



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.001450/2009-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.221 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de junho de 2019
Recorrente PAULO ROGERIO DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. CONFISCO.

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

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

A Lei Complementar 105/2001 permite a quebra do sigilo por parte das autoridades e dos agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001 reconhecida pelo RE 601.314 (julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei 5.869/73).

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade, uma vez que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A conduta reiterada do contribuinte em omitir rendimentos tributáveis evidencia a intenção de reduzir o montante do imposto devido, o que dá ensejo à aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Reconhecido o dolo pela prática reiterada de infração, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de 1/1/1997, passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, 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, de forma incontestada, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2), para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Ausente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 352/369) interposto em face do Acórdão nº 09-28.437 (e-fls 330/346) prolatado pela DRJ Juiz de Fora em sessão de julgamento realizada em 26/02/2010.

2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

início da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 09-28.437

A ação fiscal, relativa aos Exercícios 2004 e 2006, desenvolvida junto a Paulo Rogério da Silva, já qualificado nos autos, resultou no Auto de Infração, exigindo R\$ 139.291,10 de imposto de renda, R\$ 208.936,64 de multa de ofício de 150% (passível de redução) e R\$ 79.008,34 de juros de mora (calculados até 30/09/2009).

O detalhamento da fiscalização encontra-se na “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)”, às fls. 07 a 12.

Em resumo, “*considerando os recursos financeiros movimentados nos Bancos, em comparação com os valores declarados nas Declarações de Ajuste Anual...*”, tem-se que a falta de atendimento do contribuinte, regularmente cientificado, ao Termo de Início de Fiscalização, que solicitava, dentre outros, a apresentação dos extratos bancários referentes à todas as contas mantidas em instituições financeiras durante os

anos-calendário 2003 e 2005, motivou a solicitação dessas informações diretamente a tais instituições, através de Requisições de Movimentação Financeira – RMFs.

A partir da documentação encaminhada em atendimento às RMFs, elaborou-se planilha demonstrativa dos depósitos/créditos, cuja origem deveria ser comprovada, através da apresentação de documentos hábeis e idôneos.

Em função dos valores depositados nas contas bancárias e dos esclarecimentos prestados em relação à origem destes, a autoridade fiscal apurou omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos montantes de R\$ 264.763,59 e R\$ 244.823,13, respectivamente, para os anos-calendário de 2003 e 2005. Destaque-se que na apuração da omissão foram levados em consideração os valores declarados pelo contribuinte nas DIRPFs referentes aos períodos fiscalizados.

Segundo a autoridade autuante, *“tendo restado caracterizado, em tese, o intuito de fraude, deve ser aplicada multa qualificada (150%)..., com base na conduta dolosa do contribuinte de, reiteradamente, não declarar e nem recolher os tributos federais devidos, desde a sua constituição, com a intenção de lesar os cofres públicos.”* Tal fato ocasionou a formalização do Processo nº 10660.001451/2009-91 - Representação Fiscal para Fins Penais.

Cientificado do Auto de Infração, o requerente apresentou impugnação, às fls. 283 a 301, instruída pelos elementos de fls. 302 a 320, em que contesta o lançamento efetuado, apresentando, em apertada síntese, as razões a seguir:

1 Da nulidade do Auto de Infração:

1.1 Argui a nulidade do lançamento pela inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário, *“... que teria respaldo no art. 6º da Lei Complementar 105/2001, embora tal dispositivo não conste de sua fundamentação legal..., em que pese a autorização dada pela referida lei, bem como pela legislação ordinária e decretos que a regulamentaram, a mesma não encontra adequação no ordenamento jurídico pátrio, uma vez que, de acordo com o art. 5º da Constituição Federal em vigor, temos por invioláveis o direito à privacidade e ao sigilo dos dados pessoais, sendo que somente por ordem judicial eles poderiam ser expostos... o sigilo bancário constitui expressão do direito à intimidade, tratando-se de matéria sujeita à reserva de jurisdição.”* Cita, ainda, entendimento de doutrinadores sobre a inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário, sem prévia autorização judicial, a fim de reforçar seus argumentos;

1.2 *“Surge também, como preliminar de nulidade do Auto de Infração ora impugnando, o fato de que no Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal integrante do mesmo não consta a fundamentação legal dos atos praticados pela fiscalização para proceder à quebra do sigilo bancário do fiscalizado.”*

2 Da multa de 150%:

2.1 A fiscalização justifica o agravamento da multa, por entender que a omissão de rendimentos decorrente da existência de depósitos bancários sem comprovação de origem constitui conduta dolosa que evidenciaria o intuito de fraude;

2.2 Para a aplicação da multa de 150% é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte. A fraude não pode ser presumida, mas sim comprovada através de elementos contundentes apuráveis, inclusive, através do devido processo legal. Esse entendimento é amplamente reconhecido pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme ementas colacionadas;

2.3 O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes e de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc, consoante jurisprudência administrativa (na defesa, estão reproduzidas ementas exaradas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes);

2.4 Ao contrário da responsabilidade pela obrigação tributária principal, que a teor do art. 136 do CTN não requer dolo ou culpa para sua configuração, a aplicação da multa dita qualificada pressupõe dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos. No entanto, entende o contribuinte que não agiu com evidente intuito de fraude;

2.5 Embora seja razoável esperar que o contribuinte deva apresentar sua declaração de ajuste com exatidão e dentro dos prazos legais, também não é desmesurado assumir que este não tenha sido diligente em tal controle. A ausência de diligência não é suficiente para pressupor a ocorrência de intuito doloso ou fraudulento;

2.6 O contribuinte ao prestar declaração inexata e/ou deixar de pagar tributo referente à infração de omissão de receitas provenientes de depósitos bancários não comprovados, sujeitou-se à aplicação da multa de 75%. Não ficou demonstrado nos autos que o autuado agiu com evidente intuito de fraude para ensejar a aplicação da multa de 150%, pois somente foi comprovada a omissão, que em si não representa ação dolosa. A prova neste aspecto deve ser material, evidente, como diz a lei;

2.7 Ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, com o efeito de causar dano à Fazenda Pública. Ou seja, o dolo é o elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferentemente da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração;

2.8 *“Se, por um lado, cabe ao contribuinte provar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro lado compete a fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então lhe atribuir a multa qualificada de 150%.”;*

2.9 A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos quando o contribuinte não comprovar a origem dos depósitos constatados pelo Fisco, no entanto não autoriza a presunção de dolo, porque este não se presume. *“O dolo exige evidências claras da intenção do agente. Para apurar o intuito fraudulento, em procedimentos que tenham por base presunções legais, a investigação tem que ser mais ampla e aprofundada(...).”;*

2.10 *“No presente processo, não ficou configurada a conduta ou a intenção dolosa, que restaria caracterizada apenas e tão somente, no entendimento da fiscalização, pela omissão de rendimentos decorrente da apresentação de declarações*

inexatas, ou pela suposta existência de depósitos bancários de origem não comprovada.”;

2.11 Lembra que é conveniente observar a jurisprudência administrativa mais recente, chamando atenção para o fato de que a matéria já foi sumulada (Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes) e destaca o seguinte trecho de Acórdão: *“Verifica-se assim, que o evidente intuito de fraude atribuído ao contribuinte não se encontra lastreado em conduta dolosa específica, mas sim na omissão de rendimentos propriamente dita. Nesse passo, a jurisprudência que vem se consolidando neste Conselho de Contribuintes é no sentido de que a qualificação da multa de ofício deve ter por base a demonstração cabal do evidente intuito de fraude, que não se caracteriza com a simples omissão de rendimentos. Dito posicionamento foi inclusive objeto da Súmula nº 14, deste Primeiro Conselho de Contribuintes...”;*

2.12 O equívoco praticado pelo Fisco, ao considerar a simples omissão de rendimento como infração sujeita à multa qualificada, causa transtorno irreparável ao contribuinte, posto que além do problema tributário, surge a questão penal;

2.13 *“Assim, é que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos... a fiscalização errou ao agravar a multa de ofício para 150%.”*

3 Dos depósitos bancários:

3.1 Dos depósitos relativos ao ano-calendário de 2003:

3.1.1 *“Excluída a imputação de dolo ou fraude na conduta do impugnante, surge como questão preliminar a hipótese de decadência do direito da Fazenda Nacional em lançar a omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada quanto a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003.”;*

3.1.2 Transcreve os artigos do CTN relativos às modalidades de lançamento existentes e aqueles atinentes à contagem do prazo quinquenal decadencial, bem como ementas da jurisprudência administrativa e do STJ relacionadas ao tema. Cita, também, o entendimento de doutrinadores, além de fazer um passeio pela evolução no tempo do imposto de renda pessoa física, face às alterações da legislação;

3.1.3 Conclui, então, que ***“dentro dessa linha de raciocínio, para a autoridade fiscal efetuar o lançamento do imposto pertinente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2003, o marco inicial para a contagem do prazo foi 1º/1/2004 e o último dia 31/12/2008. Portanto, na data em que o contribuinte foi cientificado do lançamento, em novembro de 2009, havia decaído o direito de lançar.”***

3.2 Dos depósitos relativos ao ano-calendário de 2005:

3.2.1 Depósitos a serem excluídos: neste tópico, lista alguns depósitos que podem ser excluídos da tributação em virtude de esclarecimentos agora prestados. Destaque-se que estes serão objeto de análise individualizada no decorrer do Voto;

3.2.2 Depósitos com origem na atividade rural: alega que alguns dos depósitos bancários ocorreram em função de vendas de leite e de gado, apresentando nota fiscal e declarações fornecidas pelos compradores;

3.2.3 Depósitos anistiados: com as considerações feitas nos itens 3.2.1 e 3.2.2, “...o montante dos depósitos relacionados pela fiscalização fica reduzido a R\$ 101.667,53... E, desta forma, considerando o critério adotado pela fiscalização..., temos uma nova diferença passível de tributação de **R\$ 77.551,50**, a ser considerada como omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Neste ponto, torna-se extremamente importante observarmos na listagem anexada ao Auto de Infração pela fiscalização, que todos estes depósitos são de valor individual inferior a R\$ 12.000,00.” Assim, não há que se falar em omissão de receita passível de tributação, decorrente de depósitos bancários sem comprovação de origem, uma vez que os créditos remanescentes são de valor individual inferior a R\$ 12.000,00, atingindo um montante, no ano-calendário de 2005, inferior a R\$ 80.000,00.

final da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 09-28.437

2.1.
segue:

Ao julgar procedente em parte a impugnação, o acórdão tem a ementa que se

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2006

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade, uma vez que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

SIGILO BANCÁRIO. PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

A legislação em vigor autoriza o Fisco a solicitar diretamente às instituições financeiras informações referentes à movimentação bancária de seus clientes mediante a emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, desde que haja procedimento de fiscalização em curso e esta seja precedida de intimação ao sujeito passivo, sendo desnecessária a autorização judicial prévia.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Uma vez existente comando expresso, em lei, autorizando o exame de informações bancárias, este deve ser acatado e utilizado pelo Fisco, pois não cabe aos agentes públicos questionarem a constitucionalidade da lei vigente mediante juízos subjetivos, dado o Princípio da Legalidade que vincula a atividade administrativa. Ademais, falece competência à autoridade administrativa para se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A conduta reiterada do contribuinte em omitir rendimentos tributáveis evidencia a intenção de reduzir o montante do imposto devido, o que dá ensejo à aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Reconhecido o dolo pela prática reiterada de infração, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de 1/1/1997, passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, 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, de forma incontestada, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

RECEITA DA ATIVIDADE. COMPROVAÇÃO.

A receita da atividade rural deve ser comprovada por meio de documentos usualmente utilizados nesta atividade, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada e documentos reconhecidos pela fiscalização estadual.

2.2. Acrescente-se a transcrição do dispositivo:

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, considerar **procedente em parte** a impugnação, que contestou o Auto de Infração, de fls. 01 a 12, para:

eximir o contribuinte do pagamento do imposto de renda pessoa física no valor de **R\$ 25.095,49** (vinte e cinco mil e noventa e cinco reais e quarenta e nove centavos) e respectivos acréscimos legais;

exigir do contribuinte o pagamento do imposto de renda pessoa física no valor de **R\$ 114.195,61** (cento e quatorze mil, cento e noventa e cinco reais e sessenta e um centavos), sujeito à multa de ofício de 150% (passível de redução) e aos juros de mora na data do efetivo recolhimento.

3. Ao interpor o recurso voluntário (e-fls 352/369), o Recorrente deduz as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo conforme informação produzida pela unidade preparadora (e-fls 375). e atende aos requisitos de admissibilidade.

PRELIMINARES

DAS ALEGAÇÕES RELACIONADAS À QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO

5. Como se pode divisar, as alegações formuladas em sede recursal se centram no inconformismo quanto à quebra do sigilo bancário.

5.1. Apesar da irresignação da contribuinte com a quebra do seu sigilo bancário, verifica-se que o mesmo se deu com base na Lei Complementar nº 105/2001, bem como no § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996 (redação dada pela Lei nº 10.174/2001), portanto dentro dos limites legais.

5.2. Em relação à legalidade dos diplomas referenciados, este Órgão Administrativo já se posicionou, nos termos da 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.

5.3. Ademais, com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da LC 105/2001, bem como sua aplicação retroativa:

RE 601.314

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO 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 requisição 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.

5.4. Tanto a Súmula como o entendimento jurisprudencial são de observância obrigatória pelos membros deste colegiado, nos termos do arts. 45, VI e 62, § 2º do RICARF (Portaria MF 343/2015).

5.5. Da análise dos autos, constata-se que procedimento de fiscalização transcorreu dentro dos limites legais, não se identificando no lançamento qualquer irregularidade na quebra do sigilo bancário da recorrente.

PRELIMINARES - DEMAIS QUESTÕES SUSCITADAS NO RECURSO

6. No recurso voluntário são repisadas em sede preliminar as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação, relacionadas à inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário, assim como pela alegada ausência no "Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de referência específica à norma prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

6.1. Considero que a decisão de primeira instância perfez análise minuciosa de tais questões, ao rejeitar as questões preliminares suscitadas com fundamento no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972. Adoto como razões de decidir os mesmos fundamentos:

início da transcrição do voto contido no Acórdão nº 09-28.437

Tendo em vista que o impugnante suscita a declaração de nulidade do lançamento em sua defesa, transcreve-se o disposto no Decreto 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), que, tratando das hipóteses de nulidade, assim estabelece em seu art. 59:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;(...)”

Não se vislumbra no caso em exame, a ocorrência de qualquer das hipóteses retrotranscritas, visto que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

Além disso, o impugnante arguiu como preliminar de nulidade o fato de não constar da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do lançamento a fundamentação legal dos atos praticados pela fiscalização para proceder à quebra do sigilo bancário do fiscalizado.

O art. 10 do Decreto 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece que:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - **a disposição legal infringida** e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.” [marcações não originais]

No dispositivo transcrito, nota-se claramente que o Auto de Infração deve conter a *disposição legal infringida*, não se verificando qualquer determinação que obrigue a autoridade autuante a discriminar na autuação *os dispositivos legais que pautaram sua conduta durante o procedimento de apuração do crédito tributário*.

final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 09-28.437

PREJUDICIAL DE MÉRITO - DECADÊNCIA

7. O recurso refuta a decisão de primeira instância de confirmar a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

7.1. Considerando que a razão preponderante de aplicação da regra decadencial está relacionada à constatação de conduta dolosa, o desfecho desta questão prejudicial está interligada à análise do mérito do presente recurso.

7.2. No caso sob exame, a autoridade julgadora de primeira instância manteve a qualificação da multa:

Nos presentes autos, entendeu a autoridade lançadora que o dolo fica demonstrado pela desproporcionalidade entre o fato de o contribuinte apresentar declaração com informações de rendimentos bem inferiores aos que percebia, apurados de ofício, nos dois anos-calendário examinados, constituindo prática reiterada de omissão de rendimentos, suscetível de enquadramento como caso de evidente intuito de fraude.

7.3. Comungo do mesmo entendimento a que chegou a decisão de primeira instância.

que a regra de contagem de prazo decadencial aplicável à presente situação é aquela prevista no art. 173, I, do CTN e, portanto, quando da ciência do lançamento em 30/10/2009 (AR de fl. 280), ao contrário do alegado, a Fazenda Pública ainda tinha o

direito de constituir o crédito tributário apurado em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003.

MÉRITO

8. Considerando que as razões recursais guardam relação de coincidência com as razões ofertadas ao tempo da impugnação, e por concordar com os termos da decisão de primeira instância, ao entender que o Recorrente não se desincumbiu de comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas, assim como ao manter a multa qualificada, faz-se uso da prerrogativa conferida pelo artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF, com a transcrição do voto inserto na decisão de primeira instância que guarda pertinência com as questões recursais:

início da transcrição do voto contido no Acórdão nº 09-28.437

A tributação que ora se discute refere-se à omissão de rendimentos exteriorizada por depósitos bancários com origem não comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96, cujo *caput* a seguir se transcreve:

“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.”

Portanto, na existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento com origem não comprovada, presume-se a ocorrência de omissão de rendimentos, sem que se determine a sua origem ou natureza.

A presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram na conta-corrente do contribuinte. Em outras palavras, com o artigo 42 da Lei 9.430/96, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não conseguir comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo, pois, a necessidade do fisco juntar qualquer outra prova.

Em se tratando de tributação decorrente de presunção legal, cabe ao contribuinte, se pretende refutar a alegação de omissão de rendimentos feita pelo Fisco, comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas. Comprovação hábil pressupõe correlacionar o fato alegado como origem e os depósitos, de maneira individualizada, com coincidência de datas e valores.

Na impugnação, o recorrente insurge-se contra a aplicação da multa qualificada de 150%, alegando que é nítida a necessidade lógica de comprovação de dolo para a imposição de tal multa não podendo aplicá-la por mera presunção.

A multa de ofício qualificada de 150%, aplicada nos autos, teve como amparo o art. 44 da Lei 9.430/96. Dispõe o citado dispositivo, com a redação atual dada pela Lei 11.488/07:

“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.”

Como se percebe, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% tem lugar quando se comprova tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, que se transcrevem:

“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.”

Já a Lei nº 8.137/90 dispõe que:

“Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou a contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre as rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo...”

Denota-se da legislação transcrita, que as situações citadas pelo requerente, quais sejam, adulteração de comprovantes e de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc, de fato, podem ser casos típicos de evidente intuito de fraude. No entanto, em momento algum, a lei aponta uma lista exaustiva, definindo as situações específicas que caracterizariam o evidente intuito de fraude.

Com efeito, há que se destacar que os conceitos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 não tratam apenas de atos comissivos; incluem também procedimentos tendentes a impedir ou a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a reduzir o montante do imposto devido de modo a evitar ou diferir o seu pagamento, e isso ficou evidenciado, na presente

situação, pelo vulto dos valores apurados nos períodos fiscalizados. Não houve, como quer fazer crer o impugnante, mera presunção.

O conceito de dolo, estampado no inciso I do art. 18 do Decreto-lei 2.848/40 - Código Penal, dispõe ser o **crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo**. A doutrina afirma, ainda, que o dolo é composto de dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Nos presentes autos, entendeu a autoridade lançadora que o dolo fica demonstrado pela desproporcionalidade entre o fato de o contribuinte apresentar declaração com informações de rendimentos bem inferiores aos que percebia, apurados de ofício, nos dois anos-calendário examinados, constituindo prática reiterada de omissão de rendimentos, suscetível de enquadramento como caso de evidente intuito de fraude.

Ora, essa conduta do contribuinte não pode ser considerada como involuntária, mas uma consequência da intenção deliberada de omitir rendimentos e também informações através da apresentação da declaração de ajuste anual com informações inexatas. É este comportamento que leva à conclusão de que não houve um simples erro que passou despercebido, mas, de fato, prática intencional, o que não pode ser confundido com uma omissão de rendimentos ocorrida por falha de preenchimento da declaração; esta sim, sujeita à aplicação da multa de 75%. Em assim sendo, o presente caso não se amolda àquela situação descrita na Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Como relatado pelo fiscal autuante no Termo de Verificação Fiscal, houve *“conduta dolosa do contribuinte de, reiteradamente, não declarar e nem recolher os tributos federais devidos, desde a sua constituição, com a intenção de lesar os cofres públicos.”* A ação reiterada do contribuinte, nos anos-calendário fiscalizados, de ocultar a base de cálculo do imposto de renda, pela omissão de rendimentos evidenciados pela análise de sua movimentação bancária mantidos à margem da tributação caracteriza, em tese, sonegação, tendo o fiscal autuante aplicado corretamente a multa qualificada prevista na legislação.

(...)

Por todo o exposto, tem-se que a regra de contagem de prazo decadencial aplicável à presente situação é aquela prevista no art. 173, I, do CTN e, portanto, quando da ciência do lançamento em 30/10/2009 (AR de fl. 280), ao contrário do alegado, a Fazenda Pública ainda tinha o direito de constituir o crédito tributário apurado em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003.

(...)

Como a defesa do contribuinte em relação aos depósitos de origem não comprovada apurados no ano-calendário de 2003 limita-se ao questionamento da preliminar de decadência que, consoante demonstrado, não pode ser acatada, não há o que se reparar no feito fiscal relativamente a este período.

final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 09-28.437

CONCLUSÃO

9. Em vista do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles