador dos serviços;

- que quanto ao cheque de R\$ 24.510,00, tendo como beneficiária Satélite Painéis Rio Ltda, tem-se quanto a esse cheque, para imputar ao recorrente o seu valor como rendimento dolosamente omitido, a fiscalização se baseia unicamente na Nota Fiscal/Fatura de Serviços nº 001016, dce emissão da Satélite Painéis Rio Ltda., emitida em nome do recorrente, relativa a gastos de sua campanha eleitoral;

- que com relação a este pagamento, a importância da acusação de acréscimo patrimonial a descoberto se evidencia pela comprovação de que aqueles recursos, ao contrário do que supôs a auditoria-fiscal, não foram fruto da ilusória omissão de rendimentos do recorrente, mas, ao contrário, tiveram origem comprovada e declarada na prestação de contas apresentada pelo recorrente ao Tribunal Regional Eleitoral;

- que, quanto os empréstimos contraídos no ano de 1999 no montante de R\$ 320.000,00, tem-se que muito embora tenha sido provado que os empréstimos foram devidamente informados nas Declarações de Ajuste Anual do mutuante e do mutuário, bem como ter sido trazidas aos autos às cópias das notas promissórias firmadas pelo recorrente em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

razão dos mútuos (fls. 873/880), não foram considerados nos fluxos financeiros os ingressos de R\$ 60.000,00 no mês de abril, R\$ 150.000,00 no mês de maio, R\$ 80.000,00 no mês de junho e R\$ 30.000,00 no mês de outubro daquele ano, recebidos em espécie pelo recorrente em contrapartida das dívidas assumidas;

- que assim, ao abater dos fluxos financeiros o valor dos empréstimos declarados à Secretaria da Receita Federal por ambas as partes, muito antes do início de qualquer procedimento fiscal, quando o mutuante possuía recursos igualmente declarados disponíveis à realização dos mútuos, tendo exigido, por garantia, a assinatura das notas promissórias de fls. 873/880, tanto os AFRF autuantes quanto os julgadores de primeira instância afrontaram a indubitável ocorrência do empréstimo, cuja prova da existência adviria até mesmo das disposições contidas nos artigos 129 e 136 do Código Civil vigente à época;

- que ainda que prevaleça o disparatado entendimento de que todas as provas da realização do mútuo não seriam bastantes para atestar a sua existência e que seria possível aos autuantes inverter o ônus da prova sem amparo em lei que o autorize a presumir contrariamente ao contribuinte, o recorrente para soterrar de vez a acusação, apresenta perante esta Colenda Câmara a prova, obtida a muito custo, da efetiva transferência do numerário (extratos bancários anexos), exigida pela instância a quo;

- que, quanto à restituição de valores adiantados a filhos nos valores de R\$ 190.000,00 e R\$ 44.000,00, tem-se que deixaram de ser considerados os reembolsos dos adiantamentos de recursos feitos aos filhos do recorrente (Mário Ângelo Brandão de Oliveira Miranda, no valor total de R\$ 190.000,00, e Eurico Ângelo Brandão de Oliveira Miranda, no valor de R\$ 44.000,00), conforme item 10 da resposta apresentada à auditoria-fiscal em 23/12/02 (fls. 398 e seguintes) e item 3 da resposta prestada em 06/06/03 (fls. 1077/1078);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que tendo sido possível aos autuantes constatar eu os Srs. Mário Ângelo e Eurico Ângelo Brandão de Oliveira Miranda, filhos do recorrente, dispunham de rendimentos declarados à Secretaria da Receita Federal suficientes à realização dos reembolsos ao recorrente, seu pai, aqueles servidores simplesmente rejeitaram a afirmação de que os recursos foram restituídos em dinheiro pelos filhos ao pai, para insistir na necessidade de apresentação da comprovação da efetiva transferência dos recursos, mediante crédito em conta bancária;

- que, quanto aos dispêndios imputados ao recorrente nos fluxos financeiros elaborados pela auditoria-fiscal com relação ao ano-calendário de 1999, quer o recorrente rechaçar os seguintes, que considera lhe terem sido injustamente imputados:

- (i) o dispêndio de R\$ 110.407,65, relativo à aquisição de imóvel em Angra dos Reis, foi imputado no fluxo como relativo ao mês de novembro (com base na informação indicada na respectiva Escritura), no entanto, conforme se verifica do extrato bancário (anexo 8), o pagamento daquela quantia somente ocorreu no mês de dezembro do mesmo ano. Assim, faz-se necessária a alteração no fluxo elaborado, com vistas a adequar a acusação à verdade material dos fatos;
- (ii) o segundo equívoco que merece igualmente ser corrigido, refere-se ao dispêndio de R\$ 555,07, imputado no mês de outubro a título de "despesas (de acordo com extratos bancários de outros bancos)", que engloba a quantia de R\$ 313,00, relativa a um cheque compensado pelo recorrente em 07/10/99. Ora, como se sabe, tal valor não poderia constar da relação de despesas do recorrente sem que haja prova de que tenha sido emitido para custear algum gasto em seu nome;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

- que, quanto ao cheque de R\$ 11.900,00 (fls. 980/1019), tendo como beneficiária Dimona Silk e Malhas Ltda., tem-se que novamente a fiscalização se baseia no Relatório de Encerramento da CPI do Senado para atribuir dispêndios de campanha eleitoral como rendimentos do recorrente;

- que, quanto ao cheque de R\$ 13.406,42 (fls. 1100/1115), tendo como beneficiária CTI Viagens e Turismo Ltda., tem-se que os autuantes alegaram que o cheque acima referido teve por finalidade o pagamento de passagens aéreas do recorrente e de sua esposa, cujos custos afirmaram ter sido por ele arcados;

- que, na realidade, porém, este cheque, em especial, destinou-se ao pagamento de passagens aéreas custeadas pelo Clube de Regatas Vasco da Gama, do qual, como se sabe, o recorrente é dirigente, e de sua esposa em representação daquela entidade esportiva nos Jogos Pan-americanos de Winnipeg, aos quais aquele Clube enviou delegação com cerca de 300 atletas. Trata-se de utilização de recursos nos estritos interesses sociais do Clube, inclusive no que se refere à esposa do recorrente que, nesses eventos, como é de praxe, acompanha o marido;

- que, quanto às despesas reembolsadas em 1999 pelo Clube de Regatas Vasco da Gama, no valor total de R\$ 14.048,22, tem-se que os autuantes alegaram que o recorrente não apresentou qualquer documentação que comprove que esse reembolso de fato ocorreu, recusando-se, em consequência, a excluir tais dispêndios pagos mediante uso do cartão de crédito do recorrente;

- que a realidade incontornável é de que aqueles valores destinaram-se ao pagamento de despesas com viagens (passagens e/ou combustível, etc.) e restaurantes no Rio

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

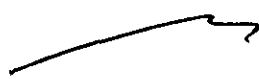
Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

de Janeiro (demonstrativo anexo à resposta apresentada em 16/10/2003 - fls. 1245/1258), cujos valores foram reembolsados pelo Clube de Regatas Vasco da Gama, tendo em vista tratar-se de gastos realizados nos estritos interesses institucionais daquela entidade esportiva, da qual o recorrente era vice-presidente;

- que, quanto à improcedência da cominação da multa qualificada, tem-se que nas diligências realizadas, os autuantes teriam apurado que expressivos valores movimentados nas contas bancárias do Sr. Aremithas e da Braziliam Soccer foram usados em benefício do recorrente, para custear total ou parcialmente (a) serviços e material de campanha eleitoral; (b) empréstimos a terceiros; (c) aquisição de imóvel para empresa da qual o recorrente era sócio; (d) aquisição de veículos; (e) passagens aéreas; (f) aquisição de imóvel para sua esposa; (g) obtenção de direitos aquisitivos para sua esposa; (h) empréstimos aos filhos para aquisição de cotas de capital; e (i) aumentos de capital em empresa da qual o recorrente era sócio.

Consta nos autos às fls. 1313/1314 o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, 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 nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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 litígio nesta fase recursal se prende a discussão sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, acréscimo patrimonial a descoberto (fluxo financeiro), dedução indevida de despesas médicas, omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada e multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

O suplicante solicita o provimento ao seu recurso, tanto nas razões preliminares como nas razões de mérito, e para tanto apresenta, inicialmente, preliminar de nulidade do lançamento baseada na tese de quebra de sigilo bancário de forma irregular; da impossibilidade da aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001 e da Lei Complementar nº 105, de 2001, e preliminar de decadência relativo ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, e por fim razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende a preliminar de nulidade do lançamento sob o entendimento que houve ilegalidade e irregularidade na quebra do sigilo bancário, bem como preliminar de decadência e, no mérito, a discussão se prende sobre

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), acréscimo patrimonial a descoberto, dedução de despesas médicas, multa isolada, depósitos bancários na regência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, quais sejam: utilização da Lei nº 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº 105, de 2001, para solicitar os extratos bancários do suplicante e quebra do sigilo bancário de forma incorreta.

O aspecto divergente estaria no entendimento que o suplicante tem 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, sob o entendimento de que o fato ocorrido foi uma solicitação indevida as instituições financeiras dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário de forma irregular pelo Poder Judiciário, já que o suplicante estaria protegido por sentença judicial a seu favor para que não houvesse a constituição do crédito tributário através dos extratos bancários.

Por tudo que dos autos consta, não houve qualquer irregularidade na obtenção dos extratos bancários que deram origem ao lançamento em discussão. De se ver.

Não há dúvidas, que 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. Antes da edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, os Tribunais Superiores tinham a forte tendência de albergar a tese da inclusão do sigilo bancário na esfera do direito à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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 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 possam 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

§ 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 considerar necessário, pois é sabido que os estabelecimentos vinculados ao sistema bancário não poderá 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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.

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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

“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.”

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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."

Resta claro, portanto, a possibilidade de a administração fazendária solicitar aos estabelecimentos bancários às informações que esses detenham em relação aos contribuintes para os quais exista procedimento fiscal em andamento, sem que seja necessário demonstrar os motivos que conduziram a tal requisição.

Agora sob o comando da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, esta condição é indiscutível, cuja redação diz o seguinte:

"Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I - a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III - o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;

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

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

IV - a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V - a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive as contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

(...)

Art. Revoga-se o art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.”.

A edição desse dispositivo de lei complementar se fez indispensável, em virtude de divergência interpretativa que havia sido estabelecida acerca do tema, especialmente em face de decisão de uma das Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou assentado que o termo “processo”, empregado no artigo 38, § 5º, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, se referia a processo judicial e não processo administrativo, que a expressão autoridade competente se referia à autoridade judiciária, não a autoridade administrativo-fiscal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Cuidou, assim, o preceptivo legal em questão - que revogou expressamente, em seu artigo 13, o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964 -, de cancelar uma exceção à regra do sigilo bancário já prevista na lei anterior, agora com toda a clareza, sem deixar margem à interpretação equivocada ou distorcida, ao declarar expressamente que o processo mencionado é o administrativo; que a autoridade competente, para fins da lei, é a administrativa.

Ora, se antes existiam dúvidas sobre a possibilidade da quebra do sigilo bancário via administrativa (autoridade fiscal), agora estas não mais existem, já que é cristalino na lei complementar, acima transcrita, a tese de que a Secretaria da Receita Federal tem permissão legal para acessar os dados bancários dos contribuintes, expressamente autorizado pelo artigo 6º da mencionada lei complementar. O texto autorizou, expressamente, as autoridades e agentes fiscais tributários a obter informações de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado.

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 sim, para revestir a revelação deles de um caráter de excepcionalidade. Assim,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

competete 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.

Da mesma forma, discordo daqueles que defendem a ilegalidade da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001, sob o argumento que em face ao princípio constitucional que veda a aplicação retroativa da lei, a mesma (LC nº 105, de 2001), não poderia ter sido tomada pelas autoridades fiscais para respaldar a obtenção e o exame da movimentação bancário do ano calendário de 1998.

Ora, é sabido que a matéria relativa à aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, que diz:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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

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

Nesta hipótese, a tese é de que a Lei Complementar nº 105, de 2001, não poderia retroagir, já que não tem natureza procedimental e sim dispõe de conteúdo material, cuja aplicação retroativa é vedada pelo disposto nos artigos 105, 106 e 144, "caput", do CTN.

Ora, é sabido que as leis de procedimento, como o é a Lei Complementar nº 105, de 2001, são aplicáveis ao processo no estado em que se encontra, já que a mesma não é lei tributária, ou seja, não é uma lei cuja natureza jurídica seja estabelecer qualquer matéria tributável.

Indiscutivelmente é sabido que o "caput" do art. 144 do CTN se refere à regra de direito material, ou seja, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto que os seus parágrafos contêm solução aplicável ao procedimento fiscal, processo ou aspecto formal do lançamento.

É evidente que o § 1º do art. 144 do CTN, regula matéria diferente de seu "caput", nota-se que consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o tributarista Jose Souto Maior Borges, em sua obra "Lançamento Tributário" - 2ª edição, Malheiros Editores Ltda. - ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

"Lançamento está, aí, no art. 144, caput, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente e estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico - enquanto in fieri o procedimento de lançamento - legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário."

Da mesma forma, existem julgados no âmbito do Poder Judiciário que respaldam o entendimento anteriormente citado, conforme se pode constatar nas decisões abaixo transcritas:

Sentença proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.045127-8/SC, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

"TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS A CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO. O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal. No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a imposto e contribuições e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei Complementar 105/2001). As disposições da Lei nº 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, 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."

Sentença proferida pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, nos autos de Agravo de Instrumento nº 2002.04.01.003040-0/PR, da qual se faz necessário à transcrição da ementa do julgado:

"TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP nº 105/01. procedimento de fiscalização. Quebra de sigilo. Inocorrência. 1. a Lei 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessa informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos, (CTN art. 144, § 1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade. 2. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos sejam indispensáveis à instrução, preservando o caráter sigiloso da informação. 3. O acesso à informação junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01".

Recentemente, a questão em debate já foi objeto de exame pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual tende por firmar jurisprudência de que a regra do artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001 é de natureza procedimental (CTN, art. 144, I), de sorte que nada impede a autoridade fiscal dela se servir para obter informações bancárias pretéritas de contribuintes sob fiscalização. A título de exemplo, veja-se o teor do acórdão da Primeira Turma do aludido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

tribunal, proferido em 02/12/03 no julgamento do Recurso Especial nº 506.232 - PR (Diário da Justiça de 16/02/04 - p. 00211):

***EMENTA**

TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º do art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art 6º dispõe: "Art. 6 As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido.”.

Em síntese é de se concluir, que as leis que regulam os aspectos formais do lançamento têm aplicação imediata, ou seja, passam a regular a atividade de lançamento na data em que o ato é exercido, ainda que a lei tenha vigência posterior à ocorrência da obrigação. Essa compreensão é perfeitamente válida para as leis que tenham instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, visando à ampliação de poderes de investigação das autoridades fiscais.

É de se concluir, que na situação analisada, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 105, de 2001, foi facultado à autoridade fiscalizadora obter diretamente das instituições, sem necessidade de ordem judicial, extratos de contas bancárias e outros documentos de contribuintes submetidos à fiscalização, inclusive de períodos pretéritos à edição da aludida lei.

Como também, nesta linha de pensamento argumentativo, não há que falar em ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, para contestar a aplicação da Lei

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Complementar nº 105, de 2001, uma vez que esses institutos não alcançam normas de caráter adjetivo, externas aos aspectos concernentes do fato gerador, e que visam à melhoria dos processos de fiscalização e apuração, como é o caso dos dispositivos legais combatidos.

Ultrapassada a preliminar de nulidade do lançamento, se faz necessário à análise da preliminar de decadência do IRPF para o exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda pessoa física há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador mensal e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Quanto a preliminar de decadência fico com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 1999, não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (13/12/03), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completos. 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 completos 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 imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador completo 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, de 1988, 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, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) 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, no presente caso, não há que se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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 prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, 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 nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato impositivo, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissa na entrega da declaração de rendimentos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

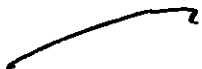
Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte 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.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31//12/03, tendo tomado ciência do lançamento, em 13/12/03, conforme consta às fls. 1312, não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se rejeitar a preliminar de decadência relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

No que concerne ao lançamento da multa isolada por insuficiência de recolhimento de carnê-leão, há que se ressaltar que a referida multa é lançada de ofício e, portanto, independe do ajuste realizado na Declaração de Ajuste Anual. Assim, nesse caso em particular, o débito cobrado através da multa isolada decorre exclusivamente do recolhimento a menor do carnê-leão devido à época, em nada se relacionando com o ajuste anual efetuado na Declaração de Rendimentos.

Dessa forma, haja vista que os débitos relativos à multa isolada por falta ou insuficiência de carnê-leão são lançados apenas de ofício, não há o que se falar em lançamento por homologação nesse caso, não se podendo confundir o débito de carnê-leão (código 0190) com o débito de multa isolada por insuficiência de recolhimento de carnê-leão (código 6352),

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

esse último decorrente de lançamento de ofício, de modo que o prazo decadencial se desloca, nesse caso em particular, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Em sendo assim, há que se considerar como termo inicial para contagem do prazo decadencial, no que concerne aos débitos oriundos de multa isolada pela insuficiência de recolhimento de carnê-leão nos meses de janeiro, fevereiro e março de 1998, a data de 01/01/99, de modo que o prazo para que a Fazenda Pública efetuasse o lançamento das multas isoladas correspondentes extinguiria-se em 31/12/03, não havendo o que se cogitar a respeito de decadência, haja vista que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 13/12/03.

Da mesma forma, da análise das peças processuais contidas nos autos se verifica que o suplicante não tem razão quanto ao fato de ter readquirido a espontaneidade, já que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento, conforme o disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

Ademais, o fato de readquirir a espontaneidade, por si só, em nada vale, se o contribuinte não oferecer à tributação os valores omitidos apurados pela fiscalização, ou seja, aqueles valores que foram apurados de ofício pelo fisco, não podendo ser aí incluído os valores informados pelo contribuinte através da declaração de rendimentos apresentadas no período em que readquiriu a espontaneidade. Entretanto, não é o caso em questão já que o suplicante estava sob fiscalização, ou seja, não tinha direito à denúncia espontânea.

No sentido amplo, não há dúvidas que o início do procedimento fiscal se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Entretanto, se depois de iniciado o procedimento fiscal solicitando-se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

esclarecimentos, o sujeito passivo vem a prestá-los e não realiza o pagamento do tributo pendente, dentro do prazo da espontaneidade, o prazo de sessenta dias se torna irrelevante, já que a responsabilidade somente é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Porém, no caso em discussão, está regra não tem aplicabilidade no que se refere aos rendimentos lançados de ofício, já que o contribuinte estava sob o efeito de intimação fiscal para prestar esclarecimentos (perda da espontaneidade).

Quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas - item 001 do Auto de Infração -, principal discussão se prende ao reconhecimento da adesão a Lei nº 10.864 (PAES - Refis II).

Alega o recorrente que em 22/07/03 fez opção pelo Parcelamento Especial - PAES e que este pedido de parcelamento foi confirmado pela SRF/PGFN (fls. 1411/1420).

Alega, ainda, que a Portaria nº 03, de 1º de setembro de 2003, da PGFN/SRF, através do seu art. 1º instituiu a Declaração PAES (Refis II) a ser apresentada até 31 de outubro de 2003 e que nesta Portaria, em seu art. 1º - IV - estabelece que a referida declaração tem, entre outras, por finalidade "Confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega da declaração específica.". E em razão do programa gerador da Declaração do Paes disponibilizado no site da própria SRF não possui campo especial para inserção de débitos reconhecidos pelos declarantes e não passível de litígios resolveu retificar as declarações de Ajuste Anual para inserir estes valores como devidos à Fazenda Nacional para efeito do PAES e que essa retificação não foi efetuada com objetivo de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

espontaneidade em detrimento da ação fiscal, mas exclusivamente para não perder o benefício do PAES.

Os dispositivos legais de regência da matéria se manifestam da seguinte forma:

Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003:

“Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.

§ 2º Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados, de forma irretratável e irrevogável.”

Para regular esse parcelamento, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expediram a Portaria Conjunta nº 01, de 25 de junho de 2003, nos seguintes termos:

“Art. 1º. (...).

§ 1º O parcelamento abrange os débitos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, os débitos das pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Simplificado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), os submetidos a parcelamento sob qualquer das modalidades legalmente autorizadas, ainda que cancelado por falta de pagamento, bem assim os que se encontram com exigibilidade suspensa em virtude de:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

I - reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

II - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

III - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial;

§ 2º Poderão integrar o parcelamento as multas lançadas em procedimento de ofício, independente da data prevista para seu pagamento, desde que o vencimento da dívida principal que lhe deu origem tenha ocorrido até 28 de fevereiro de 2003."

Posteriormente, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03, de 1º de setembro de 2003, que criou a Declaração PAES, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica instituída declaração - Declaração Paes - a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que trata a Lei 10.684/03, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com finalidade de:

I - confessar débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados ou não confessados a SRF, total ou parcialmente, quando se tratar de devedor desobrigado da entrega de declaração específica;

II - confessar débitos em relação aos quais houve desistência de ação judicial, bem assim, prestar informações sobre o processo correspondente a essa ação;

III - prestar informações relativas aos débitos e aos respectivos processos administrativos, em relação aos quais houve desistência do litígio;

IV - confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Dos autos se conclui, que fazendo parte do universo alcançado pela Lei, o recorrente aderiu ao que preceitua a Lei em data de 22/07/03, conforme consta dos documentos de fls. 1411/1415.

Verifica-se que a adesão ao Programa de Parcelamento Especial não se deu em virtude do procedimento fiscal em si e sim por atendimento específico dos requisitos da Lei e sua regulamentação.

Nesta linha de raciocínio, verifica-se, claramente, que o recorrente enquadra-se nos requisitos da Lei e assim deve ser considerada, por conseqüente é de se excluir à parte confessada pela Lei em tela naquilo que for coincidente com a matéria lançada.

Não há dúvidas, que no seu caso, como estava sob ação fiscal no período da vigência da Lei nº 10.684, de 2003, tinha o prazo até 28 de novembro de 2003 (Portaria PGFN/SRF nº 5, de 23 de outubro de 2003) para proceder à inclusão de débitos não declarados, já que a ciência do auto de infração ocorreu em 13/12/03.

Ora, é claro que ao caso em discussão não se poderia argumentar com denúncia espontânea já que havia um procedimento de fiscalização em andamento, contudo, é de se observar que a Lei nº 10.684, de 2003, deve ser encarada, como norma especial em relação à regra geral, ela veio estabelecer uma outra realidade, de forma temporária e em caráter de exceção.

É notório, que o Programa Especial de Parcelamento - PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondente a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica.

Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizado dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que o débito confessado se refira a mesma matéria constante do lançamento.

Para concluir, entendo que se o suplicante, mesmo durante o período em que se encontrava sob fiscalização, aderiu ao Programa Especial de Parcelamento estabelecido pela Lei nº 10.684, de 2003, confessou débitos relativos a valores que, posteriormente, foram incluídos no auto de infração, estes valores coincidentes devem ser excluídos da base de cálculo da exigência tributária, ou seja, é de se excluir os valores lançados no item 001 - Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas Sujeitos a Carnê-Leão.

É de se ressaltar, que em momento algum o recorrente alegou ter denunciado espontaneamente o crédito tributário relativo ao item questionado, tampouco pretendeu eximir-se do pagamento da multa de ofício correspondente, segundo o próprio recorrente já confessada anteriormente no PAES.

No outro aspecto de mérito, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara se resume, como ficou consignado no Relatório, 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 ("fluxo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

de caixa”), que o contribuinte apresentava, em determinados meses dos anos-calendário de 1998 e 1999, 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.

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. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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

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, de 1988:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.”.

Lei n.º 8.134, de 1990:

“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, de 1990:

“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.”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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

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 imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo 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 complexo) 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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).

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 comprovada 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, 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.

Assim, não há dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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.”

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 a 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.

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. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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 estabeleceu, 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 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 CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Caberia, sim, a 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.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal ou mesmo reduzir parte, persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em provas, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído, conforme se verifica abaixo:

Quanto aos cheques nºs 497560, 496834, 501757, 501767, 506096, 520847, 520848, 520849, 520850, 523451, 523452 e 583589, nos valores de R\$ 8.130,00; R\$ 7.200,00; R\$ 24.000,00; R\$ 6.900,00; R\$ 23210,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00; R\$ 12.000,00 e R\$ 11.900,00, respectivamente (fls. 980/1019), tem-se que o recorrente alega que os cheques foram imputados no fluxo financeiro elaborado pela auditoria fiscal como dispêndios pessoais realizados com recursos do recorrente, entretanto, é de se reconhecer que não existe nos autos prova ou indício de que: (I) o recorrente seja o titular dos recursos despendidos; (II) de que o recorrente tenha sido o verdadeiro beneficiado dos dispêndios realizados ou ainda (III) de que teria sido o recorrente o beneficiado por tais pagamentos.

Ora, no que concerne às alegações do interessado, é de se ressaltar que foram trazidos aos documentos que corroboram para o entendimento de que os cheques supracitados (fls. 982/1005) foram de fato emitidos para custear a campanha eleitoral do interessado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Portanto, restou provado pelo fisco que os pagamentos oriundos daqueles cheques foram utilizados em benefício do interessado.

Quanto aos cheques nºs 509000, 496833, 520130 e 523468, nos valores de R\$ 8.000,00; R\$ 8.640,00; R\$ 9.800,00 e R\$ 25.400,00, respectivamente (fls. 1020/1037), tem-se que o recorrente alega que a fiscalização se baseia no Relatório de Encerramento da CPI do Senado para considerar como rendimentos omitidos pelo recorrente os valores desses dispêndios relativos a pagamentos do Sr. Aremithas à Gráfica PL Ltda., apesar das próprias notas fiscais de serviços apontarem novamente ao Sr. Francisco Lima Vilanova como tomador dos serviços.

Ora, no que concerne às alegações do interessado, há que se ressaltar que foram trazidos aos autos documentos que corroboram para o entendimento de que os cheques supracitados (fls. 1022/1029) foram emitidos para custear a campanha eleitoral do interessado e de outros candidatos. Portanto, no caso restou provado pelo fisco que os pagamentos oriundos daqueles cheques nos montantes de R\$ 14.140,00 e R\$ 25.800,00 foram utilizados em benefício do interessado.

Quanto ao cheque 512200 no valor de R\$ 24.510,00 (fls. 1051/1072), tem-se que o recorrente alega que para imputar o seu valor como rendimento dolosamente omitido, a fiscalização se baseia unicamente na Nota Fiscal/Fatura de Serviços nº 001016, de emissão da Satélite Painéis Rio Ltda., emitida em nome do recorrente, relativa a gastos de sua campanha eleitoral, ou seja, que com relação a este pagamento, a importância da acusação de acréscimo patrimonial a descoberto se evidencia pela comprovação de que aqueles recursos, ao contrário do que supôs a auditoria-fiscal, não foram fruto da ilusória omissão de rendimentos do recorrente, mas, ao contrário, tiveram origem comprovada e declarada na prestação de contas apresentada pelo recorrente ao Tribunal Regional Eleitoral.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Ora, o contribuinte não logrou comprovar tratarem-se tais valores de doações, de modo que sequer se conhece a procedência de tais recursos. O fato é que tais dispêndios foram realizados a seu favor, cabendo ao interessado comprovar que os mesmos tiveram origem em recursos provenientes de doações efetuadas em seu benefício e/ou em outros rendimentos isentos e não tributáveis. O fato de haver declarado o valor de R\$ 24.510,00 a título de doação, na prestação de contas de sua campanha eleitoral, não exime de comprovar, através de documentação hábil e idônea, a natureza da transação.

Quanto aos empréstimos contraídos, no ano de 1999, no montante de R\$ 320.000,00, o recorrente alega que muito embora tenha sido provado que os empréstimos foram devidamente informados nas Declarações de Ajuste Anual do mutuante e do mutuário, bem como ter sido trazidas aos autos às cópias das notas promissórias firmadas pelo recorrente em razão dos mútuos (fls. 873/880), não foram considerados nos fluxos financeiros os ingressos de R\$ 60.000,00 no mês de abril, R\$ 150.000,00 no mês de maio, R\$ 80.000,00 no mês de junho e R\$ 30.000,00 no mês de outubro daquele ano, recebidos em espécie pelo recorrente em contrapartida das dívidas assumidas.

Apesar do recorrente ter apresentados os documentos, relativamente ao empréstimo de R\$ 320.000,00 que teria sido concedido pelo Sr. Reinaldo Menezes da Rocha Pitta, a questão se resume na comprovação de que o mutuário efetivamente recebeu o numerário decorrente das transações acima.

Ora, consta dos autos do processo que a Secretaria da Receita Federal determinou que fosse desenvolvida ação fiscal no Sr. Reinaldo Menezes da Rocha Pitta e em diversas pessoas a ele ligadas, entre as quais o Sr. Marcelo Fernandes Mesquita. Esse senhor foi funcionário da pessoa jurídica Gortin Promoções, da qual o Sr. Reinaldo Pitta é sócio, tendo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

exercido, sucessivamente, as funções de mensageiro, auxiliar de escritório e auxiliar de contabilidade, no período de 1991 a 2202. Nota-se que, em 13/08/03, o Sr. Marcelo Mesquita prestou à fiscalização a declaração de folha 383, na qual afirma, em relação ao suposto empréstimo de R\$ 320.000,00, concedido em 1999 pelo Sr. Reinaldo Pitta ao Sr. Eurico Miranda: "que a operação efetivamente não existiu, isto é, não houve transferência de numerário do Sr. Reinaldo Pitta para o Sr. Eurico Miranda; que a operação foi realizada visando dar suporte financeiro aos gastos do Sr. Eurico Miranda, uma vez que a declaração de rendimentos do Sr. Reinaldo Pitta apresentava "sobra" de recursos; e que as notas promissórias apresentadas pelo Sr. Eurico Miranda e por ele, declarante, entregues à fiscalização, foram confeccionadas pelo Sr. Cdney Ferreira Junior, atual contador de empresas de propriedade do Sr. Reinaldo Pitta. Como se vê, ainda que a ausência da comprovação da efetividade de transferência dos recursos já represente, por si só, elemento suficiente para desconsideração do valor como origem, conforme várias intimações emitidas pela fiscalização, as declarações prestadas pelo Sr. Marcelo Fernandes Mesquita confirmam as conclusões da fiscalização no sentido de que a operação em comento se reveste, tão somente, de caráter escritural, carecendo, pois, de prova irrefutável de sua efetividade.

Da mesma forma, nada prova a seu favor os documentos de fls. 1679/1689 acostados na fase recursal, pois todos os depósitos foram efetuados em "dinheiro", não existe a identificação do depositário, ou seja, o recorrente não fez prova que de fato recebeu os valores de Reinaldo Menezes da Rocha Pitta.

Quanto à restituição de valores adiantados a filhos nos valores de R\$ 190.000,00 e R\$ 44.000,00, o contribuinte alega que deixaram de ser considerados os reembolsos dos adiantamentos de recursos feitos aos filhos do recorrente (Mário Ângelo Brandão de Oliveira Miranda, no valor total de R\$ 190.000,00, e Eurico Ângelo Brandão de Oliveira Miranda, no valor de R\$ 44.000,00), conforme item 10 da resposta apresentada à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

auditoria-fiscal em 23/12/02 (fls. 398 e seguintes) e item 3 da resposta prestada em 06/06/03 (fls. 1077/1078).

Ora, cabe ao recorrente comprovar a efetividade da transferência dos recursos alegados. Não basta que Srs. Mário Ângelo e Eurico Ângelo Brandão de Oliveira Miranda, filhos do recorrente, disporem de rendimentos declarados à Secretaria da Receita Federal suficientes à realização dos reembolsos ao recorrente, se intimado deve comprovar a efetiva transferência dos recursos.

Quanto ao cheque nº 583589 no valor de R\$ 11.900,00 (fls. 981 e 1006/1008), o recorrente alega que a fiscalização se baseia no Relatório de Encerramento da CPI do Senado para atribuir dispêndios de campanha eleitoral como rendimentos.

Ora, é cristalino nos autos que o suplicante não logrou comprovar tratar-se o referido valor de doação, de modo que sequer se conhece a procedência de tais recursos. O fato é que foram realizados dispêndios em seu favor, cabendo ao interessado comprovar que os mesmo tiveram origem em recursos provenientes de doações efetuadas em seu benefício e/ou em outros rendimentos isentos e não tributáveis.

Quanto ao cheque de R\$ 13.406,42 (fls. 1100/1115), tendo como beneficiária CTI Viagens e Turismo Ltda., o suplicante alega que os autuantes entenderam que o cheque acima referido teve por finalidade o pagamento de passagens aéreas do recorrente e de sua esposa, cujos custos afirmaram ter sido por ele arcados e que, na realidade, porém, este cheque, em especial, destinou-se ao pagamento de passagens aéreas custeadas pelo Clube de Regatas Vasco da Gama, do qual, como se sabe, o recorrente é dirigente, e de sua esposa em representação daquela entidade esportiva nos Jogos Pan-americanos de Winnipeg, aos quais aquele Clube enviou delegação com cerca de 300 atletas. Trata-se de utilização de recursos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

nos estritos interesses sociais do Clube, inclusive no que se refere à esposa do recorrente que, nesses eventos, como é de praxe, acompanha o marido.

Da mesma forma, trata-se de matéria de prova, cujo ônus cabe ao suplicante, sendo livre a convicção do julgador.

Quanto às despesas reembolsadas em 1999 pelo Clube de Regatas Vasco da Gama, no valor total de R\$ 14.048,22, o suplicante alega que os autuantes concluíram que o recorrente não apresentou qualquer documentação que comprove que esse reembolso de fato ocorreu, recusando-se, em consequência, a excluir tais dispêndios pagos mediante uso do cartão de crédito do recorrente.

Ora, o ônus da prova é do suplicante no sentido que aqueles valores destinaram-se efetivamente ao pagamento de despesas com viagens (passagens e/ou combustível, etc.) e restaurantes no Rio de Janeiro, bem como deve ser provado que aqueles valores foram reembolsados pelo Clube de Regatas Vasco da Gama, em razão de tratar-se de gastos realizados nos estritos interesses institucionais daquela entidade esportiva.

Quanto às despesas médicas, verifica-se que a glosa de R\$ 6.410,76, se deu em virtude desse montante se referir a despesas médicas da esposa e filhos, os quais não constam como dependentes do recorrente em sua declaração de rendimentos.

Para o deslinde da questão se faz necessário invocar a Lei nº 9.250, de 1995, verbis:

"Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

(...).

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º e 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

(...).

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

(...).

§ 2º O disposto na alínea "a" do inciso II:

(...).

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea “c” poderão ser considerados como dependentes:

I - o cônjuge,

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.”

Do dispositivo legal acima transcrito podemos concluir que não cabe razão ao recorrente, já que quando a legislação tributária cita o termo “dependentes”, o faz no sentido tributário e fiscal, e não em sentido diverso, como entende o recorrente ao afirmar que teria direito à dedução pleiteada pelo simples fato de possuir dependentes em seu seguro saúde. Observe-se que para que o contribuinte faça jus à dedução de despesas médicas de seus dependentes, não é necessário que se possua dependentes em seguro de saúde, mas sim dependentes no âmbito da legislação do imposto de renda da pessoa física.

Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, tem-se que o interessado procura justificar a origem dos depósitos bancários de R\$ 3.000,00 (fls. 286), de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

27/08/99, R\$ 38.400,00 (fls. 287), de 07/12/99, R\$ 81.600,00 (fls. 287), de 07/12/99, e R\$ 63.400,00 (fls. 287), de 14/12/99, alegando, em síntese, que tais valores decorreram de restituições de empréstimo, em dinheiro, efetuadas por dois de seus filhos, bem como de valores que o próprio interessado detinha em espécie.

Defende o recorrente a tese que a tributação com base em depósitos bancários não presume o consumo de renda, e desta forma, seria inaceitável que num primeiro momento a Fazenda acuse o contribuinte de omissão de receitas e, logo em seguida, recuse que estes valores decorreram de restituições, em dinheiro, efetuadas por dois de seus filhos, bem como de valores que o próprio interessado detinha em espécie.

Ora, é notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente depósitos bancários (extratos bancários), não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

Não pode prosperar o argumento do nobre recorrente quanto à exclusão da tributação, já que o ônus da prova em contrário é do contribuinte, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.”.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador. Ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado.

Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

Ora, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele contribuinte comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

Uma vez não comprovadas as alegações da parte interessada e conseqüentemente, não comprovada a origem dos depósitos bancários objeto da autuação fiscal, há que se manter a presunção de omissão de rendimentos consignada no auto de infração ora discutido, conforme previsto na legislação de regência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), mensalmente apurados e informados na Declaração de Ajuste Anual, porém, recolhidos em atraso.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispõe:

“Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste."

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o "carnê-leão" que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.



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

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Desta forma, entendo cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, é cabível a exigência da multa isolada de 75% sobre o carnê-leão apurado nas declarações da suplicante relativo aos anos-calendário de 1998 e 1999, não objeto de lançamento de ofício.

Quanto à aplicação da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, sobre os rendimentos omitidos por pessoa física, mesmo que sua origem derive de rendimentos tipicamente de carnê-leão (rendimentos recebidos de pessoas físicas), devem sofrer tributação no ajuste anual, sendo indevida a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), à inteligência do artigo 55, inciso XIII e parágrafo único do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

“Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o "carnê-leão" que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, bem como os juros de mora limitados entre a data do vencimento da obrigação até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Assim sendo, é de se excluir da tributação a multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada em concomitância com a multa de lançamento de ofício exigida com o tributo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Quanto à aplicação da multa qualificada, tem-se que da análise dos autos, se verifica que os Membros componentes da Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ consideraram procedente a aplicação no lançamento da multa qualificada de 150%, amparado na convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Da análise da matéria, não posso concordar com a decisão exarada pelos Membros da Turma de Julgamento, pelas razões abaixo expostas.

Neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. 992, II, do RIR/94, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de contas bancárias de terceiros para movimentar importâncias que lhe pertenciam, além de ter movimentado valores expressivos, ou seja, a qualificação da multa teria origem nas diligências realizadas, já que se teria apurado que expressivos valores movimentados nas contas bancárias do Sr. Aremithas e da Braziliam Soccer foram usados em benefício do recorrente, para custear total ou parcialmente (a) serviços e material de campanha eleitoral; (b) empréstimos a terceiros; (c) aquisição de imóvel para empresa da qual o recorrente era sócio; (d) aquisição de veículos; (e) passagens aéreas; (f) aquisição de imóvel para sua esposa; (g) obtenção de direitos aquisitivos para sua esposa; (h) empréstimos aos filhos para aquisição de cotas de capital; e (i) aumentos de capital em empresa da qual o recorrente era sócio.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na prestação de informação ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a movimentação de valores expressivos, de origem desconhecida, em contas bancárias de terceiros, em benefício próprio (pagamentos de diversos valores, utilizando conta bancária de terceira pessoa).

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que esses valores expressivos, de origem desconhecida, movimentadas em contas bancárias de terceiros, em benefício próprio, deveriam ser tributados, já que como consta do processo a própria autoridade julgadora em Primeira Instância já reconheceu que os recursos que foram depositados na conta corrente do Sr. Aremithas, e que dela saíram para pagamento de diversos tipos de despesas, não pertenciam exclusivamente ao recorrente, mas também a terceiros outros que dela se beneficiavam, como também entendeu para que os dispêndios efetuados através da conta-corrente do Sr. Aremithas José de Lima sejam apropriados ao Sr. Eurico Miranda, faz-se necessário identificar, através de documentos concretos, o nexos causal entre aqueles pagamentos e o interessado. Como se vê, o suplicante não movimentava conta bancária em nome de terceiros e sim pagamentos eram realizados por terceiros em seu nome, cuja origem dos recursos utilizados não foram investigados pela fiscalização, que poderiam caracterizar omissão de rendimentos simples que jamais daria qualificação da multa, muito menos, pretender por isso qualificar todos os fatos geradores apurados durante o ano-calendário de 1998 e 1999.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a "fraude não se presume", devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização ou a movimentação de valores expressivos, de origem desconhecida, em contas bancárias de terceiros, em benefício

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

próprio (realização de pagamentos), não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996. Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado por omissão de rendimentos através de levantamento de "fluxo financeiro", que autoriza a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a informação de que o suplicante teria movimentado valores expressivos, em conta de terceiros, cuja origem é duvidosa, informação esta sequer investigada pela fiscalização, poderiam no máximo ser um indicativo de omissão de rendimentos, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base "acréscimo patrimonial a descoberto", apurados através de "fluxo financeiro", vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que foi a de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a Receita Federal age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal, de presunção legal de omissão de rendimentos em razão do acréscimo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

patrimonial a descoberto apurado, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que nos casos de simples presunção de omissão de rendimentos é semelhante, já que a presunção legal é de que o recorrente recebeu um rendimento e deixou de declará-lo. Sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos/receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor/bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada."

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% 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 n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994."

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994."

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

"MULTA AGRAVADA - INFRAÇÃO QUALIFICADA - APLICABILIDADE - A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996."

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

"MULTA AGRAVADA - CUSTOS FICTÍCIOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude."

Acórdão n.º. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude."

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

"DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA - SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos ideologicamente falsos -" notas fiscais frias "-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980."

Acórdão n.º. 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

"MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

“MULTA DE OFÍCIO - DECLARAÇÃO INEXATA - A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.”

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.”

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

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

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

“Art. 957 - Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º) (...)

II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

“Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72."

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o "intuito de fraude".

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, ipso facto, o "intuito de fraude". E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto, necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do "intuito de fraudar", para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. - Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR - V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

“EVIDENTE. Do latim evidens ,claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.”

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão n.º. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

"COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados."

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

"CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA - Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

"DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS
- Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude."

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

"DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO - Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80."

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

"NOTAS CALÇADAS - FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA - A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo."

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

"MULTA AGRAVADA - CONTA FRIA - O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada."

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito penal. A informação, de que o suplicante movimentou valores expressivos, cuja origem era duvidosa, e que movimentou estes valores em contas pertencentes a terceiros, alegação sequer investigada pela fiscalização, que procedeu ao lançamento com base em "Fluxo de Caixa".

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

O contribuinte em diversos momentos de sua petição resiste à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, entretanto, não vejo como se poderia acolher algum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade na esfera administrativa.

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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 do chamado 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 deveria deixar de aplicar 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 na sua inteireza,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

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.

Como se vê, falta competência para este Colegiado para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o presente ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, inter partes, no controle difuso de constitucionalidade. Ou seja, declarada a ilegalidade pelo Superior Tribunal de Justiça. De qualquer modo, somente o Poder Judiciário tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada.

Além disso, as leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da Administração Pública aplicá-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346, de 1997, ou que haja

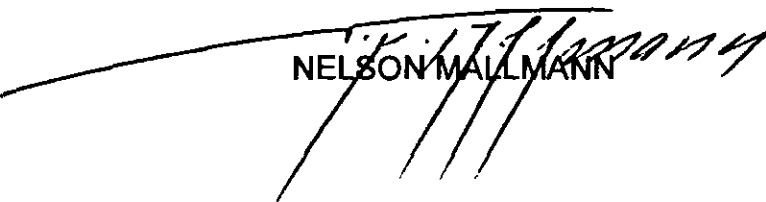
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.002570/2003-12
Acórdão nº. : 104- 21.094

determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que efetivamente não é o caso.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para: I - excluir da base de cálculo da exigência a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas (inclusão no PAES) (item 001 do AI); II - excluir da exigência tributária a aplicação da multa exigida de forma isolada em concomitância com a multa de lançamento de ofício; III - reduzir a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício normal de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005



NELSON MALLMANN