



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10640.002173/2010-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.571 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica
Recorrente DENOTI ZAMBELLI DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA; Marcelo Benoti e Maurício Detoni
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO PODER JUDICIÁRIO PARA EXAME DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE DO PODER EXECUTIVO AVOCAR TAL ATRIBUIÇÃO PARA SI. APLICAÇÃO DA SÚMULA 02 DO CARF

Salvo nos casos de que trata o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, ainda que se entenda que as normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos. Que os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei. Que os direitos fundamentais não são normas-matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas diretamente reguladoras de relações jurídicas, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base norma inconstitucional.

O chefe do Poder Executivo tem prerrogativa assegurada na Constituição de propor ação direta de inconstitucionalidade para afastar do sistema norma que a considera inconstitucional. Contudo, enquanto isto não ocorre, não pode deixar de observar as leis e nem avocar para si prerrogativa que a Constituição destinou ao Poder Judiciário, qual seja, de examinar as questões relacionadas à constitucionalidade e à inconstitucionalidade das leis.

O Poder Judiciário, no exercício de sua competência, pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional. Todavia, tal prerrogativa não se estende aos órgãos da Administração.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. STJ. RE 973.733. ART. 543-C DO CPC.

Em não havendo antecipação de pagamento, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado.

No caso dos autos, com lançamento na modalidade de arbitramento, para os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos até 30/09/2005, bem como para os fatos geradores do PIS e da Cofins verificados até 30/11/2005 o lançamento podia ter sido realizado em 2005, tendo marco inicial do prazo decadencial em 01/01/2006 e prazo final em 31/12/2010. No caso dos autos a notificação deu-se em 22/07/2010, período em que ainda não havia expirado o prazo decadencial.

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume-se omissão de receita os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular for regularmente intimado e não comprovar, de forma individualizada, a origem dos mesmos.

MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITO BANCÁRIO EM CONTA CORRENTE DO TITULAR DOS RECURSOS. ENTREGA DE DECLARAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA OMITINDO OS VALORES.

Ressalvada a posição do relator em relação ao caso concreto, o fato de a pessoa jurídica apresentar declaração omitindo os valores movimentados em suas contas bancárias ou declarando parte ínfima destes, não é elemento suficiente para qualificar a multa de ofício.

Se por força das disposições contidas na Lei Complementar nº 102, de 2001 e artigo. 2º, § 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, as informações sobre a movimentação bancária são continuamente, em arquivos digitais, encaminhadas à Secretaria da Receita Federal, identificando cada uma das operações realizadas por seus respectivos titulares, não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois o contribuinte que deposita valores em suas próprias contas, ao assim proceder, confere à autoridade fiscal meios para que esta tome conhecimento e apure eventuais omissões de receitas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso dos coobrigados no que se refere às razões da responsabilização e dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Alexandre

Processo nº 10640.002173/2010-61
Acórdão n.º **1402-001.571**

S1-C4T2
Fl. 22

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Alexandre Alkmin Teixeira, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de recurso apresentado por Marcelo Benoti e Maurício Detoni, arrolados como devedores solidários da empresa antes nominada.

Conforme indicado à fl. 49, no ano de 2005 a empresa autuada movimentou em suas contas bancárias o valor de R\$ 27.785.109,28 e no ano seguinte R\$ 11.159.438,80 e declarou como receita tributável de R\$ 15.020,00 em 2005 e R\$ 5.368,00 em 2006.

Da análise das fls. 22/24 e 32/34, não identifiquei antecipação de pagamento em relação ao PIS e a cofins, respectivamente.

O auto de infração de fls. 04 e seguintes, notificado por edital afixado em 22/07/2010, diz respeito à exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nos anos-calendário de 2005 e 2006, em face a presunção de omissão de receita por depósito bancário de origem não comprovada. A autuação deu-se com base no lucro arbitrado em cada um dos trimestres dos anos-calendário de 2005 e 2006.

A exigência do PIS e da Cofins observou a base de cálculo e o aspecto temporal mensal, conforme prevê a legislação que trata da matéria.

Foi aplicado multa de 150% e lavrado termo de sujeição passiva solidária à pessoa de Marcelo Benoti e Maurício Detoni (fl. 456 e ARs fls. 460 e 461), que apresentaram as impugnações de fls. 464/500 e 506/542, respectivamente, alegando o quanto segue e refutando os destaques apontados no termo de verificação fiscal à fls. 50 e seguintes.

a) que a responsabilização dos impugnantes com base no artigo 124, I, invocado pela autoridade fiscal não encontra amparo da situação fática do caso concreto, pois o "interesse comum" deve ficar restrito a um efetivo interesse jurídico na situação que constitua o fator gerador da obrigação principal,. A autoridade utilizou como fundamento, para o enquadramento do Impugnante como responsável tributário, a alegação de que o mesmo é sócio de fato da empresa atuada e, por esta razão, teria "interesse comum" em todas as relações tributárias da referida empresa;

b) no mais, argumentam Marcelo Detoni e Mauricio Detoni argumentam que já não se encontravam no quadro societário da empresa atuada no período fiscalizado, fato este desconsiderado pela Autoridade Fiscal que tentou enquadrá-los como sócios e, desse modo, responsabilizá-los pela obrigação constituída.

c) sustentam a existência de decadência, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, para os fatos geradores ocorridos em data anterior a 5 (cinco) anos do lançamento;

d) impossibilidade de quebra do sigilo bancário sem ordem judicial.

e) impossibilidade de lançamento de imposto de renda com base exclusiva nas informações bancárias;

f) inexistência de situação que justifica a qualificação da multa;

g) que a multa tem natureza confiscatória.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, sendo que o acórdão recorrido possui a seguinte ementa (fl. 553):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE A autoridade administrativa não possui competência material para apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa ao Poder Judiciário.

DECADÊNCIA.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento e, caracterizado o dolo, aplica-se, na espécie, a regra do inciso I do art. 173 do CTN, não importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA Uma vez que os fatos alegados pelo fisco se amoldam ao tipo previsto no artigo 124 do CTN, há que se sustentar a caracterização de sujeição passiva solidária de terceiros, dados seus interesses comuns na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2005, 2006 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, são caracterizados como omissão de receitas, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações mediante documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

No caso de evidente intuito de fraude será aplicada a multa de cento cinquenta por cento, calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Uma vez que os lançamentos de Pis, Cofins e CSLL decorreram dos mesmos elementos prova que nortearam o do IRPJ, evidencia-se o caráter reflexivo, impondo-se a eles, mutatis mutandis, o mesmo veredicto firmado no lançamento principal. firmado no lançamento principal.

A empresa foi notificada, desta vez por AR, em 05/11/2010 (fl. 579), sendo que em 03/12/2010 foram protocolizados os recursos de fls. 581/620 e 628/670, interpostos, respectivamente, por Marcelo Detoni e Mauricio Detoni.

A partir da fl. 679 dos autos encontram-se cópias de cheques emitidos pela empresa autuada a diversas pessoas e nominal à própria empresa, conforme exemplo de fls. 1012 e 1201.

Segundo contrato social de fl. 375, a sociedade foi constituída em 01/04/1990 tendo como sócios Almir Ribeiro Viana; Antônio Carlos Viana Zambelli e Márcio Gomes Viana. A exceção do histórico sintetizado remetido pela Junta Comercial (fl. 273), da décima segunda alteração (fl. 377) datada de 07/06/2006, em que aparecem como sócios Jaime José Dávila e Antônio Ferreira da Silva e do quadro contido à fl. 55 do termo de verificação fiscal, não localizei nos autos o conteúdo das demais alterações contratuais.

Às fls. 410 e 416 constam fotografias do endereço residencial dos sócios Jaime José Dávila e Antônio Ferreira da Silva demonstrando tratar-se de residências humildes.

Na declaração de ajuste Anual de 2006 a empresa informou rendimentos tributáveis de R\$ 15.020,00 e na do ano seguinte informou o valor de R\$ 5.368,00 (fls. 385 e 387).

No termo de verificação fiscal de fls. 50 e seguintes há indicação e descrição de todas as diligências realizadas pela autoridade fiscal para concluir que "Marcelo e Maurício Detoni, são os sócios de fato da Detoni e Zambelli Distribuidora de Carnes Ltda, situação esta encoberta pela figura de terceiros, conhecidos no jargão popular como "testa-de-ferro" ou "laranjas".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Moises Giacomelli Nunes da Silva

Os recursos manuseados estão previstos no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, são tempestivos, encontram-se devidamente fundamentado e foram interpostos por quem detém legitimidade para recorrer e possui interesse de ver a decisão da DRJ reformada. Assim, conheço-os e passo ao exame do mérito.

Na responsabilidade de terceiro há duas normas jurídicas que se relacionam à autuação. Uma relacionada ao fato gerador, com condutas e agentes próprios e outra aos terceiros responsáveis que são chamados a responderem pelo crédito tributário não por terem praticado o fato gerador da obrigação tributária e sim por condutas próprias que importem em violação de direito. Nos casos de responsabilidade de terceiro a defesa destes relaciona-se às infrações que lhes são imputadas (ação ou omissão contrária à lei). Na responsabilidade solidária a defesa e o recurso abrangem tanto as questões relacionadas ao mérito da autuação como os fatos que caracterizam a solidariedade.

Diante da circunstância, nos autos, de ter sido imputado responsabilidade solidária aos recorrentes Marcelo Benoti e Maurício Detoni, inicio o exame da matéria pelas questões relacionadas às preliminares e o mérito da autuação.

I – Da questão relacionada ao acesso dos dados bancários sem ordem judicial

Conforme destacado pelos recorrentes, dentre os direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, XII, assegura que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.” Dentre os dados cuja a inviolabilidade está assegurada, nos dizeres dos recorrentes, encontra-se o sigilo bancário, somente sendo admitido seu acesso com ordem judicial, para fins criminais.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições:

- a) para fins de investigação criminal e;
- b) mediante ordem judicial.

Das condicionantes estabelecidas pelo legislador constituinte, vê-se clara opção de valores que entendeu merecer maior proteção, ainda que em detrimento de terceiros e do próprio Estado. Por exemplo, se a questão disser respeito a litígio fora da esfera do campo penal, nem mesmo o juiz pode quebrar o sigilo assegurado pela Constituição. Em outras palavras, aqui, nem o legislador e tampouco o juiz pode extrapolar os limites impostos pela ordem constitucional. **Disto depreende-se a lição de que a justiça, seja na área cível, penal ou fiscal não se realiza a qualquer preço. Existem, na busca da verdade, limitações impostas por valores mais altos que não podem ser violados.** Neste sentido, lembro lição de

Julio Fabbrine Mirabete para quem “entre o perigo de se condenar um inocente e se absolver culpado, absolva-se o culpado.” Em outras palavras e trazendo a matéria para campo do direito tributário, entre o perigo de permitir que os agentes da fiscalização, sem o crivo da análise prévia pelo Judiciário, possam requisitar provas protegidas pelo sigilo para embasar lançamentos fiscais e deixar, eventualmente, de se cobrar determinado tributo por falta de prova, o legislador constituinte optou em proteger a primeira situação em detrimento da segunda. Aqui tem-se o Estado limitando seus próprios atos frente aos cidadãos.

Conforme lição de Jorge Miranda¹, as normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos. “*Os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei, com o que fica claro que é a lei que deve respeitar a Constituição, e não ao contrário. Os direitos fundamentais não são normas matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas diretamente reguladoras de relações jurídicas.*”

Dados os fundamentos acima mencionados, questão que se coloca e que se constitui no ponto principal do recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.147, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. E mais: se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afeta à constitucionalidade das leis ou, em outras palavras, deixá-la de aplicá-las por entender inconstitucionais.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucional, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é “inter partes”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidente da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, por força do artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

....
§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Não desconheço que em 15 de dezembro de 2010, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, proferiu decisão que pode ser sintetizada na ementa abaixo transcrita, publicada no DJe-086 em 10-05-2011.

Ementa:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. *Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal.*

SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. *Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.*

Ocorre que o acórdão exarado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, com a ementa acima transcrita, foi desafiado por embargos de declaração, com pedido de modificação da decisão.

Pelo que apurei em pesquisa realizada, os citados embargos foram recebidos por despacho datado de 07/10/2011 e ainda encontram-se pendentes de julgamento.

Assim, por estarmos diante de acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que não transitou em julgado, com base na decisão resultante do RE 389.808/PR, não é possível, nesta instância administrativa, deixar de aplicar as disposições constantes na Lei Complementar nº 105, de 2001 e na Lei nº 10.174, de 2001.

Ainda em relação ao tema, em 20/11/2009, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral, nos termos do artigo 542-B, do Código de Processo Civil. Neste sentido, segue a ementa da decisão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. Fornecimento de informações sobre movimentação bancária de contribuintes, pelas instituições financeiras, diretamente ao fisco, sem prévia autorização judicial (lei complementar 105/2001). Possibilidade de aplicação da lei 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relevância jurídica da questão constitucional. existência de repercussão geral.

Neste sentido, quer da análise do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, ou do Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, não se identifica decisão definitiva do STF reconhecendo a inconstitucionalidade das normas invocadas pela recorrente.

A propósito, na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos, a matéria resultou Sumulada junto ao Carf, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Os fundamentos acima declinados também se aplicam à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada sob a alegação de que tem caráter confiscatório.

Isso posto, não conheço das questões que sustentam a insubsistência do crédito tributário com base em alegações relacionadas à inconstitucionalidade das normas apontadas pela recorrente.

II – Da alegação de impossibilidade de lançamento de imposto de renda com base exclusiva nas informações bancárias

Quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que antes de 01/01/1997; o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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

1º O valor das receitas ou dos 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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).”

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquire o titular da conta bancária sobre o

destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (Súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.” (Ac 106-13329).

“TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

“ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.”(Ac 106-13188).”

Ademais, em face dos fundamentos contidas no recurso, pelos fundamentos anteriormente expostos, não cabe adentrar nas alegações de que “essa norma é incompatível com o artigo 43 do CTN, artigo 5º da Constituição Federal/1988, muito menos com artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, isso porque “não cabe em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade de lei em vigor”, consoante Sumula nº. 2 deste Conselho. Uma vez que o diploma legal tenha sido formalmente sancionado, promulgado e publicado, encontrando-se em vigor, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da presunção de constitucionalidade.

Outrossim, na busca da verdade material e imprescindível a análise de documentos e alegações/justificativas quanto aos ingressos de numerários em conta bancária, para que o julgador possa firmar sua convicção no sentido de está correto o arbitramento com base na aludida presunção, daí correta a decisão de 1ª. instância ao escoimar da exigência os valores indevidos, que aliás foram objeto do recurso de ofício.

III – Da questão da multa qualificada

Inicialmente, registro que tenho entendimento formado de que da presunção de omissão de receita caracterizada em face da não comprovação da origem dos depósitos bancários, por si só, não pode decorrer o entendimento de que o sujeito passivo, que não conseguiu comprovar a origem dos depósitos bancários, agiu com dolo, fraude ou simulação com a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. O dolo, a fraude e a simulação não se presumem, hão de estarem comprovados nos autos.

Ademais, na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transações financeiras dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, esses abaixo transcritos, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Decreto nº 4.489, de 2002,

Art. 1º As instituições financeiras, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, sem prejuízo do disposto no art. 6º da referida Lei Complementar.

Art. 2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.

....

§ 2º As instituições financeiras deverão conservar todos os documentos contábeis e fiscais, relacionados com as operações informadas, enquanto perdurar o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários delas decorrentes.

§ 3º A identificação dos titulares das operações ou dos usuários dos serviços será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número ou qualquer outro elemento de identificação existente na instituição financeira.

Se por força das disposições legais antes referidas, mais precisamente o art. 2º, § 3º, do Decreto nº 4.489, de 2002, as informações são continuamente, em arquivos digitais, prestados à Secretaria da Receita Federal, identificando cada uma das operações realizadas por seus respectivos titulares, não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador. Se estivessemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo aplicação

financeira em nome próprio não tem o contribuinte como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

Ademais, em existindo movimentação financeira, a entrega de declaração sem movimento, com movimento reduzido ou na situação de empresa inativa acaba por chamar atenção da Receita acerca da existência de anormalidade. Foi o que ocorreu, por exemplo, no caso concreto.

Ainda, no exercício das atividades empresárias podem ocorrer situações que revelam erro ou esquecimento de registro de uma ou outra operação, circunstâncias em que o sujeito passivo entende que determinados rendimentos não estão sujeitos à incidência de tributos, como pode ocorrer nos casos de desapropriação e, por fim, as conhecidas situações em que a empresa, para não perder o prazo e evitar a multa por não cumprir obrigação acessória, entrega declaração sem movimento e não toma a providência de restituí-la posteriormente.

Nos casos de entrega de declaração sem movimento, estando esta referida a um único ano-calendário, em razão dos fundamentos acima referidos e diante do disposto no art. 112, IV, do CTN, aplico a teoria do “in dubio pró contribuinte”.

Voltando aos fundamentos legais que embasam a qualificadora da multa, o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, faz referência aos artigos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o *montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*.

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

No caso concreto, conforme indicado à fl. 49, no ano de 2005 a empresa autuada movimentou em suas contas bancárias o valor de R\$ 27.785.109,28 e no ano seguinte R\$ 11.159.438,80 e declarou como receita tributável de R\$ 15.020,00 em 2005 e R\$ 5.368,00 em 2006. Uma empresa que movimenta tamanha grandeza de valores e declara, de forma reiterada, ínfima quantia, me leva a concluir que efetivamente cometeu omissão com o propósito de retardar o conhecimento do fato gerador pelas autoridades fazendárias².

² Ainda, em relação às multas qualificadas, também entendo que nos casos em que o sujeito passivo entrega as GIAS do ICMS com o valor efetivo das operações comerciais e entrega declaração com valor consideravelmente menor, estando a demonstrar que não se trata de equívoco no registro de uma ou outra operação, tal fato também caracterizam a situação descrita nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a que se refere o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Apesar dos fundamentos destacados no parágrafo anterior, no decorrer dos debates, a partir das intervenções dos Conselheiros Alexandre Alkmin Teixeira e Paulo Cortez destacando que o procedimento da contribuinte entregar DIPJ registrando movimentação inexpressiva, que não confere com os valores verificados com os depósitos bancários a que a autoridade fiscal tem acesso, antes de se constituir em ato com a finalidade de retardar o conhecimento do fato gerador é elemento que se constitui em pressuposto para desencadear o procedimento fiscal, não havendo o que se falar em conduta dolosa com a finalidade de ocultar, retardar ou impedir o conhecimento do fato gerador, aplicando-se ao caso concreto os fundamentos contidos nos parágrafos anteriores, a exceção do último, ressalvo meu entendimento pessoal em relação ao caso concreto e alinhando-me ao entendimento dos demais membros do colegiado, votando por reduzir a multa para 75%.

IV - Da questão relacionada à Decadência

No caso dos autos, tanto o PIS, a COFINS, o IRPJ e a CSLL caracterizam-se como tributos sujeitos a lançamento por homologação, sendo os primeiros com período de apuração mensal e os dois últimos, no caso da recorrente, com apuração trimestral.

Nos casos em que há pagamento, ainda que parcial, sem a existência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial inicia-se no dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Nas hipóteses em que não há pagamento, ou nos casos de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do CTN, situação que o primeiro dia do exercício seguinte, na esteira do RESP 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato impositivo.

No caso dos autos não foram identificados pagamentos Assim, o marco inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado.

Em relação ao PIS e a Cofins, com fatos geradores mensais, que ocorreram até o mês de novembro de 2005, o lançamento poderia ter sido realizado no ano de 2005. O mesmo aplica-se em relação ao IRPJ e a CSLL correspondente aos primeiros três trimestres do ano-calendário de 2005.

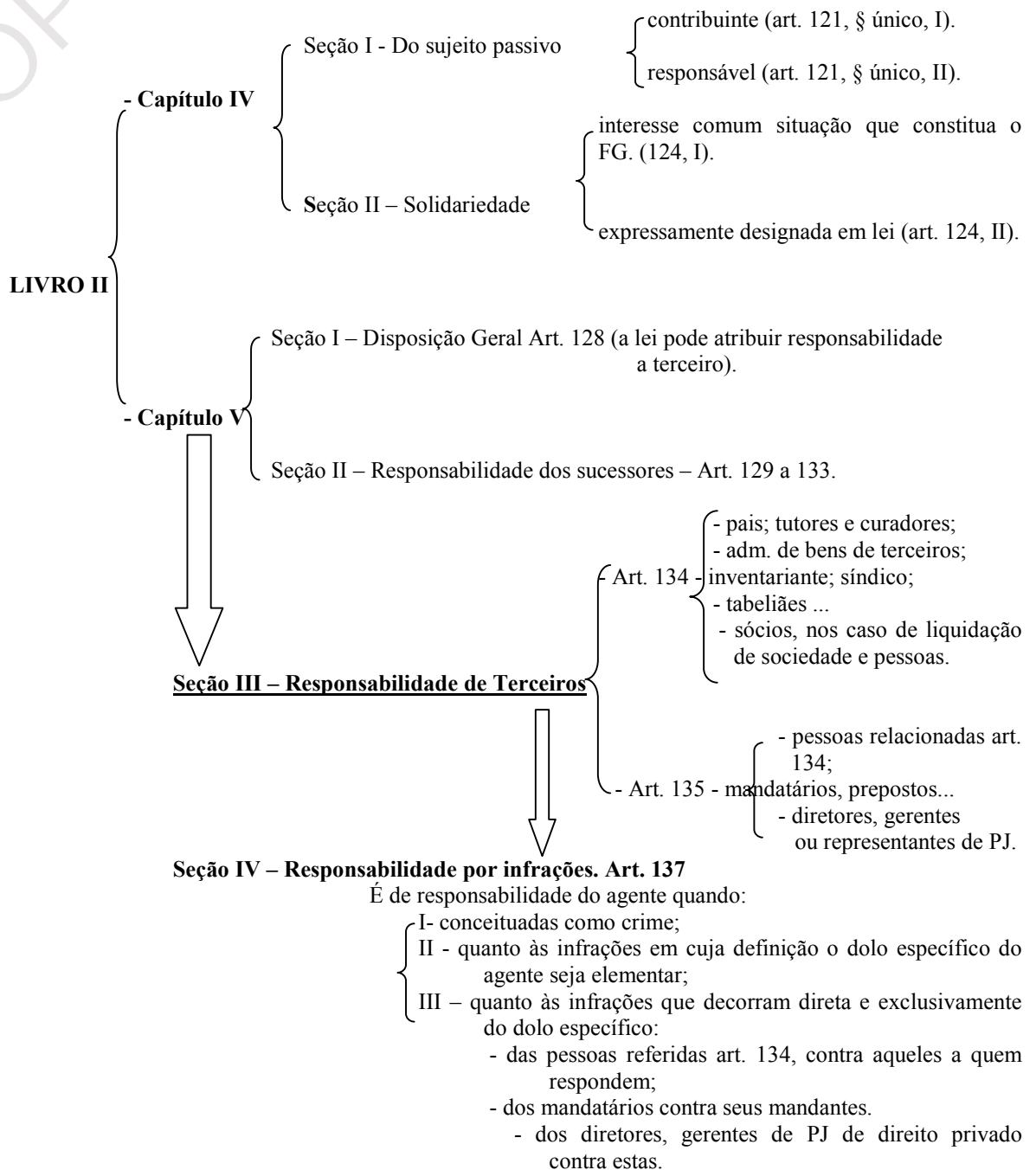
Dos fundamentos acima exposto, com início do prazo decadencial em 1º/01/2006, a autoridade fiscal, em relação aos fatos geradores ocorridos em 2005, tinha até 31/12/2010 para efetuar o lançamento.

O auto de infração de fls. 04 e seguintes, foi notificado por edital afixado em 22/07/2010, período em que ainda não havia expirado o prazo decadencial.

Por tais fundamentos, rejeito a preliminar de decadência.

V - Da solidariedade imputada aos recorrentes

Dado as alegações contidas no recurso e os freqüentes equívocos quanto aos casos de solidariedade e de responsabilidade de terceiros, inicio o exame deste ponto do recurso com o seguinte quadro ilustrativo, diferenciando os institutos:



Do quadro acima depreende-se que não pode confundir solidariedade tributária e responsabilidade de terceiros. São figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas distintas. A solidariedade tributária insere-se na Seção II do no Capítulo IV do Livro II do Código Tributário, que trata do sujeito passivo. A responsabilidade tributária de

terceiros, incluindo aqui os sócios de direito e de fato, está disciplinada na Seção III do Capítulo V, do Livro II, do CTN.

Necessário distinguir sujeito passivo de responsável tributário. O sujeito passivo de que trata o Capítulo IV pode ser o contribuinte (art. 121, § único I) ou o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Em relação à distinção entre contribuinte e responsável atenhamo-nos às normas contidas no parágrafo único do artigo 121, “in verbis”:

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A solidariedade, que não se confunde com responsabilidade de terceiros, decorre das situações previstas no artigo 124, I e II, do CTN, sendo que o interesse comum de que trata o inciso I não se confunde com as situações contidas no inciso II em que a lei pode atribuir a condição de solidário.

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, I). Ex. IPTU entre co-proprietários;

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de co-propriedade, com a exigência do IPTU e ITR.

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é dos exemplos já apontados (situações previstas no artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP nº 2.115-35, de 2001 e Lei nº 11.281, de 2006).

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica

tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação). - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Neste sentido, costumo ilustrar a situação com o seguinte quadro:

Na solidariedade		Na Responsabilidade de terceiro	
O fato	Situação descrita na lei como suporte fático suficiente para exigência do crédito tributário.	O fato	Situação descrita na lei que <i>impõe conduta omissiva ou comissiva</i> a alguém, sob pena de responder pelo crédito tributário.
A autuação	Descreve situação que caracteriza a existência do fato gerador, a obrigação de pagar tributo e o quanto a ser pago.	A autuação	Descreve a situação irregular praticada pelo terceiro da qual decorre a obrigação de, mesmo sem ter praticado o fato gerador, responder pelos tributos devidos.
Os limites	O valor total do crédito tributário decorrente do fato gerador.	Os limites	Responsabilidade limitada aos tributos decorrentes dos atos em que intervir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.
A defesa	Salvo nos casos de débito declarado, o autuado deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de nulidade da inscrição do débito em dívida ativa.	A defesa	Em qualquer situação o terceiro a quem se imputa infração que caracteriza responsabilidade tributária deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de ineficácia, em relação a ele, do ato administrativo ou judicial que lhe imputar a condição de responsável.
A punição	Decorre do ato de não pagar tributo.	A punição	Decorre do ato de praticar conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.

Outro detalhe importante é ter presente que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em lei.

Ademais, cabe observar que a solidariedade entre uma pessoa física e uma pessoa jurídica, entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorre quando ambas participam da relação jurídico-tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa regularmente constituída celebre parceria com profissional, pessoa física, para realizarem pesquisa encomendada por terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro que não faz parte de seu quadro de profissionais, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita ou aos lucros advindos dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.

Por outro lado, tenha-se presente que a atividade econômica, de natureza civil ou comercial, pode ser exercida por pessoa jurídica ou por pessoa física. O artigo 150, § 1º, II,

do Regulamento do Imposto de Renda, consolidado no Decreto nº 3000, de 1999, prevê que devem ser tributadas como empresas individuais *“as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 41, § 1º, alínea “b”).*

Nos casos em que a pessoa física compra e vende produtos, situação que se verifica com mais frequência entre pequenos comerciantes, vendedores ambulantes, comércio de veículos usados, comércio de produtos agrícolas etc., a tributação desta deve se dar como se pessoa jurídica fosse, na forma de firma individual.

Situação diversa é quando a pessoa física realiza atividades, fornecendo bens ou serviços, valendo-se de pessoa jurídica constituída em nome de outrem. Neste caso é preciso distinguir se a pessoa jurídica que está sendo utilizada para o exercício das atividades efetivamente se constitui em ente jurídico dotado de estrutura destinada à prática dos atos voltados ao comércio ou à prestação de serviços ou se tem existência apenas formal.

Nos casos em que a empresa não pratica as atividades constantes de seu objeto social, possuindo apenas existência formal, ainda que sirva para emissão de documento fiscal, a tributação deve recair em relação àquele que efetivamente praticou o ato jurídico-tributário. Não é o registro formal, mas sim a efetiva existência no mundo real que identifica a ocorrência de situação sobre a qual incide a norma tributária.

Quando a pessoa jurídica materialmente existente, ou por assim dizer, dotada de estrutura necessária para exercer as atividades a que se propõe, as executa em conjunto com outra pessoa, natural ou jurídica, tem-se caracterizada a situação descrita no artigo 124, I, do CTN, isto é, a solidariedade decorrente de interesse comum a situação que constitua o fato gerador. Nestas situações todos são solidárias e qualquer um pode vir a responder pela integralidade do débito tributário.

Para efeitos de delimitação da solidariedade, nos casos em que se têm mais de um contribuinte envolvido, necessário que se verifique quais os atos que estão vinculados à situação que constitua o fato gerador. Por exemplo, se dois prestadores de serviços vencerem uma licitação para desenvolverem determinados programas de informática ou para, mediante parceria, construir uma ponte, por evidente que a solidariedade há de ficar limitada aos tributos relacionados à receita ou ao lucro decorrente dos serviços advindos do desenvolvimento dos programas de informática ou da construção da ponte. Não é possível estender a responsabilidade a outros atos que não estejam vinculados àqueles efetivamente praticados em conjunto pelas partes. Quanto ao comércio aplica-se a mesma regra. Isto é, aquele que se associou, por exemplo, para importar e comercializar determinada mercadoria não pode vir a ser chamado a responder pelos tributos em relação a outras transações que o contribuinte a quem se associou vier a realizar com terceiros. Pensar de forma diversa seria atribuir responsabilidade solidária em relação a fato jurídico ou conduta não praticada por aquele a quem se imputa dita responsabilidade.

Com as considerações acima relacionadas passo a analisar a situação dos autos onde a autoridade fiscal atribuiu a condição de solidários aos recorrentes não pelo fato destes serem sócios de fato ou de direito, mas sim por realizarem o comércio, junto com a empresa autuada.

Analisando as acusações imputadas aos recorrentes, indicadas no item 2 do termo de verificação fiscal, não identifiquei a descrição, de forma direta e precisa, de quais foram os atos praticados pelos recorrentes capaz de caracterizar que os mesmos estavam exercendo o comércio em conjunto com a empresa fiscalizada. Aqui, diferentemente do que aconteceu com a multa qualificada em que minha proposta inicial de voto era por mantê-la, o Colegiado divergiu entendendo pela desnecessidade de prova direta, concluindo que o conjunto de indícios indicados às fl. 50/52, itens 1 a 21, em especial a circunstância da empresa fiscalizada não estar operando, são suficientes para caracterizar a solidariedade dos recorrentes.

Desta forma, ressalvando meu entendimento pessoal acerca da questão aqui analisada, sigo o entendimento dos demais membros do colegiado e voto no sentido de manter a solidariedade atribuída aos recorrentes.

ISSO POSTO, não conheço dos recursos em relação aos pontos relacionados à insubsistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base em lei inconstitucional, rejeito a preliminar de decadência e, no mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa ao percentual de 75%.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Relator Moises Giacomelli Nunes da Silva – Relator.

Processo nº 10640.002173/2010-61
Acórdão n.º **1402-001.571**

S1-C4T2
Fl. 39

CÓPIA