



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.722587/2013-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.241 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2023
Recorrente DANILO VIEIRA MANHANINI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2010

SIGILO BANCÁRIO. SÚMULA CARF Nº 35.

A legislação de regência autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos e não configura quebra ilegal de sigilo bancário.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE DE NORMAS. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracteriza-se como omissão de rendimentos caracterizados por valores depositados em contas bancárias, quando o contribuinte não comprova a origem dos recursos, havendo a incidência do imposto de renda.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERESSE COMUM. SOLIDARIEDADE.

É solidária a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário quando ficar demonstrado o interesse comum na situação que constitui fato gerador da respectiva obrigação.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação tributária, quando o conjunto probatório indica prática tendente a omitir rendimentos tributáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de fls. 560/576 proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física referente ao exercício 2010.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Contra o contribuinte identificado no preâmbulo, foi lavrado, por Auditor-Fiscal da DRF Juiz de Fora, o auto de infração de fls. 3/69, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2010, ano-calendário 2009. O crédito tributário apurado está assim constituído:

Imposto	537.959,66
Juros de Mora (cálculo até 29/09/2006)	163.324,55
Multa Proporcional (passível de redução)	806.939,49
Total do Crédito Tributário	1.508.223,70

O lançamento decorreu da constatação da seguinte infração:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. A omissão de rendimentos, no total de R\$ 1.985.145,53, foi caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A base legal correspondente foi o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante o Relatório Fiscal, a abertura da fiscalização foi formalizada pelo Termo de Início, cientificado ao contribuinte em 10/04/2012, em que este foi intimado a apresentar os extratos bancários de todas as contas mantidas junto a instituições financeiras no Brasil e no exterior, em seu nome e/ou de dependentes, inclusive cônjuge, relativos ao ano-calendário de 2009.

Apresentados alguns extratos de contas mantidas na Caixa Econômica Federal, o sujeito passivo foi intimado a comprovar a origem dos recursos, relacionados em planilha, creditados/depositados nas contas de sua titularidade. Entretanto, em resposta, o interessado afirmou ser impossível fazer a “composição, cheque a cheque, valor a valor” de sua movimentação. Acrescentou que não tinha nada anotado e que trabalhava em família, na informalidade.

Com fundamento nos incisos IV, XI e § 2º do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, foi solicitada emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) para o Banco do Brasil S/A.

O Banco do Brasil, em resposta à RMF, enviou à Receita Federal, além da movimentação financeira e da ficha cadastral, Escrituras Públicas de Procuração, de 27/12/2007 e de 11/09/2009, em que o sujeito passivo nomeia e constitui seu procurador Francisco Guilherme Vieira Filho, CPF 805.752.696-34, com poderes amplos, gerais e irrestritos para movimentar suas contas em qualquer agência bancária, financeira, economiária ou cooperativa.

A autoridade lançadora esclarece, ainda, no Relatório Fiscal, que o sujeito passivo não apresentou a DIRPF AC 2009; que as declarações posteriores não informam

propriedade de bens; que os dados contidos na ficha cadastral fornecida pelo Banco do Brasil confirmam que o fiscalizado não possui bens e patrimônios; e que:

No CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais, DANILO VIEIRA MANHANINI consta como funcionário (cortador) da empresa INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BORDADOS MURIAE LTDA – EPP, CNPJ nº 18.134.379/0001-98, admitido em 01/09/2005. Essa empresa tem como sócios:

FRANCISCO GUILHERME VIEIRA, CPF 119.365.926-49 (pai de FRANCISCO GUILHERME VIEIRA FILHO, procurador do fiscalizado) e CARMEM LUCIA MANHANINI VIEIRA, CPF 926.984.926-00 (tia do fiscalizado).

De acordo com o CNIS, o fiscalizado recebeu, no ano de 2009, da empresa INDUSTRIA E COMÉRCIO DE BORDADOS MURIAE LTDA – EPP, o montante de R\$ 8.718,00 (salário anual).

Diante de tais fatos e da magnitude dos valores movimentados nas contas bancárias de titularidade do contribuinte no Banco do Brasil (R\$ 1.422.127,63) e na Caixa Econômica Federal (R\$ 563.017,90), a autoridade administrativa concluiu pela existência de solidariedade entre o contribuinte e seu procurador:

O contribuinte tem vínculo empregatício com a empresa INDUSTRIA E COMERCIO DE BORDADOS MURIAE – EPP, situada na Rua Rui Barbosa, 201, Barra, Muriaé, pertencente aos pais do Sr. FRANCISCO GUILHERME VIEIRA FILHO (empresário), também, residente na Rua Rui Barbosa, 201, Barra, Muriaé.

Pelos fatos relatados acima ficou evidenciado que o Sr. FRANCISCO GUILHERME VIEIRA FILHO (empresário) utilizando-se de uma procuração outorgada pelo contribuinte (cortador, sem capacidade econômica), movimentou conta bancária com evidente intuito de fraude.

Portanto, tendo restado caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), na autuação efetuada na pessoa física do contribuinte constará FRANCISCO GUILHERME VIEIRA FILHO (CPF 805.752.696-34 domicílio fiscal: Rua Rui Barbosa, 201, Bairro Barra – Muriaé/MG-CEP 36880-971) como sujeito passivo solidário.

O Termo de Sujeição Passiva Solidária consta das fls. 323/324.

Demais disso, diante da conduta dos interessados, caracterizada pela “intenção fraudulenta de omitir receitas e diminuir o resultado tributável”, foi aplicada a multa qualificada de 150%, conforme dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Registrou, ainda, a autoridade lançadora, que, tendo em vista a apuração de fatos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, foi formalizada a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas:

Cientificados da exigência em 02/08/2013 (fls. 325/326), o contribuinte e a inventariante do espólio de Francisco Guilherme Vieira Filho apresentaram, em 29/08/2013, as impugnações acostadas às fls. 328/346 e 426/444, respectivamente.

Ambas impugnações, à exceção da contestação da responsabilidade tributária, são idênticas e apresentam as alegações a seguir resumidas:

- em sede de preliminar, os interessados, após discorrerem sobre o lançamento como ato vinculado, nos termos do art. 142 do CTN, defendem que os depósitos bancários, quando não acompanhados de outros indícios que justifiquem a omissão de rendimentos, não ensejam a presunção de omissão estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Aduzem, nesse sentido, que “indício, para se tornar presunção válida, necessita obrigatoriamente de uma prova que o consubstancie, o que no caso em pauta, não aconteceu”;

- acrescentam que nem todos os depósitos em conta corrente constituem renda porque, no caso dos impugnantes, estes recebem valores de terceiros para repassá-los e, eventualmente, fazer pagamentos, e que não têm como comprovar que os valores provenientes de seu “caixa pessoal” decorreram “desse ou daquele evento, desse ou daquele depositante”;

- afirmam, ainda, que o uso das presunções não afronta a segurança jurídica se, e somente se, for respeitada a legalidade e existam fortes indícios da ocorrência do fato tributável na vida real;

- ainda sobre o assunto, alegam que a presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é inconstitucional, em virtude de não existir correlação segura e direta entre depósito em conta corrente e omissão de rendimentos, pois por ali também transitam valores que não são tributáveis;

- nesse sentido, após admitir que a legislação atual prevê a presunção legal de omissão de rendimentos no caso de depósitos bancários de origem não comprovada, os requerentes passam a discorrer sobre decisões e interpretações baseadas em legislações vigentes anteriormente à Lei nº 9.430, de 1996, para concluir que a simples presunção sem lastro em prova cabal de existência de auferimento de renda tributável, por si só, não significa a ocorrência do fato gerador do imposto;

- repisam, então, a alegação de inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, nos seguintes termos:

Resta então concluir pela inconstitucionalidade do art. 42 da referida lei 9430/96. Isso pode ser confirmado em face da norma citada ferir os seguintes princípios constitucionais: princípio da legalidade, princípio da segurança jurídica e o princípio da razoabilidade, bem como, em face do pressuposto para a sua verificação, qual seja, o acesso direto às informações bancárias (quebra do sigilo diretamente pelo Fisco em decorrência da Lei Complementar n. 105/2001), ferir os princípios da inviolabilidade da privacidade e intimidade, do devido processo legal e da separação dos poderes. (destaques no original)

- no que tange ao acesso das informações bancárias por órgão da administração tributária, acrescentam que se revela uma afronta à segurança jurídica em face do direito ao devido processo legal;

- quanto à multa de ofício aplicada, asseveram que a prática da infração imputada ao sujeito passivo não pode depender ou estar condicionada a fatores subjetivos, devendo o evidente intuito de fraude, dolo ou simulação estar comprovado nos autos, o que não teria ocorrido no caso em análise:

Portanto douto julgadores, não há certeza quanto ao intuito de fraudar o Fisco por parte do contribuinte, e, em consequência a impossibilidade de fazer incidir o pretendido dispositivo legal. Não se trata de não aplicar a pena. Ao contrário, trata-se de aplicar o princípio da legalidade estrita e da correta exegese da legislação, inclusive em face do artigo 112 do Código Tributário Nacional que determina que a "lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; ..." devendo a multa ser reduzida para a multa de ofício de 75%, afastando-se a multa qualificada de 150%.

Demais disso, o contribuinte aduz que todas as movimentações em suas contas correntes eram de responsabilidade exclusiva de Francisco Guilherme Vieira Filho e que apenas teve ciência de todo o ocorrido após a notificação da Receita Federal.

Por seu turno, o responsável tributário, na pessoa da inventariante do espólio de Francisco Guilherme Vieira Filho, confirma a alegação do contribuinte de que a responsabilidade pelas movimentações nas contas bancárias dele eram de sua exclusiva responsabilidade e afirma que explorava atividade econômica de natureza comercial de forma habitual e profissional com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens e serviços. Conclui, assim, que, nos termos do art. 150, § 2º, do

Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) e do art. 112, II do CTN, deve ser equiparado a pessoa jurídica e como tal tributado:

Dessa forma, tendo em vista o fato de se tratar de uma presunção relativa de que houve omissão de rendimentos advindos de depósitos bancários, onde o impugnante realizava o exercício informal de atividade comercial de compra e venda de imóveis, deverá a lei tributária ser interpretada mais favoravelmente ao mesmo no sentido de enquadrá-lo como uma dessas pessoas jurídicas para fins da tributação, sendo aplicada a base de cálculo no importe menor sobre os valores movimentados e não sendo tributado como o presente auto de infração, que o autuou pela tributação do imposto de renda na tabela progressiva da pessoa física.

Ao final das impugnações, os sujeitos passivos formalizam os seguintes pedidos:

=> Contribuinte: requer o acolhimento da impugnação e, pelo princípio da eventualidade, em não sendo cancelado o débito fiscal, a aplicação da tributação mais favorável, no sentido de reconhecer a responsabilidade exclusiva de Francisco Guilherme Vieira Filho, bem como a redução da multa.

=> Responsável: requer o acolhimento da impugnação e, pelo princípio da eventualidade, em não sendo cancelado o débito fiscal, a aplicação da tributação mais favorável, no sentido de enquadrá-lo como pessoa jurídica, bem como a redução da multa.

Ambos requerem, ainda, que todas as intimações decorrentes do presente processo sejam realizadas pela via postal e em nome dos advogados Francisco Carvalho Correa e Arthur Fábio Bitencourt Ferreira, no endereço apresentado.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 560):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2010

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERESSE COMUM. SOLIDARIEDADE.

É solidária a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário quando ficar demonstrado o interesse comum na situação que constitui fato gerador da respectiva obrigação.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Os órgãos julgadores administrativos não detêm competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade contra diplomas legais regularmente editados.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao Fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação tributária, quando o conjunto probatório indica prática tendente a omitir rendimentos tributáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte e responsável, devidamente intimados da decisão da DRJ, apresentaram recursos voluntários de fls. 588/598 e 601/618, respectivamente, em que alegaram, em apertada síntese: Contribuinte: (a) quebra de sigilo bancário; (b) suposta omissão de rendimentos constatada – irregularidade; (c) aplicação de multa de 150% - ilegalidade. O responsável alegou em apertada síntese: (a) questiona o lançamento baseado em presunção; (b) ofensa a princípios constitucionais e segurança jurídica; e (c) questiona a aplicação da multa no patamar de 150%.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Matérias em que aplicam-se a Súmula CARF nº 2

Das alegações do Recorrente, os tópicos: alegação de inconstitucionalidade e de ilegalidade da legislação que dá suporte ao lançamento, a como quebra do sigilo bancário e da antinomia com o parágrafo 4º do artigo 5 da Lei Complementar 105/2001.

Todas as outras alegações dizem respeito à aplicação de princípios e normas constitucionais em detrimento das normas aplicáveis ao caso, como por exemplo, : alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade da legislação que dá suporte ao lançamento, tais como quebra do sigilo bancário, cobrança de juros com base na taxa Selic, confisco, etc., que em última análise, requer a declaração de inconstitucionalidade ou declaração de ilegalidade da medida e neste sentido, o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Neste sentido temos:

“Decreto n. 70.235/72

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.”

No mesmo sentido do mencionado artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, vemos o disposto no artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, que determina que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Por fim, a Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Sendo assim, não prosperam tais alegações.

Quebra do sigilo bancário.

Por considerar que: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”, tese defendida pelo fisco e que prevaleceu perante o Supremo Tribunal Federal, não há que se falar em ofensa ao sigilo bancário, nem mesmo que a norma feriria a irretroatividade das normas.

Antes mesmo da manifestação do Supremo Tribunal Federal, este Egrégio CARF já havia editado a sua súmula:

Súmula CARF nº 35

O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Além disso, o Supremo Tribunal Federal – STF jogou uma pá de cal no assunto, ao julgar o RE nº 601.314 em acórdão proferido pelo Plenário, no julgamento do dia 24/02/2016, com acórdão publicado no dia 16/09/2016, cuja ementa transcrevo:

Ementa

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisicão de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da

repercussão geral: "A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN". 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Portanto, ainda que superada a apresentação do argumento extemporâneo, deve-se negar provimento, também quanto a este argumento.

Não prospera a alegação do contribuinte quanto a este ponto.

Do Lançamento Efetuado Apenas com Base em Depósitos Bancários

Os depósitos bancários sem origem comprovada ou sem a devida comprovação configura presunção legal de omissão de rendimentos, nos termos do disposto no artigo 42 e parágrafos da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 9.430/1.996:

"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). (art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997)."

Os arts. 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713/1.988, dispõem sobre a tributação de rendimentos, nos seguintes termos:

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração **em** causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título."

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou sobre a constitucionalidade do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, por meio do RE 855.649 (TEMA 842):

[RE 855649](#)

Órgão julgador: **Tribunal Pleno**

Relator(a): **Min. MARCO AURÉLIO**

Redator(a) do acórdão: **Min. ALEXANDRE DE MORAES**

Julgamento: **03/05/2021**

Publicação: **13/05/2021**

Ementa

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. 1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária. 2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que 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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. 3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais. 4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos. 5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia. 6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular. 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

Por outro lado, o Processo Administrativo Tributário é do tipo que comporta a produção de provas iuris tantum, ou seja, a fim de ilidir a acusação, o contribuinte autuado deve

produzir todos os elementos de prova possíveis a fim de comprovar tudo aquilo que alega, sob pena de tomar-se o que consta nos autos, como verdade absoluta para aquele processo.

É da prática processual que o ônus da prova incumbe ao autor, sobre fato constitutivo de seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, nos termos do que dispõe o artigo 373, do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Logo tudo aquilo que foi alegado pelo Recorrente deveria vir acompanhado de prova a fim de demonstrar que os fatos ocorreram da forma como alegou.

Ainda, o contribuinte pode apresentar provas que entender cabíveis, em regra, até a apresentação da defesa, nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Em outros termos, a prova deve ser juntada até a impugnação salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, entre outros casos.

Sendo assim, não há o que prover.

Responsabilidade tributária

Com relação a este ponto, entendo que a decisão recorrida não merece reparos, de modo que me utilizarei os seus termos como fundamento e razão de decidir:

A título de mérito, os interessados questionam a atribuição da responsabilidade solidária no lançamento efetuado.

Acerca do tema solidariedade passiva, o CTN preconiza que:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125 - Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. (destaques acrescentados)

Da letra da lei, conclui-se que duas ou mais pessoas que tenham interesse comum em determinada situação fática que venha a se constituir fato gerador de um tributo serão solidariamente obrigadas a satisfazer o crédito tributário correspondente.

No caso em tela, o contribuinte nomeou e constituiu como seu procurador Francisco Guilherme Vieira Filho, CPF 805.752.696-34, com poderes amplos, gerais e irrestritos para movimentar suas contas em qualquer agência bancária, financeira, economiária ou cooperativa, como se vê no texto das Escrituras Públicas de Procuração, datadas de 27/12/2007 e 11/09/2009 (fls. 110/114).

De outro lado, o contribuinte não apresentou Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2009 e as declarações posteriores não informam bens e patrimônios. Os valores depositados mensalmente em contas correntes de titularidade do contribuinte, por seu turno, totalizaram, em 2009, R\$ 1.422.127,63 (Banco do Brasil) e R\$ 563.017,90 (CEF).

Ademais, o contribuinte é funcionário da empresa INDUSTRIA E COMERCIO DE BORDADOS MURIAE LTDA – EPP, que tem como sócios Francisco Guilherme Vieira Filho (pai do procurador) e Carmen Lucia Manhanini Vieira (tia do fiscalizado).

Acrescenta a autoridade lançadora que:

O sujeito passivo trabalha como Gerente de cortes na INDUSTRIA E COMERCIO DE BORDADOS MURIAE LTDA – IPP. Outorgou procurações transferindo a terceiro, de forma minuciosa, poderes para a movimentação de contas, que não demonstram ser resultado de sua atividade normal, visto que utilizadas para recebimento e pagamento de quantias significativas sem indicação clara de finalidade ou relação com o titular da conta, movimentação de recursos incompatíveis com o patrimônio, a atividade econômica ou ocupação profissional e a capacidade financeira presumida do sujeito passivo, evidenciando intuito de fraude.

No caso, o contribuinte afirma que somente teve ciência de todo o ocorrido após a notificação da Receita Federal, e a inventariante confirma que a responsabilidade pelas movimentações nas contas bancárias de Danilo Vieira Manhanini era de exclusiva responsabilidade de Francisco Guilherme Vieira Filho.

Entretanto, o que se depreende da análise dos autos é que existia um liame entre o contribuinte e o responsável: além de este ser o procurador daquele e movimentar suas contas bancárias de forma irrestrita, ambos mantinham relacionamento considerável, haja vista que são sobrinho e filho dos sócios da empresa em que o contribuinte trabalha. Por conseguinte, não é admissível que o contribuinte não soubesse da existência de contas abertas e movimentadas em seu nome, embora pudesse não ter ciência da totalidade dos valores por ali transitados. É dizer, a outorga da procuração e o consentimento envolvido demonstram interesse comum no fato constatado (omissão de rendimentos), de forma que não há que se falar em exclusão de sua responsabilidade quanto ao crédito tributário constituído.

Registre-se, ainda, que o próprio contribuinte, em respostas ao Fisco durante a ação fiscal, afirmou que os valores transitados por suas contas bancárias eram decorrentes de

seu “trabalho em família na informalidade, como milhares de pessoas neste país” (fls. 74/76 e 98/100).

Acrescente-se que não há que se aplicar o art. 112 do CTN, haja vista que nenhuma dúvida existe na situação em análise.

Dessa maneira, ambos os impugnantes devem ser mantidos no pólo passivo da obrigação tributária em questão.

Demais disso, a inventariante afirma que o responsável tributário explorava atividade econômica de natureza comercial de forma habitual e profissional com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens e serviços. Conclui, assim, que, nos termos do art. 150, § 2º, do RIR/99 e do art. 112, II do CTN, deve ser equiparado a pessoa jurídica e como tal tributado.

Porém, o lançamento decorreu da tributação de valores considerados omitidos em contas correntes mantidas por Danilo Vieira Manhanini, e, portanto, sujeitos à incidência de Imposto de Renda Pessoa Física. O responsável foi incluído apenas como solidário da obrigação. Escorrito, portanto, o lançamento efetuado.

Ademais, essas assertivas consistem em mera alegação, visto que não foi apresentada a correspondente documentação comprobatória, hábil, idônea e capaz de dar suporte à argumentação exposta.

Ressalte-se que, discordando do lançamento, caberia ao impugnante apresentar suas alegações, devidamente acompanhadas de documentação comprobatória, no momento da impugnação, de forma a tornar insubsistente o lançamento formalizado. Nesse sentido está o art. 56 do Decreto nº 7.574, de 2011, que estabelece que a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar.

Além disso, a apresentação de provas, junto com a impugnação, além de ser de interesse do contribuinte, é de sua inteira responsabilidade e obrigação, conforme determinação do art. 57, III, do Decreto nº 7.574, de 2011:

Art. 57. A impugnação mencionará (Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o, e pela Lei no 11.196, de 2005, art. 113):

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;(negritou-se)

Registre-se que a natureza da ocupação informada pelo responsável na DAA Exercício 2011 foi “91-Natureza da ocupação não especificada anteriormente” e a ocupação principal, “000 Outras ocupações não especificadas anteriormente” (fl. 468).

Mantêm-se, portanto, o contribuinte e o responsável tributário no pólo passivo da obrigação tributária.

Logo, não há o que prover.

Da Multa Qualificada

Também quanto a este ponto, concordo com a decisão recorrida e me utilizo como fundamento e decisão de decidir:

Quanto à multa de ofício aplicada, tanto o contribuinte como o responsável asseveram que a prática da infração imputada ao sujeito passivo não pode depender ou estar condicionada a fatores subjetivos, devendo o evidente intuito de fraude, dolo ou simulação estar comprovado nos autos, o que não teria ocorrido no caso em análise, *in verbis*:

Portanto douto julgadores, não há certeza quanto ao intuito de fraudar o Fisco por parte do contribuinte, e, em consequência a impossibilidade de fazer incidir o pretendido dispositivo legal. Não se trata de não aplicar a pena. Ao contrário, trata-se

de aplicar o princípio da legalidade estrita e da correta exegese da legislação, inclusive em face do artigo 112 do Código Tributário Nacional que determina que a "lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; ..." devendo a multa ser reduzida para a multa de ofício de 75%, afastando-se a multa qualificada de 150%.

A Fiscalização apontou como enquadramento legal para aplicação da multa qualificada o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A Lei nº 4.502, de 1964, por seu turno, preconiza que:

*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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.*

*Art. 73 - **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72. (g.n.o)*

Destarte, para aplicar a multa qualificada, é necessário o elemento fundamental de caracterização, que é o evidente intuito de fraudar ou de sonegar, cuja prova deve ser produzida com acuidade, apta a demonstrar a indelével intenção de cometer um dos três ilícitos descritos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Sobre dolo, De Plácido e Silva, in Vocabulário Jurídico, 12ª Edição, Vol. II, Forense, 1993, pág. 120, dá a seguinte definição:

DOLO. Do latim dolus (artifício, manha, esperteza,) na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano, ou manejo astucioso promovido por uma pessoa, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem.

[...]

Na acepção civil, o dolo é vício do consentimento, sendo seu elemento dominante a intenção de prejudicar (animus dolandi).

É um ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.

Assim, para efeitos de qualificação da multa, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública,

em que se verifica a utilização de subterfúgios para escamotear a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

No caso em apreço, a intenção, ou seja, o dolo, restou evidenciado e provado nos autos, haja vista a constatação de fraude, decorrente da utilização de contas correntes de titularidade do contribuinte para movimentação de valores (vultosos) de propriedade do responsável tributário, seu procurador.

O consentimento do contribuinte, a natureza da procuração (ampla e irrestrita) e a relação de parentesco entre os sujeitos passivos e os sócios da empresa em que o contribuinte trabalha demonstram que os fatos decorreram do consenso entre os dois, no sentido de utilizar contas correntes para movimentação de valores não informados ao Fisco, com vistas ao não pagamento dos tributos devidos.

A prática adotada pelos interessados, por conseguinte, enseja a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, §1º da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, não prosperam suas alegações.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya