

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

Processo nº 10865.001901/2003-53
Recurso nº 155.803 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.112 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de junho de 2009
Matéria IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente PEDRO COLOIMBO
Recorrida 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INTERPOSIÇÃO DE PESSOA.

A determinação dos rendimentos omitidos, tomando por base depósitos bancários de origem não comprovada, deve ser efetuada em relação a terceiro quando restar comprovado pelo fisco que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento lhe pertencem.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, I, *a*, e III, *b*, da Constituição Federal.

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SIGILO BANCÁRIO - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE.

O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. A partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a L.C. nº 105, de 2001, e o art. 197, II do CTN, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199, ambos do CTN, como prevê o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime. A norma que disciplina o procedimento

J @

de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, aplica-se na apuração dos fatos geradores a ela pretéritos.

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE - EXAÇÃO FISCAL.

Estando a exação em conformidade com as normas legais, e, tratando-se de dispositivos vigentes cuja inconstitucionalidade não foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, cabe aos órgãos da Administração Pública a observância e aplicação dos mandamentos por ela veiculados.

PEDIDO DE PERÍCIA - CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias, indeferindo, fundamentadamente, aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis, não se configurando cerceamento de direito de defesa o indeferimento fundamentado (art. 18, do Dec. nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993).

MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - NECESSIDADE DE CONFIGURAÇÃO DE SITUAÇÃO QUALIFICADORA.

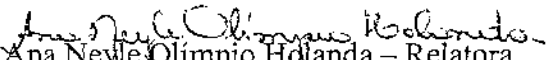
Cabe a penalidade qualificada quando demarcada a existência das condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, que exigem do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


Gonçalo Bonetti Allage - Presidente em Exercício


Ana Neyle Olímpio Holanda – Relatora

EDITADO EM: 16 MAI 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Ana Neyle Olímpio Holanda, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Giovanni Christian Nunes Campos, Janaína Mesquita Lourenço de Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Ana Paula Locoselli Erichsen (Suplente convocada), Valéria Pestana Marques (Suplente convocada) e Gonçalo Bonet Allage (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis.

Relatório

O auto de infração de fls. 04 a 09 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 671.760,78, a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 150% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, em face de haver sido constatada a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997. O enquadramento legal da multa e dos acréscimos está discriminado à fl. 09.

2. A autuação fiscal decorreu do entendimento de que o sujeito passivo utilizara interposta pessoa para movimentar contas bancárias junto ao Banco Nossa Caixa S/A (c/c 01-454686-1) e Banco BCN S/A (c/c 068-931991-2), em nome de ADEMIR DE SOUZA, trabalhador rural, que manteve vínculo empregatício com o fiscalizado no período de 20/10/1993 a 26/08/1994.

3. A ação fiscal iniciada na pessoa de ADEMIR DE SOUZA foi encerrada, de acordo com Relatório Fiscal, de fls. 50 a 51, e, por bem resumir os fatos evidenciados no procedimento fiscal, permitimo-nos transcrever excerto:

No exercício das atribuições do Cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no dia 29/10/2001, fui designado para dar prosseguimento à fiscalização do contribuinte em referência, a qual foi iniciada no dia 19/03/2001 e tem por escopo a operação movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados.

No momento em que me foi repassada a fiscalização, haviam sido obtidos os seguintes elementos:

- Declaração e esclarecimentos prestados pela pessoa física de Ademir de Souza;
- Cópia dos documentos pessoais de Ademir de Souza e telas impressas dos sistemas informatizados dos Bancos Banespa, Nossa Caixa, Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil e Bradesco;
- Ficha cadastral no Banco BCN, extrato da conta corrente 931991-2 em meio magnético, extrato da movimentação de títulos de renda fixa e uma relação identificando alguns dos cheques depositados na conta;
- Ficha cadastral, cartão de autógrafos, extrato e cópias de alguns documentos referentes à conta corrente 01-454686-1, mantida na Nossa Caixa Nosso Banco.

De acordo com esses elementos e também pelo fato de o contribuinte ter sido localizado pela fiscalização no exercício da atividade de trabalhador rural na Fazenda Sonho Meu, no município de Brotas, trata-se, sem dúvida de interposta pessoa,

J

inclusive porque a assinatura utilizada nos documentos bancários é muito diferente daquela utilizada pelo contribuinte.

No dia 18/02/2003, estive na cidade de Brotas, conversando com o contribuinte e sua advogada. Informei ao contribuinte que as contas existentes em seu nome eram mantidas em agências bancárias situadas na cidade de Limeira. Diante disso, o contribuinte informou suspeitar de que quem fez uso de seu nome foi a pessoa de Pedro Colombo, arrendatário da Fazenda Sonho Meu, para o qual trabalhou no período de 20/10/1993 a 26/08/1994, conforme anotação em sua carteira de trabalho, e para o qual trabalha atualmente, sempre na ocupação de trabalhador rural (bóia-fria).

Analisando os documentos já citados, constatei indícios de que o titular de fato dos recursos movimentados em nome de Ademir de Souza é a pessoa física de Pedro Colombo, CPF 714.887.158-15, com fulcro no que se segue:

- No cartão de abertura da conta 01-454686-1 mantida na agência 0038 do banco Nossa Caixa consta como fonte de referência o nome de P. Colombo;

- Na cópia do documento relativa a uma transferência efetuada para essa conta no dia 11/05/1998, no valor de R\$ 34.000,00, consta a expressão "av. do Pedro na outra RM"; essa transferência teve origem na conta 19-014645-3.

Diante disso, solicitei mais alguns esclarecimentos e documentos à Instituição Financeira, a qual entre outras, informou o seguinte:

- A transferência de recursos para a conta mantida em nome de Ademir de Souza teve como origem a conta 01-014645-3 em nome de Pedro Colombo, titular do CPF 714.887.158-15, o qual aparece na ficha cadastral como fonte de referência; foi apresentada cópia do documento de transferência assinado por Pedro Colombo;

- A conta 01-454686-1 em nome de Ademir de Souza foi encerrada no dia 17/02/1999. O último saque efetuado nessa conta ocorreu no dia 11/02/1999, no valor de R\$ 40,00, e embora a conta esteja em nome de Ademir de Souza quem assinou o comprovante de saque foi Pedro Colombo, conforme cópia do comprovante de saque.

Diante dessas evidências, é certo que o titular de fato dos recursos movimentados em nome de Ademir de Souza é a pessoa física de Pedro Colombo, titular do CPF 714.887.158-15, o qual tem domicílio fiscal na cidade de Limeira/SP.

(...)

Considerando que os elementos de prova já obtidos indicam que o titular efetivo dos recursos é outra pessoa que não o contribuinte e que os fatos sob análise ocorreram no ano-

J

calendário 1998, para os quais o término do prazo de lançamento se avizinha, proponho o encerramento desta Fiscalização na modalidade sem resultado e o encaminhamento de representação à Seção de Fiscalização da DRF/Limeira, para suas providências. (destaques da transcrição)

4. Redirecionada a ação fiscal, o agente elaborou Termo de Verificação e Constatação Fiscal, de fls. 11 a 14, onde apresenta detalhamento das providências adotadas para a feitura do lançamento.

5. O sujeito passivo foi cientificado do lançamento aos 17/12/2003, e, não concordando com a exigência, apresentou, aos 15/01/2004, a impugnação de fls. 95 a 128.

6. Remetidos os autos a julgamento, os membros da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SPO II, resolveram convertê-lo em diligência, para que fossem trazidos ao processo documentos que vinculassem direta e materialmente o autuado Pedro Colombo à conta-corrente nº 068.931991-2, do Banco BCN S/A, no ano-calendário 1998. Como, por exemplo, tendo em vista a grande quantidade de cheques de alto valor emitidos no período, poderiam ser feitas intimações aos favorecidos.

7. Em resposta, o agente fiscal que empreendeu o lançamento apresentou o Relatório Fiscal de fl. 134, nos seguintes termos:

Em atendimento as medidas solicitadas às fls. 133 do processo acima identificado, tenho a informar o que se segue:

- após selecionar os lançamentos de possível interesse, enviei ao banco o ofício 10865/Safis/DRF/Limeira 302/2005 onde solicitei o fornecimento de cópias dos cheques relacionados;

- recebida a documentação, procedi a análise dos mesmos;

- foi identificado o cheque datado de 28.Fev.98, no valor de R\$ 32.098,78, que oriundo da conta 931.991-2 da interposta pessoa de Ademir de Souza no BCN S/A foi depositado na conta 014.645-3 da Nossa Caixa, conta esta cujo titular é o Sr. Pedro Colombo, conforme inclusive se vê no item 5 do ofício da nossa Caixa anexado às fls. 27/28 do presente processo;

- o ofício mencionado no item a retro é anexado a este e consta das fls. 135/137;

- a documentação mencionada no item b retro é igualmente anexada a este e consta das fls. 132/213;

- o cheque mencionado no item c retro é o de fls. 202/203 deste processo.

Á vista de tudo o que já consta dos autos, assim como do elemento adicional que foi a migração de recursos entre contas da interposta pessoa e do autuado, é minha convicção pessoal ser o sr. Pedro Colombo titular de fato das duas contas em nome de Ademir de Souza aos bancos BCN S/A e Nossa Caixa para a conta da interposta pessoa 454.686-1 no mesmo estabelecimento, assim como, conforme documento de fls. 202/203, recebeu recursos da outra conta da interposta pessoa 931.991-2 no BCN S/A.

J

Assim, cumprida a diligência solicitada e comprovada a titularidade das contas objeto de análise, proponho o encaminhamento do presente processo à DRJ/SPO II para prosseguimento. (destaques do original)

8. Intimado do resultado da diligência, o sujeito passivo apresentou a manifestação de fls. 219 a 223.

9. Submetidos os autos a julgamento, os membros da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SPO II (SP) acordaram por indeferir a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, dando o lançamento por procedente, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: PRELIMINAR. QUEBRA DO 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. A obtenção de informações junto às instituições financeiras por parte do Fisco, a par de amparada legalmente, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto, em contrapartida, está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício.

PRELIMINAR. APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades tributárias.

PRELIMINAR. PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

Não tendo o contribuinte cumprido a incumbência de trazer aos autos, tanto durante a fiscalização quanto na impugnação, documentos e esclarecimentos que tivessem o condão de ilidir a tributação em questão, é de se indeferir a solicitação de perícia e diligência quando a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnico nem de investigações adicionais, e, ainda, o pedido é formulado de maneira genérica.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, estabeleceu uma a presunção legal de omissão de rendimentos, que autoriza sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos

recursos creditados em suas contas de depósitos ou investimentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurado o intuito de fraude, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

Lançamento Procedente.

10. Intimado aos 22/11/2006, o sujeito passivo, irresignado, interpôs o recurso voluntário de fls. 258 a 295.

11. Na petição recursal o sujeito passivo aduz os elementos de defesa a seguir sintetizados:

I – ilegitimidade do sujeito passivo, por não ter restado demonstrada a relação entre as contas bancárias em nome de ADEMIR DE SOUZA e a sua pessoa, o que teria afrontado o princípio da verdade material;

II – a nulidade do auto de infração, pela flagrante inconstitucionalidade da Lei nº 10.174, de 2001;

III – a nulidade do lançamento, pela não aplicabilidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, para fatos anteriores a 09/01/2001, para os quais era aplicável a previsão do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, e não a Lei nº 8.021, de 1990, como afirmado pela decisão de primeira instância;

IV – da não configuração dos depósitos bancários como rendimento tributável;

V – inobservância aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade;

V – incabível a aplicação da multa qualificada, pois que não restou evidenciado o dolo;

VI - os julgadores de primeira instância, ao deixarem de enfrentar a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, infringiram os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

VII - o indeferimento de pedido de diligência e perícia pelo colegiado *a quo* desrespeitou o princípio da busca da verdade material.

12. Ao final, protesta por perícia contábil e diligência, como também por sustentação oral, e requer o cancelamento do auto de infração.

É o Relatório.

J

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia ora em análise trata de auto de infração lavrado contra o recorrente, que teve como objeto depósitos bancários efetuados em contas-correntes das quais é titular, cuja origem dos recursos não foi por ele esclarecida.

A base legal que deu suporte à exação foi o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, o artigo 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997, e o artigo 21 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Em sua defesa, preliminarmente, o recorrente aduz erro de eleição do sujeito passivo, vez que, por não ter restado demonstrada a relação entre as contas bancárias em nome de ADEMIR DE SOUZA, objeto do auto de infração, e a sua pessoa, o que teria afrontado o princípio da verdade material.

Em uma primeira ação fiscal, instaurada em face de ADEMIR DE SOUZA, a autoridade fiscal apurou fatos por meio dos quais foi constatado que aquele titular das contas bancárias, na realidade, que manteve vínculo empregatício com o atuado, no exercício da atividade de trabalhador rural na Fazenda Sonho Meu, no município de Brotas, Estado de São Paulo, no período de 20/10/1993 a 26/08/1994 conforme anotação em sua carteira de trabalho, e para o qual trabalhava, sem registro, na época da ação fiscal, atualmente, sempre na ocupação de trabalhador rural (bóia-fria).

Na ocasião, o agente fiscal também constatou que a assinatura utilizada nos documentos bancários mostrava-se muito diferente daquela utilizada por ADEMIR DE SOUZA, tendo sido, ainda, detectadas as seguintes situações, que evidenciavam a interposição de pessoa para a abertura das contas bancárias e suas movimentações, como a seguir:

I - no cartão de abertura da conta nº 01-454686-1 mantida na agência 0038 do banco Nossa Caixa consta como fonte de referência o nome de P. Colombo;

II - na cópia do documento relativa a uma transferência efetuada para essa conta no dia 11/05/1998, no valor de R\$ 34.000,00, consta a expressão "av. do Pedro na outra RM"; essa transferência teve origem na conta nº 19-014645-3.



III - a transferência de recursos para a conta mantida em nome de ADEMIR DE SOUZA teve como origem a conta nº 01-014645-3 de titularidade de Pedro Colombo, titular do CPF 714.887.158-15, o qual aparece na ficha cadastral como fonte de referência, tendo sido apresentada cópia do documento de transferência assinado por Pedro Colombo;

IV - a conta nº 01-454686-1, em nome de ADEMIR DE SOUZA, foi encerrada aos 17/02/1999, sendo que o último saque efetuado nessa conta ocorreu aos 11/02/1999, no valor de R\$ 40,00, e quem assinou o comprovante de saque foi Pedro Colombo, conforme cópia do comprovante de saque.

Em face de tais evidências, resta que ADEMIR DE SOUZA seria interposta pessoa destinada a ocultar receitas do titular de fato das contas bancárias mantidas em seu nome, e que os indícios apontariam para PEDRO COLOMBO, que seria o real titular dos recursos movimentados na conta bancária em nome da interposta pessoa.

Com efeito, na espécie, caracterizada a hipótese insculpida no artigo 58 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que inseriu o § 5º no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, nos seguintes moldes:

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

"Art. 42. omissis.

(..).

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

E, frente a tal situação, patente que o autuado é parte legítima para figurar no pólo passivo da autuação em comento, patente a sua legitimidade passiva, e, por tal, correto o auto de infração.

O sujeito passivo levanta, também, a nulidade do auto de infração, pela flagrante inconstitucionalidade da Lei nº 10.174, de 2001.

Nesse tocante, entendemos ser irretocável o acórdão recorrido, quando afirma que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, a, e III, b, ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado, e o controle por via de exceção ou difuso.

A depender da via utilizada para o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, os efeitos produzidos pela declaração serão diversos.

No controle de constitucionalidade por via de ação direta, o Supremo Tribunal Federal é provocado para se manifestar, pelas pessoas determinadas no artigo 103 da Constituição Federal, em uma ação cuja finalidade é o exame da validade da lei em si. O que se

visa é expurgar do sistema jurídico a lei ou o ato considerado inconstitucional. A aplicação da lei declarada inconstitucional pela via de ação é negada para todas as hipóteses que se acham disciplinadas por ela, com efeito *erga omnes*.

Quando a inconstitucionalidade é decidida na via de exceção, ou seja, por via de Recurso Extraordinário, a decisão proferida limita-se ao caso em litígio, fazendo, pois, coisa julgada apenas *in casu et inter partes*, não vinculando outras decisões, nem mesmo judiciais. Não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, não anula nem revoga a lei, que permanece em vigor e eficaz até a suspensão de sua executividade pelo Senado Federal, de conformidade com o que dispõe o artigo 52, X, da Constituição Federal.

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da executividade pelo Senado Federal.

A propósito da controvérsia empreendida pelo contribuinte, citemos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

A apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

Portanto, não devem ser acatadas as considerações acerca da nulidade do auto de infração, como também, de que os julgadores de primeira instância, ao deixarem de enfrentar a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, infringiram os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Outra nulidade do lançamento levantada pelo recorrente diz respeito à não aplicabilidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, para fatos anteriores a 09/01/2001, para os quais era aplicável a previsão do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, e não a Lei nº 8.021, de 1990.

Entendemos que tal inconformação dirige-se ao acesso às movimentações bancárias pelo fisco, o que fora utilizado para dar azo ao lançamento ora guerreado.

Nesse tocante, cabe trazer à baila o citado artigo 6º a Lei Complementar nº 105, de 2001, que dispõe:

Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente

poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (destaques da transcrição)

Com efeito, havendo processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e os exames de documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente as autoridades e os agentes fiscais tributários da União poderão ter acesso a tais informações.

Por outro lado, consoante o artigo 1º, § 3º, III, da retrocitada Lei Complementar nº 105, de 2001, o acesso da Secretaria da Receita Federal às informações bancárias necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações referentes à contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (CPMF) não constitui quebra de sigilo. Isto porque as informações deste modo obtidas permanecem protegidas. A Lei nº 5.172, de 25/10/1966, (Código Tributário Nacional), em seu artigo 198, veda sua divulgação para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública Nacional, ou de seu funcionários, sem prejuízo do disposto na legislação criminal.

Por oportuno, cita-se o artigo 197, II, do Código Tributário Nacional, que determina que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.

O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a Lei Complementar nº 105, de 2001, e o artigo 197, II do Código Tributário Nacional, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do artigo 198 e do artigo 199, ambos do Código Tributário Nacional, como, aliás, prevê o inciso XXXIII do artigo 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime (§ 7º do artigo 38 da Lei nº 4.595, 31/12/1964; artigo 198 do CTN; artigo 325 do Código Penal).

Frise, pois, que as informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal, a par de amparo legal, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal, a que se obrigam os agentes fiscais, de sorte que incorre ilicitude na obtenção de provas.

Ademais, está inscrito no § 4º, do mesmo artigo 1º, da mesma Lei Complementar nº 105, de 2001, que, recebidas as informações referentes à CPMF, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

Com efeito, não cabem as considerações acerca da inaplicabilidade das disposições da Lei Complementar nº 105, 2001, aos procedimentos fiscais que tratam de fatos

geradores que lhes são anteriores, vez que, a norma apenas regulamenta a transferência do sigilo bancário para o fisco, o que já fora determinado pelo artigo 197, II, do Código Tributário Nacional, como visto.

Ultrapassadas as preliminares, passamos à análise das questões de mérito.

A primeira argumentação de defesa do sujeito passivo se dá no sentido de que depósitos bancários não podem ser tomados como rendimento tributável.

O artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em seu *caput*, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da movimentação bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, *litteris*:

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

É a lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

A hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, sendo que inversão sempre se origina da existência em lei.

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

A
J

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção *juris tantum*, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao contribuinte sua produção.

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto: diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da operação financeira objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência.

O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, 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.

Das disposições exaradas pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e pelo o artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997, pode-se extrair que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto às instituições financeiras, ou seja: primeiro, os créditos deverão ser analisados um a um; segundo, não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais; terceiro, excluindo-se as transferências entre contas do mesmo titular.

No caso em contenda, verifica-se que, quando da lavratura do auto de infração, foram devidamente observados nos termos da legislação vigente. Assim, resta demarcado que o procedimento fiscal está lastreado nas condições impostas legalmente.

Portanto, para contradizer a presunção legal de que depósitos em conta-corrente sem origem justificada são rendimentos omitidos, deveria o interessado ter comprovado a sua origem, apresentando documentos que denotem, inequivocamente, possuírem os depósitos em questionamentos origem já submetida à tributação ou isenta, do contrário, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas, por não ter sido elidida.

Portanto, também, descabida a alegativa de que a autoridade fiscal deixou de observar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois que a exação se deu nos exatos termos da lei, e, se há reclamações no tocante ao teor da norma legal, as instâncias julgadoras administrativas, não são o foro para tal discussão, pois que não possuem competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, a, e III, b, ambos do artigo 102 da Constituição Federal.

Por outro lado, aduz o recorrente que o indeferimento de pedido de diligência e perícia pelo colegiado *a quo* desrespeitou o princípio da busca da verdade material.

Consoante com o artigo 16, IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, os pedidos de diligência ou perícia devem trazer a exposição dos motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o

nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, após o que, a autoridade julgadora analisa a necessidade de tais providências para o julgamento da lide.

O artigo 18, do citado Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, determina que: “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no artigo 28, in fine”. (destaques da transcrição)

Pelas determinações do invocado artigo 28, os julgadores devem fundamentar o indeferimento do pedido de perícia, e, na espécie, tem-se que a argumentação de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de direito de defesa, é descabida, uma vez que obedeceu à determinações do dispositivo de regência.

Corroborando com o entendimento dos julgadores *a quo*, pensamos ser a perícia desnecessária, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário, como também que as receitas tributadas no auto de infração estão compreendidas nas suas declarações de rendimentos. Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada.

Por derradeiro, cabe a análise das considerações do recorrente no sentido de ser incabível a aplicação da multa qualificada, pois que não restou evidenciado o dolo.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo devido enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336 a 337) discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do

indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...).

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do Código Tributário Nacional, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Nesse passo, não é inoportuno lembrar que a vedação do confisco, inscrita no artigo 150, IV, da Constituição Federal, é dirigida aos tributos e não às multas, que como demonstrado, são penalidades por infração tributária.

Entretanto, *in casu*, a multa de ofício aplicada no lançamento, no percentual de 150%, teve esteio no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

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

(...)

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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 questão fulcral para o deslinde da controvérsia ora sob análise cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, ao ser submetido à exação com base em depósitos bancários de origem não comprovada teria cometido fraude fiscal.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *litteris*:

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.

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

Somente é cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada.

Existem no direito dois tipos de dolo: o dolo civil e o dolo penal. O dolo civil é o artifício enganoso, malicioso, de má-fé, utilizado por uma pessoa para induzir alguém à prática de um ato em seu prejuízo, que jamais seria praticado caso a realidade fosse de seu pleno conhecimento.

Já o dolo penal é definido como sendo a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso.

Quando a lei fiscal define a fraude como o ato doloso, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo, está se referindo ao dolo penal.

Isso porque, a fraude e o dolo civil são duas espécies distintas do gênero defeitos dos negócios jurídicos, conforme previsto no artigo 138 do Código Civil Brasileiro.

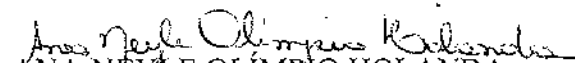
Necessariamente, portanto, a fraude fiscal é aquela caracterizada pela prática de uma ação ou omissão intencionalmente criminosa, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo.

E, no presente caso, por se ter o fato gerador arrimado em depósitos bancários de origem não identificada, a conduta dolosa deve estar ligada a este elemento típico, ou seja, obrigatoriamente, ligar-se a movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, falsidade documental ou falsidade ideológica para a utilização da movimentação bancária.

No auto de infração guereado, entendo ter restado caracterizada a interposição de pessoa, o que evidencia o intuito doloso na movimentação das contas bancárias, com o objetivo de ocultar os efeitos tributários da titularidade daqueles recursos.

Sob este pórtico, cabível a imposição da penalidade qualificada.

Forte no exposto, somos por dar provimento ao recurso voluntário apresentado.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10865.001901/2003-53

Recurso nº: 155.803

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 3401-00.112

Brasília/DF, 18 MAI 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional