MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	19647.006027/2003-90
Recurso nº	141.434 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPF
Acórdão nº	104-23.635
Sessão de	16 de dezembro de 2008
Recorrentes	1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE e ISA MARIA DE CARVALHO ARAÚJO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente 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.

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.

INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - 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 (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN).

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

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

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

DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM COMPROVADA - APRESENTAÇÃO DE DOUCMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA - É de se expurgar, na apuração da matéria tributável, as quantias referentes aos depósitos bancários cuja origem dos recursos foram devidamente comprovados através da apresentação da documentação hábil e idônea.

DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA - CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

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.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150, da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Recurso de ofício negado.

Preliminar rejeitada.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário interpostos pela 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE e ISA MARIA DE CARVALHO ARAÚJO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao Recurso de Ofício (decadência relativa ao ano-calendário de 1998), vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo o valor de R$ 16.145.450,95 e excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

NELSON MALLMANN

Relator

FORMALIZADO EM: 16 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad.

Relatório

O Presidente da Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE recorre de ofício, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, da decisão de fls. 6686/6712, que deu provimento parcial à impugnação interposta pela contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 05/19.

Da mesma forma, a autuada, ISA MARIA DE CARVALHO ARAÚJO, contribuinte inscrita no CPF/MF sob nº 114.300.104-44, com domicílio fiscal no município de Recife - Estado de Pernambuco, à Rua Gervásio Pires, nº 233 - Bairro da Boa Vista, jurisdicionada a DRF em Recife - PE, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 6686/6712, prolatada pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 6717/6763.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 22/12/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 05/19), com ciência, através de AR, em 05/01/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 18.885.634,40 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% (um por cento), calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 1999 e 2000, correspondente aos anos-calendário de 1998 e 1999, respectivamente.

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

01 - **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA**: Glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa, conforme Relatório anexo ao presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigo 6º e §§, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 8º, inciso II, alínea "g", da lei nº 9.250, de 1995.

02 - **DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**: Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais a contribuinte regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório anexo ao presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

03 - **MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO**: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurado conforme Relatório anexo ao presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, combinado com os artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autuante, esclarece, ainda, através do Relatório Anexo ao Auto de Infração de fls. 20/60, entre outros, os seguintes aspectos:

- que, quanto à dedução indevida de despesas de Livro-Caixa, tem-se que conforme podemos constatar da análise dos Demonstrativos Financeiros de 1998 (fls. 129/140) e 1999 (fls. 463/475) as soma mensais das Colunas "Despesas Cartório", "Despesas Tesouraria" e "Restituição de Custas" são lançadas a título de dedução no Livro-Caixa nas Declarações do IRPF da contribuinte fiscalizada;

- que o detalhamento destas despesas encontra-se nos "Slips de Caixa" de fls. 147/394 (1998) e 1429/1597 (1999);

- que analisando estes Slips, verificamos que a contribuinte pleiteou, indevidamente, deduções de suas receitas decorrentes das atividade de serviços notariais e de registro, exercidas junto ao Recife Cartório de Protestos 2º Ofício (CNPJ 08.962.334/0001-58);

- que assim, após análise da documentação apresentada pela fiscalizada em resposta às intimações enviadas, glosamos os valores discriminados na planilha de fls. 61/88. Na coluna "MOTIVO" da citada planilha, indicamos o código do motivo da glosa (número entre zero e 18). No quadro de fls. 89 encontram-se a descrição do motivo e a base legal para glosa efetuada. O conteúdo das colunas "DATA", "DISCRIMINAÇÃO" E "VALOR" da planilha de fls. 61/88 correspondem aos lançamentos efetuados nos Slips de caixa de fls. 147/394 (1998) e 1429/1597 (1999) que foram glosados;

- que a documentação que serviu de base às despesas do ano-calendário 1998 e que foram glosadas encontram-se nas fls. 555/1427 e a documentação que serviu de base às despesas do ano calendário de 1999 e que foram glosadas encontram-se nas fls. 1599/1958;

- que, quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, tem-se o Mandado de Procedimento Complementar de fls. 02, que determinou a extensão do procedimento de fiscalização, veio acompanhado do ofício 365/2002 (fls. 1959) da 13ª Vara da Justiça Federal em Pernambuco e dos estratos das contas correntes (fls. 1982/4791) em nome do Recife Cartório de Protestos 2º Ofício (do qual a fiscalizada é titular), que teve a quebra de sigilo bancário determinada pelo juiz titular da citada Vara Federal, nos autos do procedimento criminal nº 2001.83.00.8304-9;

- que em 12/12/03, a fiscalizada apresentou protocolo de fls. 6394, acompanhado do relatório datado de 12/12/03 (fls. 6395), elaborado pela Bernhoeft Consultoria Contábil. Anexas a este relatório encontram-se as planilhas de fls. 6396/6417 nas quais são relacionados, no período de janeiro/dezembro de 1999, os cheques que teriam sido depositados em conjunto no Banco Bandeirantes e que, portanto, não foram identificados na planilha de fls. 5765/5934. Também apresentou (fls. 6418/6517) as cópias dos controles internos do cartório, relativas aos cheques mencionados nas citadas planilhas, bem como "Relações de Cheques em Depósito" de fls. 6518/6571;

- que, quanto à falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, tem-se que a contribuinte fiscalizada sofreu glosas mensais nas deduções de despesas de livro caixa, que foram indevidamente pleiteadas em suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, relativas aos anos-calendário de 1998 e 1999

- que como conseqüência, à base de cálculo do carnê-leão declarada pela fiscalizada em cada mês, deve ser acrescido o valor da glosa da despesa efetuada no mesmo mês. Desta forma, obteremos a base de cálculo real, a partir da qual será calculado o valor que de fato deveria ter sido recolhido a título de carnê-leão.

Em sua peça impugnatória de fls. 6622/6664, instruída pelos documentos de fls. 6665/6680, apresentada, tempestivamente em 04/02/04, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que no caso da atividade cartorária o tratamento é o mesmo dispensado às pessoas físicas, sendo que por força do que o art. 6º, da Lei nº 8.134, de 1990, é assegurado a impugnante o direito de deduzir da base de cálculo do imposto de renda despesas incorridas quando do exercício das suas atividades;

- que as despesas passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda do contribuinte que desempenha atividade notarial, tal como a impugnante, são registradas em Livro Caixa;

- que, por outro lado, é certo que para consecução de suas atividades, a impugnante promove considerável movimentação financeira, já que os valores representativos de dívidas pagas constantes dos títulos de créditos que são apontados a protesto são depositados, de imediato, em uma das contas da impugnante para, em seguida, serem transferidos, a depender do banco apresentante, para outra conta também da impugnante par, só então, serem creditados aos destinatários da receita;

- que a impugnante foi surpreendida ao ser instada pela Receita Federal sobre o procedimento fiscalizatório que se instaurava com o escopo de averiguar o lançamento do imposto de renda por ela declarado referente ao anos-calendário de 1998 e 1999;

- que mais surpresa ficou a impugnante ao tomar conhecimento de que havia sido decretada a quebra do seu sigilo bancário e que a fiscalização tomava por base sua movimentação financeira;

- que de imediato a impugnante noticiou ao AFRF que a totalidade da comprovação da origem de depósitos se tratava, na verdade, de mera transferência bancária de valores que, pela própria natureza da atividade notarial da impugnante, não se tratava de receita própria, sendo ela apenas responsável pelo recebimento e repasses desses valores, os quais, não raro, circulavam mais de uma vez em contas da impugnante, criando uma ilusão contábil de haver a impugnante percebido receita incompatível com a que fora declarada em sua declaração de ajuste anual nos anos de 1998 e 1999;

- que qual não foi à surpresa da impugnante ao ser cientificada em 05/01/04 (ciência postal com AR), do teor do auto de infração ora hostilizado, dando conta do lançamento do imposto de renda concernente aos anos calendários 1998 e 1999, tendo em vista que o AFRF glosou deduções perpetradas pela impugnante, além do que considerou alguns depósitos como de origem não comprovadas, aplicando a regra do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

- que, contudo, como será demonstrado no decorrer desta peça, óbices intransponíveis obstam a procedência da autuação, a começar pela decadência do direito de constituir o crédito tributário após a prazo de cinco anos já que a notificação do sujeito passivo sobre o lançamento ocorreu a destempo quanto ao imposto relativo ao ano-calendário de 1998. Ademais, irregularidade formal se levanta quanto ao procedimento, já que a quebra se sigilo bancário prevista na Lei Complementar nº 105/01 não pode irradiar efeitos pretéritos à vigência da lei, alcançando suposto fatos geradores anteriores. Outrossim, ficará demonstrada que não houve omissão de receitas pela impugnante, vez que as supostas "receitas" na da mais representaram do que meras movimentações bancárias inerentes à atividade notarial que desempenha, além do que restará igualmente demonstrado que as glosas das deduções constantes do auto de infração ora atacada são totalmente descabidas. E não bastasse tudo isso, ainda que admitida fosse a procedência da autuação, total ou parcialmente - o que se admitirá apenas em homenagem ao princípio do contraditório dialético - haveria de se proceder às exclusões dos valores agregados a título de juros Selic, porque inconstitucionais, assim como reduzida a multa de modo a não ofender o princípio do não confisco;

- que a homologação do lançamento é de fundamental importância para efeito de apuração do respeito ou não ao prazo de natureza decadencial para a constituição do crédito tributário. Lembre-se que este prazo - que é de cinco anos -, conta-se da data do fato gerador - que, no caso ocorreu no dia 31/12/1998 -, de forma que havendo alguma divergência pelo fisco sobre o lançamento praticado pelo contribuinte, terá que notificar o contribuinte do auto de infração tendente à constituição do crédito tributário nos cinco anos que se seguirem ao fato gerador, sob pena de, tacitamente, homologar o lançamento;

- que para efeito de contagem do prazo decadencial em foco, primeiramente há que se levar em conta à data do fato gerador do IRPF, o qual, no caso em exame remonta a data de 31 de dezembro de 1998, já que a autuação diz respeito ao ano-calendário de 1998, assim como, há de se considerar também como data final do prazo aquela em que a impugnante foi notificada do lançamento do crédito tributário, o que apenas ocorreu quando já transcorrido o prazo de cinco anos, em 05/01/2004;

- que uma nulidade que se verifica no caso em exame, é a impossibilidade de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/01, que disciplina a quebra do sigilo bancário, inclusive para fins tributários;

- que ocorre que, em que pese o fato de a referida Lei apenas haver sido promulgada em 10/01/2001, constata-se que, no caso em exame, o AFRF aplicou, retroativamente, o comando jurídico extraído do art. 1º, § 4º e art. 5º da citada Lei, nas medida em que sua ação fiscal se baseou em informações bancárias relativas a supostos fatos geradores pretéritos à vigência dessa mesma Lei, obtendo os extratos bancários diretamente das instituições financeiras;

- que, quanto das glosas ilegais, tem-se que o AFRF entendeu equivocadamente que a impugnante teria se valido de deduções indevidas da base de cálculo do IRPF, glosando uma série interminável de despesas, dentre elas: planos de previdência privada; valores pagos a funcionários, inclusive a título de alimentação e planos de saúde;

- que, com efeito, a autuação está em sentido aposto ao comando do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990. É que ao contrário do afirma o AFRF, os gastos com funcionários, inclusive a título de alimentação, comportam sim dedução, pois além de subsumidos no inciso I

do citado dispositivo lega, inexistente previsão na mesma lei afastando a possibilidade do abatimento no presente caso;

- que o mesmo se figa com relação às indevidas glosas da remuneração creditadas aos funcionários Antônio Egildo Felix e Pedro Freitas da Silva, já que citadas deduções têm pleno respaldo no inciso I do multicitado dispositivo legal, visto que ambos foram contratados da impugnante na condição de empregados com vínculo empregatício;

- que ademais, é cediço que o conceito de remuneração trabalhista não pode ser alterada pelo entendimento ou pareceres internos da Fazenda nacional que não podem modificar conceitos legais. Nesse sentido, evidente que remuneração, em direito do trabalho, contempla todos os valores, seja de que natureza for, que incorporam a contraprestação pelo trabalho efetuado. Sendo assim, dúvidas não podem existir quanto à possibilidade de serem deduzidos os valores recolhidos pela impugnante a título de planos de previdência privada própria e dos seus funcionários, inclusive os planos de saúde e odontológicos, cujos valores foram ilegalmente glosados pelo AFRF;

- que, quanto à inexistência de fato gerador da suposta omissão de receitas decorrente de mera movimentação financeira, tem-se que não se pode tomar como lastro tão somente os extratos bancários, exige no entendimento do Egrégio 1º Conselho de Contribuintes de destinação de supostas receitas como renda consumida;

- que no caso em foco, não houve pelo AFRF qualquer diligência ou demonstração de que as supostas receitas omitidas seguiram a destinação de renda consumida. Não há a mais mínima correlação entre os depósitos (supostas receitas) e destinações caracterizadas como renda da impugnante. E dizer, os depósitos existem, por si só, sem qualquer outra prova que justifique a autuação, o que inclusive corrobora com a verdade de que tais depósitos nada mais representaram do que meras transferências bancárias e nada mais;

- que vale frisar que embora o AFRF tenha considerado os valores constantes das planilhas ofertadas para o desiderato de comprovar a mera movimentação bancária no lugar de receitas omitidas, o fato é que inúmeras outras operações pendem de conciliação bancária e que a impugnante apenas não dispõe desses dados nesta ocasião devido à ausência de documentos que sirvam de base para novos exames, razão pela qual requer, desde já, a produção de perícia contábil a fim de serem consideradas totalmente as movimentações financeiras das contas da mesma;

- que pelo exposto, inexistindo receitas supostamente omitidas a serem comprovadas, mas meras movimentações financeiras conforme resta evidente à luz dos extratos bancários e da natureza da atividade da impugnante, impossível vislumbrar a omissão de receita cogitada ou mesmo qualquer acréscimo patrimonial além daquele efetivamente declarado pela contribuinte me sua declaração de ajuste anual;

- que, quanto à multa isolada, tem-se que diante dos elementos jurídicos acima articulados, notadamente a decadência do período de 1998, a inexistência de omissão de receitas e a legalidade das deduções lançadas em Livro Caixa pela impugnante, fica afastada a possibilidade de aplicação da cogitada multa isolada pela suposta ausência de recolhimento do IRPF através de carnê-leão;

- que, quanto aos juros Selic, tem-se que ainda que não fossem levados em consideração os balizados fundamentos acima aduzidos, os quais, por si só, já justificam a improcedência da autuação, cumpre frisar que há manifesta inconstitucionalidade da autuação quando fez inserir cobrança de juros Selic na correção do suposto crédito tributário;

- que, quanto à multa, tem-se que finalmente, ainda em homenagem ao princípio da eventualidade o impugnante passa a demonstrar uma outra inconstitucionalidade que aflora da autuação hostilizada, que consiste na arbitrária multa fixada em 75% e lançada contra a impugnante.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, a 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que inicialmente, será examinada a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, e que diz respeito à quebra do sigilo bancário da contribuinte. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso X estabelece os direitos da privacidade e intimidade de cada indivíduo em seus múltiplos aspectos como mecanismos de defesa da personalidade humana. Reconhece-se, porém, que não existem direitos absolutos, comportando todos eles algumas limitações estabelecidas em nome do interesse público, como imposição da vida em sociedade. Uma dessas limitações está no poder que tem a administração fazendária de investigar a vida do contribuinte, poder este que lhe designado por vários dispositivos da Constituição Federal, como o previsto no artigo 145, § 1º que faculta à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei;

- que no presente caso a fiscalização teve início após a edição do artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001. Este artigo foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001;

- que caso se admita que somente após o advento da Lei Complementar nº 105, de 2001 é que estaria o fisco autorizado a acessar informações bancárias do contribuinte, independentemente de autorização judicial, será forçoso reconhecer também que a nova regra estabelece um novo processo de fiscalização e, conseqüentemente, amplia os poderes da autoridade fiscal, o que configura exatamente a hipótese prevista no artigo 144, § 1º do Código tributário Nacional;

- que além de tudo o que foi exposto, cabe ressaltar que, embora não fosse necessário, o Cartório de Protestos de titularidade da contribuinte teve a quebra de sigilo bancário determinada pelo juiz da 13ª Vara da Justiça Federal em Pernambuco, nos autos do procedimento criminal nº 1001.83.00.8304-9;

- que a contribuinte também alega que à parte do Auto de Infração relativa ao ano-calendário 1998 não pode ser mantida, pois teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário;

- que a questão relativa à identificação da modalidade do lançamento no caso do imposto de renda das pessoas físicas, já foi objeto de acaloradas discussões no âmbito da doutrina e da jurisprudência. Hoje, contudo, creio ser possível afirmar que a Secretaria da Receita Federal já se manifestou claramente no sentido de que o lançamento do imposto de

renda pessoa física se enquadra na modalidade de lançamento por homologação. Chego a esta conclusão não pelo exame da legislação específica deste tributo, mas pelo exame da legislação aplicável ao imposto territorial rural (ITR), cujo lançamento possui as mesmas características do lançamento do IRPF. De fato, em ambos os casos, o contribuinte preenche uma declaração anual, apura o imposto, entrega à declaração e efetua o recolhimento do crédito tributário;

- que no âmbito desta Delegacia de Julgamento, a discussão torna-se inútil uma vez que a cita Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 24/08/2000, em seu item 6 é cristalina ao afirmar que "somente sujeitam-se ás normas aplicáveis ao lançamento por homologação nos créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento", e tendo em vista o artigo 7º da Portaria/MF nº 258, de 2001, o julgador deve observar as normas legais e regulamentares, além do entendimento da Secretaria da receita Federal expresso em atos tributários e aduaneiros;

- que no presente caso, os valores questionados se referem ao ano-calendário 1998 e podem ser divididos em dois grupos: (a) valores que se submetem ao ajuste anual e (b) valores sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), inclusive com aplicação de multa isolada, calculada com relação a cada um dos meses do ano-calendário;

- que no primeiro caso, o fato gerador é considerado ocorrido em 31/12/1998; no segundo caso, o fato gerador é considerado ocorrido no último dia de cada mês. A análise da declaração de ajuste anual do exercício 1999, ano-calendário 1998 da contribuinte revela a ocorrência de pagamentos antecipados a título de carnê-leão, no valor de R$ 552.562,87, e como resultado do ajuste, o imposto a restituir no valor de R$ 93.431,73;

- que no item 4 do Relatório Anexo ao Auto de Infração, o autuante informa a existência de procedimento fiscal anterior ao presente Auto de Infração, no qual o setor de malha pessoa física alterou o valor das contribuições a entidades de previdência privada/FAPI para R$ 123.848,89 e o valor do carnê-leão pago para R$ 463.790,71, resultado dessas modificações a diminuição do valor do imposto a restituir, que passou a ser de R$ 1.076,71. Fica claro, portanto, que pagamento houve, antecipadamente, sob a forma de carnê-leão. E o fato de não resultar do ajuste anual saldo de imposto a pagar não pode acarretar a descaracterização do lançamento por homologação quando o contribuinte, como no presente caso, já tiver recolhido antecipadamente o imposto por qualquer das formas previstas na legislação: retenção na fonte, carnê-leão, imposto complementar ou imposto pago no exterior, até porque a existência de saldo de imposto a restituir significa que o valor pago antecipadamente é superior ao apurado pelo contribuinte;

- que assim, o inicial do período decadencial deve ser a data de ocorrência do fato gerador, o que nos leva a considerar como termo final do prazo o dia 31/12/03, para o imposto resultante do ajuste anual e o último dia de cada dos meses do ano de 2003, para os valores do carnê-leão relativos aos meses de janeiro a dezembro de 1998;

- que lembrando que o lançamento somente se concretizou em 05/01/04 (data da ciência do Auto de Infração conforme folha 6618), deve-se admitir a ocorrência de decadência com relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1998;

- que com relação aos planos de previdência privada, a autoridade lançadora afirmou no Relatório Anexo ao Auto de Infração que, embora tenha sido intimada, a contribuinte não apresentou os contratos que justifiquem os pagamentos realizados,

respectivamente a ICATU HARTFORD e ao BRADESCO-PREVIDÊNCIA. Em minha opinião, este já seria um motivo suficiente para as glosas, pois a leitura do contrato é imprescindível para que se conheça a natureza da despesa e o nome dos beneficiários dos serviços nele previstos. Ressalte-se que cabe à contribuinte e não à autoridade administrativa a produção das provas necessárias à sustentação das deduções pleiteadas. Ainda de acordo com o mencionado Relatório, o autuante foi informado verbalmente que os pagamentos se referem a plano de previdência privada, não havendo esclarecimento se o plano é próprio ou de terceiros. As glosas foram, então, realizadas, por inexistência de previsão legal para as deduções. Também foram glosadas as despesas agrupadas sob o "Código 17", relativas aos pagamentos efetuados a BRASILPREV e ao OUROCAP, por falta de previsão legal. Entendo que as glosas foram corretamente efetuadas, até porque o pagamento relativo a planos de previdência privada ou mesmo capitalização constitui mera liberalidade do empregador e não uma obrigação trabalhista, não podendo, portanto, ser considerado como despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos da legislação acima citada;

- que quanto aos planos odontológico e de saúde a que se referem os títulos "Código 6" e "Código 10" do mesmo Relatório, deve ser observado que a parcela paga pelos funcionários é descontada pela empregadora dos salários destes. Conforme relatado pelo autuante, a contribuinte lança como dedução apenas o valor líquido da folha de pagamentos, o que justifica a dedução da parcela descontada dos empregados, a qual, na verdade, é parte integrante dos seus salários. Já parcela que excede ao descontado de cada empregado não tem natureza salarial e constitui mera liberalidade do empregador, sendo, por tal motivo, indedutível;

- que quanto às glosas relativas aos valores pagos a Antônio Egildo Félix da Silva e Pedro Freitas da Silva, deve ser observado que a autoridade lançadora afirma, à folha 37, que ambos são motoristas do cartório em questão, incluídos na folha mensal de pagamentos. O autuante considerou indedutíveis todos os valores pagos aos dois funcionários sob o fundamento de que se trataria de despesa de locomoção, cuja dedução é expressamente vedada pelo artigo 6º, § 1º, "b" da Lei nº 8.134, de 1990 combinado com o artigo 34 da Lei nº 9.250, de 1995. Como a atividade exercida por motorista relaciona-se diretamente ao transporte de pessoas ou objetos, considero correto classificar as despesas com tal espécie de profissional como despesas com locomoção e transporte, não dedutíveis, portanto, nos termos da legislação acima citada;

- que, quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, tem-se que com relação às provas, é interessante observar que, cumprida a última etapa do processo legislativo, com a publicação da lei, já não se pode alegar seu desconhecimento. Isto significa que a contribuinte tinha a obrigação legal de se preparar para cumprir a lei, caso não quisesse assumir riscos decorrentes de seu descumprimento. Esta preparação para o cumprimento das lei é um fenômeno corriqueiro numa democracia, e que se relaciona com a aplicabilidade da norma a casos concretos (eficácia social da norma). São muitos os exemplos: instalação de cintos de segurança pelos proprietários de veículos, adoção de formulários para emissão de notas fiscais etc. Assim, a contribuinte deveria ter adotado as medidas necessárias para atender os ditames da Lei, mantendo em seu poder anotações que permitam identificar os depósitos e os recursos que lhe deram origem, bem como as provas da vinculação entre tais depósitos e recursos. Esclareça-se, por oportuno, que no âmbito do processo administrativo tributário as provas podem ser produzidas por qualquer das formas admitidas em direito. Alerte-se, todavia, que a identificação da espécie probatória mais adequada integra o ônus de provar, que, como visto, pertence à contribuinte, a qual deverá

então selecionar o meio de prova que melhor se amolde à natureza dos rendimentos em questão;

- que o ocorrência do fato gerador decorre, no presente caso, da presunção legal estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. A existência de depósito bancário cuja origem não foi justificada e comprovada pela contribuinte permite presumir a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo à contribuinte o ônus de provar a irrealidade das imputações feitas. Ausentes esses elementos de prova, resulta procedente o feito fiscal. Como se vê, não é lícito obrigar a Fazenda a substituir a ora impugnante no fornecimento de prova que a esta competia em decorrência da apuração de omissão de renda por presunção legal, pois, como já exposto acima, esta presunção tem o poder de inverter o ônus da prova;

- que com relação à multa de ofício, pode-se afirmar que a Constituição Federal em seu artigo 150, IV, realmente veda a utilização de tributo, com efeito, de confisco. É uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, ou seja, que onere excessivamente o contribuinte;

- que no que respeita aos juros de mora calculados pela taxa SELIC, sabe-se que sua exigência tem amparo legal no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 1995 e no artigo 61, § 3º, da lei nº 9.430, de 1996, dispositivos consignados nos demonstrativos integrantes do Auto de Infração.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SIGILO BANCÁRIO. Não configura quebra de sigilo bancário o acesso às informações fornecidas por instituições financeiras aos agentes do Fisco, após iniciado o procedimento fiscal.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. IMPOSTO ORIGINAL RECOLHIDO. O prazo decadencial relativo ao lançamento do imposto de renda pessoa física, quando o contribuinte efetuou o pagamento do imposto originalmente apurado, encerra-se cinco anos após a data de ocorrência do fato gerador.

DEDUÇÕES. DESPESAS DE LIVRO CAIXA. É dedutível o valor enquadrado no conceito de despesas de livro caixa, cujo pagamento foi realizado durante o ano-calendário e está comprovado por documentos hábeis e idôneos.

LIVRO CAIXA. ATIVIDADE NOTARIAL. REMUNERAÇÃO DE MOTORISTA. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis os valores pagos por titular de cartório a motorista, ainda que exista vínculo empregatício e que as despesas tenham sido incorridas na realização de gestões e diligências pertinentes à execução da função notarial.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. A existência de depósitos bancários cuja origem não foi justificada e comprovada pelo contribuinte permite presumir a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a irrealidade das imputações feitas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS. FORMA E TEMPO DE APRESENTAÇÃO. As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. Não pode a autoridade administrativa negar-se a aplicar multa de ofício prevista em lei vigente.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. A autoridade administrativa não pode se furtar a aplicar as taxas de juros previstas em lei vigente.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. Os órgãos de julgamento administrativo são incompetentes para apreciar a argüição de inconstitucionalidade de lei.

Lançamento Procedente em Parte.

Deste ato, a Presidência da Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações introduzidas pelo art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e Portaria MF nº 375, de 2001.

Da mesma forma, cientificado da decisão de Primeira Instância, em 06/05/04, conforme Termo constante às fls. 6713/6716, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (04/06/04), o recurso voluntário de fls. 6717/6763, instruído com o documento de fls. 246 no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 6717 a informação da existência de processo de Arrolamento de Bens (processo nº 11947.007069/2003-48) 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, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº 10.522, de 2002.

Em 14 de abril de 2005, a recorrente apresenta razões aditivas ao recurso voluntário solicitando a juntada de documentação as quais foram agrupadas em 27 Anexos, devidamente autorizada pela Presidência da Câmara, através do Despacho104-0.073/05. Nestas razões aditivas a contribuinte, em síntese, alega:

- que considerando a peculiaridade e complexidade da operação, bem assim o montante envolvido, o fato é que a recorrente não dispunha de elementos contábeis para, quando da lavratura do auto e seu prazo para impugnação, apresentar elementos contábeis que

demonstrassem o grande número de conciliações bancárias decorrentes de simples movimentações entre contas da mesma titularidade de valores que, efetivamente, não constituíram renda sua, mas tão somente transferência de valores entre contas de sua titularidade;

- que estes elementos contábeis apenas agora se fizeram do conhecimento da recorrente, pois a identificação dos depósitos aguardava respostas das instituições financeiras, apenas recentemente disponibilizadas conforme se infere da documentação anexa;

- que nesse quadro, inobstante a lavratura do auto, a recorrente não deixou de diligenciar, juntamente com sua equipe contábil, a ordenação e a identificação dos depósitos e transferência bancárias relativos ao ano de 1999, os quais foram tidos como origem não comprovada, porquanto, presumida omissão de receita contra a recorrente por força do art. 42, da lei nº 9.430/96;

- que a parcial conclusão do levantamento contábil executado já sinaliza uma série de operações bancárias que denotam a ausência, nelas, da hipótese de incidência do IRPF, eis que não passaram de meras transferências bancárias entre contas de mesma titularidade da recorrente, conforme se infere do conjunto de documentos consistente em planilhas, cópia de DOC's e extratos, contemplando o período de janeiro a julho de 1999 e ressaltando que estes valores não foram devidamente deduzidos quando da autuação;

- que desde já, ressalta a recorrente que este novos documentos, por si só, são suficientes para autorizar a este E. Conselho a exclusão dos valores comprovadamente conciliados da base de cálculo do auto de infração em questão, bem assim seus consectários naturais (juros e multa), posto que restaram efetivamente comprovadas as origens dos depósitos, bem assim a inexistência de hipótese de incidência do IRPF quanto aos mesmos, por se tratarem de meras transferências bancárias entre contas da mesma titular, inexistindo, repita-se, acréscimo patrimonial alguma a justificar a manutenção da autuação;

- que demais disso, a título de demonstração e comprovação da efetiva ausência do acréscimo patrimonial cogitado no auto de infração, não bastasse o doc. 02, já mencionado, a recorrente protesta pela justada do conjunto de documentos através do qual comprova a origem detalhada dos depósitos referentes ao mês de janeiro de 1999, sendo certo que a mesma rotina se repete ao longo de todo o restante do ano de 1999, contudo, considerando a farta quantidade de documentos (já em cinco caixas), deixa a recorrente de juntar nesta ocasião os documentos referentes aos meses de fevereiro a dezembro de 1999, quais se encontram à disposição desse E. Conselho para fim de conversão do julgamento em diligência, nos termos do § 7º, do art. 18 do Regimento Interno;

- que é impossível cogitar a preclusão quer quanto à juntada dos documentos; quer quanto à produção da prova pericial. Não há intempestividade quanto à juntada dos documentos, à medida que tal fato, decorrente da análise contábil da recorrente, apenas se fez possível após informações recentemente disponibilizadas pelas instituições financeiras com as quais opera, permitindo a identificação das transferências de valores perpetradas através das contas de sua titularidade. É o próprio Decreto nº 70.235, de 1972, que em seu art. 16, §§ 4º e 5º autoriza a juntada dos documentos ora acostados neste momento processual, dada, repita-se, a impossibilidade de serem acostados anteriormente diante da ausência de informações que permitiram a identificação de operações bancárias só agora disponibilizados pelas instituições financeiras.

Na Sessão de Julgamento de 19 de outubro de 2005, resolvem os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, converter o julgamento em diligência para que a Repartição de Origem tome as seguintes providências:

1 – Examine a documentação apresentada, na fase recursal, manifestando-se sobre a mesma;

2 – Intimar a contribuinte para que coloque a disposição o restante da documentação que alega possuir, bem como examine esta documentação, manifestando-se sobre a mesma;

3 – Realizações de intimações e diligências julgadas necessárias para a operacionalização da verificação, bem como para formação de convencimento;

4 - Que a autoridade fiscal se manifeste, em relatório circunstanciado, sobre os documentos e esclarecimentos prestados, dando-se vista ao recorrente, com prazo de 20 (vinte) dias para se pronunciar, querendo. Após, vencido o prazo, os autos deverão retornar a esta Câmara para inclusão em pauta de julgamento.

Em 01 de julho de 2008, através da Seção de Fiscalização da DRF em Recife - PE, a autoridade lançadora emite a Informação Fiscal de fls. 7196/7198, onde, entre outras, conclui o seguinte:

- que os anexos VIII a XXVII não continham novos elementos de prova, pois já foram comprovados pelo AFRF Márcio de Agassiz Almeida Vasques, no curso da fiscalização, conforme consta no relatório de encerramento da fiscalização às fls. 44/45 (obs 6, volume 01) e foram devolvidos ao contribuinte, conforme termo de devolução às fls. 6841/6842, volume 35;

- que com relação aos anexos I a VII, referentes às movimentações bancárias no período de 04/01/1999 a 30/07/1999, constatei o seguinte: os valores transferidos pertenciam a contas de mesma titularidade, ou seja, o montante do DOC originava-se da conta da Sra Isa Maria de Carvalho, mantida no Banco Bandeirante, agência 0247, c/c 539488-9, fls. 2319 e 2399, volume12 e fls. 2402/2430, volume 13, e eram transferidos para os Bancos do Brasil, agência 0007-8, c/c 7287-9 (fls. 5206/5251, Volume 27) e Banco Bradesco, agência 3201-8, c/c 461728-2, fls. 5267/5276, volume 27). Quando da fiscalização estes documentos não foram apresentados e o sistema de papéis não considerou essas transações pois eram transferidos valores de uma só conta bancária para duas outras contas em dois bancos distintos, pertencentes ao mesmo titular. Levando em consideração essas informações elaborei planilhas detalhando mês a mês os valores transferidos no período de 01/01/1999 a 30/07/1999, indicando a conta de origem e as destinatárias (planilhas às fls. 6830/6837, volume 35);

- que intimado em 26 de março de 2006 para apresentar documentos que comprovassem a origem dos valores movimentados no período de 01/01/1999 a 31/12/2001, que não tinham sido considerados pela fiscalização (fls. 6828/6829, volume 35), o contribuinte através do seu representante legal constituído às fls. 6620 (volume 34) apresentou o requerimento às fls. 6843 a 6845, vol. 35, acompanhado de vasta documentação juntada às fls. 6847/6960, vol 35 e fls. 6963/7185, vol. 36. Posteriormente foram retidos pela fiscalização em 25/05/2007 os documentos constantes no termo de retenção às fls. 7186, vol. 36 e devolvidos ao contribuinte através do representante legal constituído às fls. 6840 (volume 36) em 11/06/2008 (fls. 7192, volume 36);

- que analisando-se a documentação, verifiquei que o contribuinte adotava os mesmos procedimentos descritos no item b, ou seja, o valor total do DOC era transferido do Banco Bandeirantes agência 0247, c/c 539488-9 (volume 13, fls. 2433/2513) para o Banco do Brasil, agência 0007-8, c/c 5382-1, Volume 26, fls. 5178/5186) e Banco Bradesco, agência 3201-8, c/c 461.782-2 (Volume 36, fls. 7177-7185) conforme demonstrado nas planilhas anexas (volume 36, fls. 7187/7191);

- que no requerimento às fls. 6847, 6855, 6863, 6912 (volume 35) e 6963/6964, 7058/7059 (volume 36) o contribuinte indica que houve transferências do Banco Bandeirante agência 0247, c/c 539488-9, para vários bancos em contas de sua titularidade, conforme demonstrado na planilha às fls. 7193/7194 (volume 36), onde estão relacionados os valores transferidos, contas destinatárias e as fls. do processo onde estão localizados os extratos bancários que comprovam a afirmativa do contribuinte;

- que os valores demonstrados no quadro (folha anterior) foram considerados como transferência de contas de mesma titularidade da Sra. Isa Maria de Carvalho, CPF 114.300.104-44, ressaltando que os valores consolidados nas colunas C e D, detalhados nas planilhas às fls. 6830/6837, 7187/7191 e 7193/7195, não constam do relatório da fiscalização às fls. 39/53, em que foram excluídos os valores relacionados nas planilhas às fls. 4853 (volume 25) e extratos às fls. 5948/5959 (referente ao período de 1999), volume 30 (cheques devolvidos, iniciado na pág. 5935, volume 30), planilha as fls. 6599 (volume 33) e fls. 6602 a 6616 (volume 34) referentes a novas transferências apontadas e presumidas (iniciada às fls. 6572, volume 33) e ainda exclusões adicionais conforme relatado às fls. 52/53 e demonstrado na planilha às fls. 090;

- que, a vista do acima exposto, foram considerados os valores transferidos demonstrados nas planilhas 6830/6837 (volume 35) e 7187/7191 e 7193/7195 (volume 36) consolidados no quadro (página anterior), como sendo transferências de mesma titularidade no período de 01/01/1999 a 31/12/1999, os quais foram excluídos mês a mês da base de cálculo objeto do lançamento do auto de infração resultando em diferenças apuradas nos meses de janeiro, março a junho, agosto, e outubro a dezembro, conforme valores demonstrados no quadro acima referido, o que resultou em omissão de receita no valor total de R$ 1.311.897,04. Nos meses de fevereiro, junho e setembro foram totalmente comprovados a origem dos recurso não havendo omissão de receita nestes períodos.

Em 22 de julho de 2008, a recorrente foi cientificada do Termo de Informação Fiscal (conclusão da diligência solicitada por esta Quarta Câmara) e não consta, até a presente data, qualquer manifestação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

= QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

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

Da análise dos autos se constata que a decisão de Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para acolher a argüição de decadência, relativo ao ano-calendário de 1998, determinando o cancelamento dos créditos tributários constituídos relativo às infrações constituídas no ano-calendário de 1998.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do CTN como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Correto está a decisão recorrida, já que quanto à decadência estou filiado a corrente que defende 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 enceramento do ano-calendário.

Assim sendo, indiscutivelmente, neste processo, ocorreu à decadência, relativo ao ano-calendário de 1998, baseado na jurisprudência, deste Primeiro Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de 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 que é relativo ao exercício de 1999, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (05/01/04), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o qüinqüênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, 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 complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2° 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 complexivo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: "O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85". O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar 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 complexivo, 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.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponível, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui 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.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional 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 Código, que o prazo qüinqüenal 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, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, 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 à 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 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, é de se refutar, 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 Código Tributário Nacional.

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".

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 subseqüente, 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 subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponível, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolançamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo. [1]

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão "considera-se homologado o lançamento", na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação.Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) **Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido:** Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo,* ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

[1] SAKAKIHARA, 1999, p. 584

B) **Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido**: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) **Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido**: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

> *IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº: CSRF/04-00.125.*
>
> *DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido.Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.*

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição a lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

> *Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma.*

O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º., do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar a regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública .

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

> *Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva,1996, p. 291):

> *b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.*

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, onde não houve a qualificação da multa de lançamento de ofício e o fato gerador ocorreu em 31/12/1998, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 1999, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/1998, vencendo-se em 31/12/2003, a ciência do lançamento se deu em 05/01/2004, decadente está o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

= QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO =

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.

No presente litígio está em discussão, como se pode verificar no Auto de Infração, especificamente na descrição dos fatos e enquadramento legal, glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, amparado no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Infrações correspondentes ao ano-calendário de 1999, pois com relação ao ano-calendário 1998 foi acolhida a argüição de decadência.

Da analise dos autos, verifica-se, quanto aos depósitos bancários, que a fiscalização entendeu que o suplicante não logrou comprovar, por meio do necessário lastro documental hábil e idôneo, a origem dos depósitos bancários que transitaram em contas bancárias de sua titularidade.

Inconformado, em virtude de ter logrando somente êxito parcial na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, a nulidade do auto de infração amparado na tese de quebra de sigilo bancário de forma irregular e a impossibilidade da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001 e, no mérito, tece várias considerações sobre a impossibilidade de se tributar os depósitos bancários, solicitando a realização de diligência para a análise das provas.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, a discussão se prende sobre glosa de despesas de Livro Caixa e sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pela 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 da suplicante e quebra do sigilo bancário de forma incorreta, não cabe razão a suplicante pelos motivos que se seguem.

O aspecto divergente estaria no entendimento que a 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 dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário de forma irregular e obtenção de provas por meios ilícitos.

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.

Em primeiro lugar cabe ressaltar que, embora não fosse necessário, o Cartório de Protestos de titularidade da suplicante teve a quebra de sigilo bancário determinada pelo Juízo da 13ª Vara da Justiça Federal em Pernambuco, nos autos do procedimento criminal nº 1001.83.00.8304-9.

Segundo lugar, 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 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.

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.

§ 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, 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:

> *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 Assemelhadas, além das Instituições Financeiras, cuja redação diz o seguinte:

> *Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.*
>
> *Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964.*
>
> *Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.*

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

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 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.

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.

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 chancelar 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 claro na lei complementar, acima transcrita, a tese de que a Secretaria da Receita Federal tem permissão legal para acessar os dados bancários dos contribuintes, está 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, compete à autoridade administrativa, ao fazer a intimação escrita, conforme determina o Código Tributário Nacional, estar diante de processos administrativos já instaurados, onde as respectivas informações sejam indispensáveis.

Desta forma, dentro dos limites estabelecidos pelos textos legais que tratam do 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:

> *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. 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 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.

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 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 TRIBUITOS. 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 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 envergar 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 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.

Quanto o mérito em si, inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal e razões aditivas a este E. Conselho de Contribuintes, argumentando que não houve a perfeita identificação da matéria tributável, já que tanto na fase de fiscalização, bem como na fase de julgamento em primeira instância deixaram de ser considerados diversos recursos que comprovariam a origem dos valores lançados. Recursos estes que teriam origem em transferências realizadas pela própria titular das contas bancárias, para tanto anexa, agora, na fase recursal, documentos apartados em 27 anexos.

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 em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, 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 justificados como se "omissão de rendimentos" fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é da defesa, 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;

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.

Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R$ 12.000,00 (doze mil reais) e R$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

"Art. 42.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular ".

Instrução Normativa SRF nº 246, 20 de novembro de 2002:

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos

quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em

rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - 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 específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais acima mencionados, 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.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo como comprovação de origens de depósitos os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Faz-se necessário reforçar, 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.

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.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "júris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem da totalidade dos recursos que dariam respaldo aos referido depósito, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, 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 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.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

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

Seguindo o princípio da verdade material o colegiado desta Quarta Câmara resolveu converter o julgamento em diligência para que fossem analisados pela autoridade lançadora os 27 anexos, cujo relatório (fls. 7196/7198) adoto como forma de decidir neste meu voto e para que surta os devidos efeitos transcrevo os excertos abaixo:

> *a) Os anexos VIII a XXVII não continham novos elementos de prova, pois já foram comprovados pelo AFRF Márcio de Agassiz Almeida Vasques, no curso da fiscalização, conforme consta no relatório de encerramento da fiscalização às fls. 44/45 (obs 6, volume 01) e foram devolvidos ao contribuinte, conforme termo de devolução às fls. 6841/6842, volume 35.*
>
> *b) Com relação aos anexos I a VII, referentes às movimentações bancárias no período de 04/01/1999 a 30/07/1999, constatei o seguinte: os valores transferidos pertenciam a contas de mesma titularidade, ou seja, o montante do DOC originava-se da conta da Sra Isa Maria de Carvalho, mantida no Banco Bandeirante, agência 0247, c/c 539488-9, fls. 2319 e 2399, volume12 e fls. 2402/2430, volume 13, e eram transferidos para os Bancos do Brasil, agência 0007-8, c/c 7287-9 (fls. 5206/5251, Volume 27) e Banco Bradesco, agência 3201-8, c/c 461728-2, fls. 5267/5276, volume 27). Quando da fiscalização estes documentos não foram apresentados e o sistema de papéis não considerou essas transações pois eram transferidos valores de uma só conta bancária para duas outras contas em dois bancos distintos, pertencentes ao mesmo titular. Levando em consideração essas informações elaborei planilhas detalhando mês a mês os valores*

transferidos no período de 01/01/1999 a 30/07/1999, indicando a conta de origem e as destinatárias (planilhas às fls. 6830/6837, volume 35).

c)Intimado em 26 de março de 2006 para apresentar documentos que comprovassem a origem dos valores movimentados no período de 01/01/1999 a 31/12/2001, que não tinham sido considerados pela fiscalização (fls. 6828/6829, volume 35), o contribuinte através do seu representante legal constituído às fls. 6620 (volume 34) apresentou o requerimento às fls. 6843 a 6845, vol. 35, acompanhado de vasta documentação juntada às fls. 6847/6960, vol 35 e fls. 6963/7185, vol. 36. Posteriormente foram retidos pela fiscalização em 25/05/2007 os documentos constantes no termo de retenção às fls. 7186, vol. 36 e devolvidos ao contribuinte através do representante legal constituído às fls. 6840 (volume 36) em 11/06/2008 (fls. 7192, volume 36).

Analisando-se a documentação, verifiquei que o contribuinte adotava os mesmos procedimentos descritos no item b, ou seja, o valor total do DOC era transferido do Banco Bandeirantes agência 0247, c/c 539488-9 (volume 13, fls. 2433/2513) para o Banco do Brasil, agência 0007-8, c/c 5382-1, Volume 26, fls. 5178/5186) e Banco Bradesco, agência 3201-8, c/c 461.782-2 (Volume 36, fls. 7177-7185) conforme demonstrado nas planilhas anexas (volume 36, fls. 7187/7191).

d) No requerimento às fls. 6847, 6855, 6863, 6912 (volume 35) e 6963/6964, 7058/7059 (volume 36) o contribuinte indica que houve transferências do Banco Bandeirante agência 0247, c/c 539488-9, para vários bancos em contas de sua titularidade, conforme demonstrado na planilha às fls. 7193/7194 (volume 36), onde estão relacionados os valores transferidos, contas destinatárias e as fls. do processo onde estão localizados os extratos bancários que comprovam a afirmativa do contribuinte.

(...).

Os valores demonstrados no quadro (folha anterior) foram considerados como transferência de contas de mesma titularidade da Sra. Isa Maria de Carvalho, CPF 114.300.104-44, ressaltando que os valores consolidados nas colunas C e D, detalhados nas planilhas às fls. 6830/6837, 7187/7191 e 7193/7195, não constam do relatório da fiscalização às fls. 39/53, em que foram excluídos os valores relacionados nas planilhas às fls. 4853 (volume 25) e extratos às fls. 5948/5959 (referente ao período de 1999), volume 30 (cheques devolvidos, iniciado na pág. 5935, volume 30), planilha as fls. 6599 (volume 33) e fls. 6602 a 6616 (volume 34) referentes a novas transferências apontadas e presumidas (iniciada às fls. 6572, volume 33) e ainda exclusões adicionais conforme relatado às fls. 52/53 e demonstrado na planilha às fls. 090

CONCLUSÃO.

A vista do acima exposto, foram considerados os valores transferidos demonstrados nas planilhas 6830/6837 (volume 35) e 7187/7191 e 7193/7195 (volume 36) consolidados no quadro (página anterior), como sendo transferências de mesma titularidade no período de 01/01/1999 a 31/12/1999, os quais foram excluídos mês a mês da base

de cálculo objeto do lançamento do auto de infração resultando em diferenças apuradas nos meses de janeiro, março a junho, agosto, e outubro a dezembro, conforme valores demonstrados no quadro acima referido, o que resultou em omissão de receita no valor total de R$ 1.311.897,04. Nos meses de fevereiro, junho e setembro foram totalmente comprovados a origem dos recursos, não havendo omissão de receita nestes períodos.

Diante disso, considero comprovado, no ano-calendário de 1999, os depósitos relacionados às fls. 7197, no valor total de R$ 16.145.480,95, devendo a base de cálculo da omissão de rendimentos como base em depósitos bancários não justificados ser reduzido para R$ 1.311.897,04.

Quanto à glosa de despesas lançadas em Livro Caixa, não há muito para se discutir, nesta fase recursal, matéria já analisada com profundidade pela decisão de primeira instância, onde ficou claro que somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Assim sendo, peço vênia para fazer minhas as palavras do nobre relator e para que não surjam dúvidas de interpretação transcrevo os excertos abaixo:

Com relação aos planos de previdência privada, a autoridade lançadora afirmou no Relatório Anexo ao Auto de Infração que, embora tenha sido intimada, a contribuinte não apresentou os contratos que justifiquem os pagamentos realizados, respectivamente a ICATU HARTFORD e ao BRADESCO-PREVIDÊNCIA. Em minha opinião, este já seria um motivo suficiente para as glosas, pois a leitura do contrato é imprescindível para que se conheça a natureza da despesa e o nome dos beneficiários dos serviços nele previstos. Ressalte-se que cabe à contribuinte e não à autoridade administrativa a produção das provas necessárias à sustentação das deduções pleiteadas. Ainda de acordo com o mencionado Relatório, o autuante foi informado verbalmente que os pagamentos se referem a plano de previdência privada, não havendo esclarecimento se o plano é próprio ou de terceiros. As glosas foram, então, realizadas, por inexistência de previsão legal para as deduções. Também foram glosadas as despesas agrupadas sob o "Código 17", relativas aos pagamentos efetuados a BRASILPREV e ao OUROCAP, por falta de previsão legal. Entendo que as glosas foram corretamente efetuadas, até porque o pagamento relativo a planos de previdência privada ou mesmo capitalização constitui mera liberalidade do empregador e não uma obrigação trabalhista, não podendo, portanto, ser considerado como despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos da legislação acima citada.

Quanto aos planos odontológico e de saúde a que se referem os títulos "Código 6" e "Código 10" do mesmo Relatório, deve ser observado que a parcela paga pelos funcionários é descontada pela empregadora dos salários destes. Conforme relatado pelo autuante, a contribuinte lança como dedução apenas o valor líquido da folha de pagamentos, o que justifica a dedução da parcela descontada dos empregados, a qual, na verdade, é parte integrante dos seus salários. Já parcela que excede

ao descontado de cada empregado não tem natureza salarial e constitui mera liberalidade do empregador, sendo, por tal motivo, indedutível.

Quanto às glosas relativas aos valores pagos a Antônio Egildo Félix da Silva e Pedro Freitas da Silva, deve ser observado que a autoridade lançadora afirma, à folha 37, que ambos são motoristas do cartório em questão, incluídos na folha mensal de pagamentos. O autuante considerou indedutíveis todos os valores pagos aos dois funcionários sob o fundamento de que se trataria de despesa de locomoção, cuja dedução é expressamente vedada pelo artigo 6º, § 1º, "b" da Lei nº 8.134, de 1990 combinado com o artigo 34 da Lei nº 9.250, de 1995. Como a atividade exercida por motorista relaciona-se diretamente ao transporte de pessoas ou objetos, considero correto classificar as despesas com tal espécie de profissional como despesas com locomoção e transporte, não dedutíveis, portanto, nos termos da legislação acima citada.

Como se vê mesmo que sejam despesas necessárias à percepção dos rendimentos, como alega a suplicante, não podem ditos gastos serem admitidos como dedução de vez que contraria a legislação de regência e, portanto, não podem ser deduzidas no livro Caixa e nem na Declaração de Ajuste Anual.

É sabido, que se considera despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo, honorários pagos, etc. Sendo, que o valor das despesas dedutíveis, escrituradas em livro Caixa, está limitado ao valor da receita mensal recebida de pessoa física ou jurídica.

O profissional autônomo pode escriturar o livro Caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Receita e despesa deve manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas.

Ora, a inscrição da despesa utilizada no Livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade de sua dedução dos rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual, sem contar que não basta a sua comprovação por meio de documentação idônea, devendo ainda ficar comprovado que as despesas de custeio pagas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Tais despesas devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre

procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Assim, em suma, somente poderão ser deduzidos, da base de cálculo do imposto, os dispêndios realizados por contribuinte não assalariado, comprovadamente pagos, indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, enumerados na legislação de regência, não se enquadrando, entre estes, despesas com a remuneração paga por titular de cartório a motorista, ainda que exista vínculo empregatício.

Para finalizar a redação do presente acórdão, cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Por fim, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação das penalidades e dos acréscimos legais.

Quanto à aplicação das multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

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, mensalmente, apurados cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei n.º 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 subseqüente 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;

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 subseqüente 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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.

Quanto à multa de lançamento de ofício é de se dizer, que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

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

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

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

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

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

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

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

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

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

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

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

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da

Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

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

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

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

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.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar 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 argüição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar 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 o 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.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2)" e "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4)."

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R$ 16.145.480,95, correspondente ao ano-calendário de 1999, bem como à multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 16 de dezembro de 2008

NELSON MALLMANN