



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

Processo nº 10925.000972/2008-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-002.804 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria IRF
Recorrente S. Z. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR nº 105/2001.

A Lei Complementar nº 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.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma.

PEDIDO DE PERÍCIA - INDEFERIMENTO

É de ser indeferido o pedido de perícia contábil quando a prova que se pretende formular com a perícia era de exclusiva responsabilidade do sujeito passivo.

PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTOS SEM CAUSA.

A pessoa jurídica que entregar recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

IRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. CAIXA.

Sendo a conta CAIXA controladora de meios de pagamento, lançamento a seu crédito, sem a comprovação de que anteriormente houve um lançamento incorreto a seu débito, evidencia que pagamento foi efetuado. A falta de apresentação da documentação relativa à operação permite o enquadramento como pagamento sem causa e a beneficiário não identificado.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE. FRAUDE.

A imposição de multa qualificada (150%) deve ser fundamentada em comprovação inequívoca. Provada a existência de simulação, está caracterizado o evidente intuito de fraude.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, QUANTO A PRELIMINAR DE PROVA ILÍCITA POR QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO: Por maioria de votos, rejeitar a preliminar. Vencidos os Conselheiros RAFAEL PANDOLFO e JIMIR DONIAK JUNIOR (Suplente convocado), que acolhem a preliminar. QUANTO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA: Por maioria de votos, rejeitar a preliminar. Vencido o Conselheiro RAFAEL PANDOLFO, que acolhe a preliminar. QUANTO AO MÉRITO: Por maioria de votos, negar provimento. Vencido o Conselheiro RAFAEL PANDOLFO, que provia parcialmente para desqualificar a multa ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Presidente e Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Dayse Fernandes Leite (Suplente Convocada), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Jimir Doniak Junior (Suplente Convocado).

Relatório

Em desfavor da contribuinte, S. Z. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls.274 a 323, que exige da interessada supra identificada, o recolhimento da importância de R\$ 3.896.934,76 a título de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, anos calendário de 2003 a 2005, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora.

O lançamento do IRRF incidiu sobre pagamento a beneficiários não identificados, tendo como enquadramento legal o art.674 do RIR/99 (fl.322).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal:

Em atendimento a Intimação feita junto ao Termo de Início, a fiscalizada apresentou os documentos discriminados de fls.11 a 14.

Ao analisarmos a escrituração contábil constante dos Livros Diário e Razão apresentados pela fiscalizada, verificamos que a empresa, costumeiramente, emitia vários cheques no mesmo dia e apresentava como contrapartida a estes lançamentos a conta "Caixa".

Com tais lançamentos, a empresa passava a ideia de que efetuava saques em suas contas-correntes para suprir seu Caixa.

Acontece que, com tais lançamentos o saldo da "conta Caixa" da empresa apresentou exorbitantes valores, como por exemplo: em 2003: R\$ 1.343.024,24 (um milhão, trezentos e quarenta e três mil, vinte e quatro reais e vinte e quatro centavos); em 2004: R\$ 1.679.340,48 (um milhão, seiscentos e setenta e nove mil, trezentos e quarenta reais e quarenta e oito centavos) e em 2005: R\$ 570.484,31 (quinhentos e setenta mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais e trinta e um centavos), conforme se comprova através das cópias dos Livros Razão dispostos no Anexo II: folhas 36 a 86 do presente processo.

Por ser bastante incomum nos dias de hoje uma empresa possuir em caixa elevados valores em espécie, esta fiscalização achou por bem intimar os gerentes do: Banco do Brasil em Dionísio Cerqueira, Bradesco em São José do Cedro/SC e do SICREDI em Capanema/PR para:

1 - Confirmar se alguns cheques selecionados de forma amostral foram pagos pelas instituições financeiras em dinheiro;

2 - Informar se os valores foram utilizados para depósitos ou outros pagamentos;

3 - Apresentar cópia da fita do caixa na parte em que consta a autenticação relativa ao pagamento dos cheques, e, no caso de

os mesmos terem sido utilizados para depósitos ou outros pagamentos, apresentar cópia das autenticações respectivas com, no mínimo, três autenticações imediatamente anteriores e três autenticações imediatamente posteriores às operações relativas ao pagamento dos cheques acima relacionados.

O objetivo destas intimações era verificar se realmente a empresa estava utilizando, os- recursos, provenientes dos saques efetuados para suprir o Caixa da empresa ou se tais recursos estavam sendo utilizados para outros fins ocultos dos registros contábeis.

Como parte integrante do Auto de Infração, encontra-se às fls.266 a 273, o Relatório da Atividade Fiscal, do qual a Interessada teve ciência e recebeu cópia (fl.273).

Cientificada da exigência fiscal, a interessada apresentou junto à IRF de Dionísio Cerqueira/SC, sua impugnação (fls.327 a 350), que a seguir se resume:

- Do Auto de Infração

- que o Auto descreve os fatos motivo da lavratura como sendo, pagamentos a beneficiários não identificados, caracterizando omissão de receita, incidindo os impostos de lei, bem como o reajustamento da base de cálculo e multa qualificada; fato gerador corresponde aos períodos de jan/2003 a dez/2005;

- Preliminarmente / Do pagamento a beneficiário não identificado

- que evidente o equívoco da autoridade fazendária, eis que a mesma afirma ter identificado no auto de infração os beneficiários, senão vejamos:

"...Ao analisarmos estes cheques verificamos que vários deles foram emitidos nominalmente a diversas pessoas que não têm relação gerencial ou administrativa com a fiscalizada..."

- assim, é insofismável que foram identificados os beneficiários, razão pela qual é nulo de pleno direito o presente auto de infração;

- não bastasse isso, nas intimações efetuadas pela digna autoridade fazendária, nunca constou a finalidade de caracterizar omissão de receita, razão pela qual houve insurgências da contribuinte, através de petições que sequer foram respondidas, ocasionando vício formal no processo em tela;

- assim, se nulas as intimações efetuadas pela autoridade, nulo é o presente auto de infração;

- Da Decadência

- que segundo a CF/88, questões ligadas a decadência estão reguladas no CTN; no caso do lançamento, tomou ciência em 15/05/2008, quando já havia ocorrido a decadência e, portanto, extinto o crédito tributário (art.156, V. do CTN), nos termos do art.150, §4º do CTN, que transcreve a fl.330;

- nesse contexto, os fatos geradores ocorridos no ano de 2003 estão atingidos pela decadência tributária, uma vez que as autoridades administrativas a partir do mês seguinte à ocorrência de tais fatos geradores, poderiam ter conhecimento do auto-lançamento efetuado pelo contribuinte.

- é no prazo de cinco anos, previsto no §4º do art.150 do CTN para homologação, que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e

entendendo que é insuficiente, fazer o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de cancelá-lo pela homologação; com o decurso de prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença; (cita e transcreve excerto de julgado do Conselho de Contribuintes, fls.331/333);

- Da Multa Qualificada

- o lançamento fiscal em apreço exige multa qualificada de 150% por omissão da declaração quanto aos valores constantes dos extratos de conta bancária, pois a Autoridade considerou que os créditos constantes seriam receitas sem custos;

- que há que haver provas convincentes por parte do Fisco que houve evidente intuito de fraude, ou aumento de patrimônio ou disponibilidade econômica, o que no caso do presente processo não ocorreu, nem há provas convincentes das causas de tais receitas teriam sido efetivamente apropriadas, pois há um saldo nas mencionadas contas bancárias; que houve isto sim, apenas transações resultantes num lucro ou prejuízo, sendo a parcela da renda efetiva obtida, destacado nas notas fiscais emitidas pela empresa (transcreve excerto de julgado do Conselho de Contribuintes, fls.334/337);

- é certo que a aplicação da multa de 150% deve ser devidamente fundamentada e comprovada, pois do contrário a mesma deve ser de pronto repelida;

- neste ponto, é notório que não cabe a aplicação da multa qualificada no importe de 150%, bem como a cobrança do imposto por não ficar demonstrado o aumento de patrimônio, visto que as movimentações bancárias mantida, em nenhum momento demonstram qualquer intenção do contribuinte em fraudar o fisco;

- Da Movimentação Bancária

- conforme se depreende do Relatório da Atividade Fiscal, quanto a este item temos que a sua motivação foi de apenas em não ter sido comprovada a movimentação bancária;

- que movimentos bancários ou contas bancárias, após a eliminação do sigilo bancário nas operações de fiscalização de tributos — vale dizer, o Fisco tem acesso a tais dados, no momento que lhe aprouver ou necessitar; deixou de ser elemento

prestativo ao cometimento de fraude ou da existência de dolo, porquanto, como se disse acima, está sempre à disposição da fiscalização; de outra parte, com a instituição da CPMF, os dados da movimentação bancária dos contribuintes tornou-se totalmente disponível à Fiscalização; portanto, não existe pressupostos lógicos para atribuir-se fraude ou outro ilícito fiscal que leve à majoração da multa para 150% tendo-se por base a movimentação bancária;

- e se for considerado recolhimento a menor de tributos, como pretende a presente autuação fiscal, tal fato revela-se falta simples e que não pode levar à exasperação da multa para a qualificadora de 150%;

- não houve também a comprovação de aumento de capital, pois somente movimentação bancária não quer dizer que houve receitas;

- que o Fisco presumiu a existência de fraude, então ocorreu a inversão do ônus da prova: quem tem de provar a existência da fraude é a fiscalização;

- a fiscalização fazendária houve por entender que todos os depósitos ou créditos do ora Impugnante, constantes das contas bancárias, constituem-se em receitas, ou seja, receitas líquidas;

- não houve a comprovação de ter ocorrido renda consumida, e como já antes mencionado, apenas cingiu-se a autuação fiscal considerando os créditos por depósitos bancários como receitas líquidas; neste entendimento fiscal, não existem custos ou despesas incorridas, ou lucro, ou também a ocorrência de prejuízos ou perdas, fatos normais; (transcreve excertos de julgados do Conselho de Contribuintes, fls.339/341);

- num primeiro momento, verifica-se que não há sinais exteriores de riqueza do Impugnante e isto o Fisco não comprovou ou, pelo menos, tentou investigar, já que dispõe de todo um aparato para atingir tal finalidade;

- não comprovou, ademais, o senhor Fiscal que dos referidos depósitos bancários tenha resultado DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DE RENDA E PROVENTOS (CTN, art.43); nem renda consumida;

- em suma, o lançamento fiscal baseado nos depósitos bancários só é admissível QUANDO FICAR COMPROVADO O NEXO CAUSAL ENTRE OS DEPÓSITOS/CHEQUES EMITIDOS E O FATO QUE REPRESENTA OMISSÃO DE RENDIMENTO; (neste sentido transcreve duas ementas de julgados do Conselho de Contribuintes, fls.342/344);

- do exame da documentação dos autos, observa-se que a Receita Federal efetuou lançamento de ofício, constituindo crédito tributário de imposto de renda, por ocorrência de omissão de rendimentos provenientes de movimentação bancária, utilizando somente extratos de depósitos do contribuinte; justificou seu agir na presunção legal (inversão do ônus da prova) que teria surgido com a alteração promovida pela Lei 9.430/96 (art.42);

- transcreve súmula 182 do TRF (fl.400) e salienta que a jurisprudência do STJ continua observando tal súmula, mesmo depois da vigência da Lei 9.430/1996, considerando que não existe a presunção legal oposta pelo Fisco e, de igual forma, a matéria está pacificada nos Tribunais Regionais Federais (transcreve ementas de decisões judiciais, fls.344 a 347); conclui afirmando que é nulo o lançamento tributário baseado apenas em extratos bancários de depósitos bancários e que a existência de depósitos bancários não é fato gerador do imposto de renda e demais tributos reflexivos;

- Da não aplicabilidade da extinção do crédito tributário com base no artigo • 173, I, do CTN

- que pelo acima demonstrado, não cabe o deslocamento do prazo para constituição do crédito tributário para o preceituado no artigo 173, I do CTN, mas, sim, deve ser acatado o prazo decadencial de extinção do crédito tributário previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN;

Do não atendimento à legislação

- outro ponto a ser destacado é a ausência da finalidade da intimação art.26, § P, II, da Lei 9.784/99 (que transcreve a fl.348);

- que não pode ser considerado a não apresentação da documentação em desfavor do Impugnante, visto que a autoridade deixou de cumprir com o estabelecido na legislação; que deveria ser mencionado na intimação o motivo da requisição da documentação;

- assim não o sendo, não se pode atribuir qualquer tipo de culpa ao Impugnante,

• se não revestidas das formalidades legais, a intimação é nula; dessa forma, requer a nulidade das intimações realizadas e, em consequência, de todo o processo administrativo;

Da necessidade de perícia contábil

- a autoridade fazendária não cabe presumir a omissão de receita e sim prová-la, em face do princípio da verdade real que se sobrepõe à presuntio legis, nos termos do §2º do art.12 do DL1.598/77 (art.281 do RIR/99), ao estabelecer ao contribuinte a faculdade de demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado em face da irregularidade dos registros contábeis, indicando a existência de saldo credor em caixa;

- no caso em tela, a hipótese é de valoração da prova e não a sua análise engendrada pela autoridade fazendária;

- assim, requer seja efetuada perícia contábil junto ao caixa da contribuinte, antes do julgamento da presente impugnação e, nos

termos do art.16, §4º do Decreto 70.235/72, a futura juntada de documentos.

A DRJ Florianópolis julga o lançamento procedente, nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

Pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. A pessoa jurídica que efetuar pagamento à beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

Multa de Ofício Qualificada. Duplicação do Percentual da Multa de Ofício. Legitimidade.

Constatado que na conduta da fiscalizada existem as condições previstas nos arts.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela

Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, DOU de 30/06/2006).

Lançamento por homologação. Fraude. Decadência. Art.173 do CTN. IRRF.

Nos casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial desloca-se daquele previsto no art.150 para as regras estabelecidas no art.173 (ambos do CTN), onde ficou constatado que não ocorreu a decadência para qualquer fato gerador considerado no lançamento.

Lançamento Procedente

Insatisfeito, a contribuinte apresenta o recurso voluntário, onde reitera os argumentos da impugnação.

- Da movimentação bancário com quebra do sigilo e uso de dados da CPMF;
- Do pagamento a beneficiário não identificado;
- Da necessidade de pericia contábil;
- Da decadência;
- Da multa qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

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

Da Preliminar de Nulidade por Quebra do Sigilo Bancário

O sigilo bancário sempre foi um tema cheio de contradições e de várias correntes. Antes da edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, os Tribunais Superiores tinham a forte tendência de albergar a tese da inclusão do sigilo bancário na esfera do direito à privacidade, na forma da nossa Constituição Federal, sob o argumento que não é cabível a sua quebra com base em procedimento administrativo, amparado no entendimento de que as previsões nesse sentido, inscritas nos parágrafos 5º e 6º do artigo 38, da Lei nº 4.595, de 1964 e no artigo 8º da Lei nº 8.021, de 1990, perdem eficácia, por interpretação sistemática, diante da vedação do parágrafo único do artigo 197, do CTN, norma hierarquicamente superior.

Pessoalmente, não me restam dúvidas, que o direito ao sigilo bancário não pode ser utilizado para acobertar ilegalidades. Por outro lado, preserva-se a intimidade enquanto ela não atingir a esfera de direitos de outrem. Todos têm direito à privacidade, mas ninguém tem o direito de invocá-la para abster-se de cumprir a lei ou para fugir de seu alcance. Tenho para mim, que o sigilo bancário não foi instituído para que se possam praticar crimes impunemente.

Desta forma, é indiscutível que o sigilo bancário, no Brasil, para fins tributários, é relativo e não absoluto, já que a quebra de informações pode ocorrer nas hipóteses previstas em lei. No comando da Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001, nota-se o seguinte:

“Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

I - a troca de informações entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

II - o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes, a entidades de proteção ao crédito, observadas às normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;

III - o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;

IV - a comunicação, às autoridades competentes, da prática de ilícitos penais ou administrativos, abrangendo o fornecimento de informações sobre operações que envolvam recursos provenientes de qualquer prática criminosa;

V - a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;

VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive as contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

(...)

Art. Revoga-se o art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.”.

Se antes existiam dúvidas sobre a possibilidade da quebra do sigilo bancário via administrativa (autoridade fiscal), agora estas não mais existem, já que é claro na lei complementar, acima transcrita, a tese de que a Secretaria da Receita Federal tem permissão legal para acessar os dados bancários dos contribuintes, está expressamente autorizado pelo artigo 6º da mencionada lei complementar. O texto autorizou, expressamente, as autoridades e agentes fiscais tributários a obter informações de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado.

Assim, estaria afastada a pretensa quebra de sigilo bancário de forma ilícita, já que há permissão legal para que o Estado através de seus agentes fazendários, com fins públicos (arrecadação de tributos), visando o bem comum, possa ter acesso aos dados protegidos, originariamente, pelo sigilo bancário. Ficam o Estado e seus agentes responsáveis, por outro lado, pela manutenção do sigilo bancário e pela observância do sigilo fiscal.

Desta forma, dentro dos limites estabelecidos pelos textos legais que tratam o assunto, os Auditores-Fiscais da Receita Federal poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, desde que houver processo fiscal administrativo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. Devendo ser observado que os documentos e informações fornecidos, bem como seus exames, devem ser conservados em sigilo, cabendo a sua utilização apenas de forma reservada, cumprido as normas a prestação de informações e o exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos, a que alude a lei, não constitui, portanto, quebra de sigilo bancário.

Sempre é bom lembrar que o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais constitui um dos requisitos do exercício da atividade administrativa tributária, cuja inobservância só se consubstancia mediante a verificação material do evento da quebra do sigilo funcional, quando, então, o agente envolvido sofrerá a devida sanção.

Requisições de Movimentação Financeira – RMF emitidas seguiram rigorosamente as exigências previstas pelo Decreto nº 3.724/2001, que regulamentou o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, inclusive quanto às hipóteses de indispensabilidade previstas no art. 3º, que também estão claramente presentes nos autos. Em verdade, verifica-se que o contribuinte foi intimada a fornecer seus extratos bancários, no entanto não os apresentou, razão pela qual não restou opção à fiscalização senão a emissão da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF.

Desse modo, ausente qualquer ilicitude na prova decorrente da transferência de sigilo bancário para a Receita Federal do Brasil, posto que a Lei Complementar 105, de 2001 confere às autoridades administrativas tributárias a possibilidade de acesso aos dados bancários, sem autorização judicial, desde que haja processo administrativo e justificativa para tanto. E é este o caso nos autos.

Ademais, a tese de ilicitude da prova obtida não está sendo acolhida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme a jurisprudência já consolidada.

Rejeito, portanto, o questionamento preliminar argüido quanto ilicitude da prova por quebra do sigilo bancário.

Da Decadência

No que diz respeito ao Imposto de Renda na Fonte, entendo que a hipótese trazida pelo art. 61 da Lei nº. 8.981/95, reproduzido pelo art. 674 do RIR/99, não se enquadra no disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, eis que, nos termos do referido dispositivo, as regras ali estampadas estão dirigidas para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Resta evidente que a hipótese de incidência em discussão (pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado) revela-se, sempre, a partir de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo.

A incidência preconizada pelo art. 61 da Lei nº. 8.981/95, a meu ver, sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento.

Nesse diapasão, resta claro que a constituição do crédito tributário em questão só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo o disposto no parágrafo 2º do art. 674 do RIR/99 (“considera-se vencido o imposto no dia do

pagamento da referida importância”) relevante apenas para fins de determinação dos termos iniciais dos encargos legais incidentes.

Na hipótese de aplicação do art. 61 da Lei nº. 8.981/95, repiso, estamos diante de LANÇAMENTO DE OFÍCIO, e, por conta disso, sendo inaplicáveis as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional, a decadência é regida pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma.

A ausência total de pagamento faz com que se afaste a regra específica do artigo 150, e se utilize a regra geral do artigo 173, ambos do CTN.

No caso concreto como o lançamentos mais antigos referem-se a 2003, e a ciência do auto de infração foi em **15/05/2008**, não há que se falar em decadência.

Descabe, portanto, a arguição de caducidade, visto que, nesse caso.

Do Pedido de Diligência

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora conforme sua convicção. Por outro lado, as perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Assim, a perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

É de ser indeferido o pedido de perícia contábil quando a prova que se pretende formular com a perícia era de exclusiva responsabilidade do sujeito passivo. Particularmente no caso de lançamento por depósitos bancários onde o ônus da prova é do recorrente.

Por último, respeitando opiniões divergentes, indefere-se o pedido de perícia ou diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

Do Pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa

Nesse caso concreto, cabe registrar que a pessoa jurídica que entregar recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Nos termos do art. 674, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, cuja matriz legal é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não

for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

O dispositivo acima transcrito prevê a incidência do Imposto de Renda **exclusivamente na fonte** em três hipóteses distintas: (a) pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, quando a pessoa jurídica, regularmente intimada, não identifica a quem os recursos foram pagos; (b) pagamentos sem causa, quando a pessoa jurídica não comprova a efetividade da operação relacionada ao pagamento; (c) concessão de benefícios indiretos, na situação prevista no art. 74, §2º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Nas duas primeiras situações, deve o fisco comprovar a ocorrência do pagamento, uma vez que o fato gerador decorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários, o que pode ser feito por meio dos registros na contabilidade da própria empresa. Na hipótese “c”, compete ao fisco provar os benefícios indiretos recebidos.

Trata de tributação exclusiva na fonte, em que a pessoa jurídica que realizou o pagamento irregular é o sujeito passivo da obrigação tributária. No caso dos autos, os beneficiários do pagamento foi identificado, porém a contribuinte não conseguiu comprovar a efetividade da operação registrada em sua contabilidade que teria dado causa ao referido pagamento.

Quando há controvérsia jurídica em que é necessário recorrer a um meio de prova que se refira a informações financeiras, é indispensável a presença da linguagem contábil. É esse o motivo da forte vinculação do Direito com a Contabilidade, pois mediante instrumentos e procedimentos contábeis se registram as operações financeiras de uma entidade.

Um dos objetivos fundamentais dos relatórios contábeis é servir como meio de prova jurídica em assuntos relacionados com a informação financeira. Assim, o Direito necessita do testemunho da Contabilidade, e para isso recorre à linguagem contábil das provas. Essa linguagem contábil descritiva deve ser juridicizada e validada como meio hábil para relatar eventos que tenham componente financeiro.

Como instrumento de prova, a linguagem contábil presta-se para:

i) demonstração: a Contabilidade pode servir para demonstrar a existência de determinados fenômenos financeiros, dimensionando-os no aspecto quantitativo.

ii) comprovação: os procedimentos contábeis, quando regularmente aplicados, servem para atestar acontecimentos de natureza financeira; os registros contábeis são testemunho de todas as operações financeiras.

iii) convicção: a linguagem contábil é mais um instrumento de convencimento, auxiliando o sujeito na complexa atividade de qualificação de acontecimentos financeiros.

No Direito Tributário, a linguagem contábil das provas exerce relevante função no relato dos eventos tributários. Tendo a obrigação tributária principal uma nítida característica de patrimonialidade, a linguagem contábil é oportuna para a caracterização do fato jurídico tributário.

A documentação contábil compreende os documentos, (livros, papéis, registros e outras peças) que apoiam ou compõem a escrituração contábil. Documento contábil, stricto sensu, é aquele que comprova os atos ou fatos que originam lançamento na escrituração contábil da entidade.

A documentação contábil será hábil quando revestida das formalidades intrínsecas e extrínsecas essenciais, definidas pela legislação ou pela técnica contábil, ou aceitas pelos usos e costumes. O valor probante da documentação contábil está diretamente relacionado com a sua autenticidade.

Os documentos privados, nos quais se inclui a maioria da documentação contábil, inclusive livros contábeis, não têm a mesma eficácia probante de um documento público. Logo, se sua autenticidade é contestada, há necessidade de produção de prova.

A escrituração contábil, ainda que observadas as formalidades legais, por si só não faz prova a favor do contribuinte. É princípio probatório cediço que ninguém pode constituir título em seu próprio benefício – nemo sibi titulum constituit. E é compreensível a suspeita contra aquele que, particularmente, faz a sua escrituração contábil, pois ele poderá realizá-la de modo a favorecer aos seus interesses, ainda que contra a realidade dos fatos.

Em suma, a documentação e os procedimentos contábeis servem não só para a formação do fato jurídico tributário, mas também para a prova da sua constituição. Constituído o fato jurídico, caso pare alguma dúvida quanto aos meios de prova utilizados, os documentos escriturados pelo contribuinte ou por sua ordem sempre fazem prova contra ele.

Acrescente-se, por pertinente, que quanto à prova documental, é razoável imaginar que o contribuinte não registre em sua contabilidade operações que evidenciem sonegação de tributos. Assim, entende-se que o atraso na escrituração pode servir de prova contra ele. Do mesmo modo, a recusa em apresentar a documentação e escrita contábil faz prova contra contribuinte, além de propiciar penalidades.

Em seu recurso o recorrente vagamente tenta invalidar a linha de argumentação esboçada pela autoridade recorrida. Entretanto, o recorrente não traz outros elementos além daqueles que já foram questionados pela autoridade lançadora e aqueles suscitados pela autoridade de primeira instância.

No caso do numerário saído do CAIXA não há presunção, mas sim a efetiva certeza de que pagamento foi realizado, de que foi subtraída a quantidade de numerário existente naquela conta, não podendo se falar de presunção, e sim de falta de apresentação da documentação relativa à operação o que permite, sem a menor sombra de dúvidas o enquadramento como pagamento sem causa e a beneficiário não identificado.

Ora, quem tem que mostrar o comprovante do pagamento é a empresa que fez o lançamento a crédito da conta CAIXA, ao fisco cabe analisar o referido documento e na sua ausência taxá-lo como não comprovado, não identificado.

É oportuno para o caso concreto, recordar a lição de MOACYR AMARAL DOS SANTOS:

“Provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa.” Ainda, entende aquele mestre que, subjetivamente, prova ‘é aquela que se forma no espírito do juiz, seu principal destinatário, quanto à verdade deste fato’. Já no campo objetivo, as provas “são meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos em juízo.”

Assim, consoante MOACYR AMARAL DOS SANTOS, a prova teria:

- a) um objeto - são os fatos da causa, ou seja, os fatos deduzidos pelas partes como fundamento da ação;
- b) uma finalidade - a formação da convicção de alguém quanto à existência dos fatos da causa;
- c) um destinatário - o juiz. As afirmações de fatos, feitas pelos litigantes, dirigem-se ao juiz, que precisa e quer saber a verdade quanto aos mesmos. Para esse fim é que se produz a prova, na qual o juiz irá formar a sua convicção.

Pode-se então dizer que a prova jurídica é aquela produzida para fins de apresentar subsídios para uma tomada de decisão por quem de direito. Não basta, pois, apenas demonstrar os elementos que indicam a ocorrência de um fato nos moldes descritos pelo emissor da prova, é necessário que a pessoa que demonstre a prova apresente algo mais, que transmita sentimentos positivos a quem tem o poder de decidir, no sentido de enfatizar que a sua linguagem é a que mais aproxima do que efetivamente ocorreu.

Da Qualificação da Multa

Cabível a multa qualificada de 150%, quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos, que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar transferências a terceiros, deixando, com isto, de recolher os tributos devidos.

Consoante a defesa, a qualificação da multa teria sido indevida, pois que não teria sido provada a intenção de fraudar o fisco por parte do contribuinte, “limitando-se a autoridade fiscal a assentar que o crime ocorreu em tese”.

Todavia, por tudo o que já foi aqui visto e por todos os elementos que dos autos consta, contra os quais o Recorrente não conseguiu se sobrepôr, tenho para mim que está configurada a hipótese de evidente intuito de fraude a autorizar a imposição da multa qualificada. Além do mais, os autos demonstram que os procedimentos da Empresa foram reiterados e constantes, sendo diversas as operações aqui questionadas, não se tratando de situações isoladas e esporádicas.

A contabilidade teria sido utilizada para camuflar o procedimento e dificultar a identificação por parte do fisco. Ao apreciar esse ponto, cabe revisar aquilo que foi comentado para autoridade fiscal.

O trecho a seguir foi extraído da fl. 272 do termo de verificação fiscal.

No caso específico desta auditoria, quando o contribuinte deixa de registrar em sua contabilidade diversos depósitos bancários feitos em suas contas bancárias, pois, os depósitos realizados na conta bancária da empresa no Banco Bradesco (Conta nº 15.267-6) no período de dezembro/2003 a dezembro/2005 (Anexo III: fls. 02 a 149) sequer foram contabilizados pela fiscalizada (ver cópias dos Livros Razão dispostos no Anexo II: fls. 01 a 66) e, também, quando, de maneira falsa, informa nessa mesma contabilidade que diversos cheques foram emitidos para suprir seu caixa quando na verdade foram utilizados para efetuar pagamentos a beneficiários diversos, o mesmo está impedindo o conhecimento por parte da autoridade fiscal dos elementos pessoal, material e quantitativo da informação sobre o crédito tributário.

E o contribuinte tinha clara consciência de que as informações apostas em sua contabilidade, que por sua vez serviram de base para o preenchimento das DIPJ e DCTF, eram inverídicas. Todavia, no caso da suposta emissão de cheques para suprir o caixa, por exemplo, como sua intenção era a de realmente esconder a existência dos referidos pagamentos a beneficiários diversos, ele não recolheu o IRRF sobre os mesmos, tampouco os declarou em DIRF e DCTF, contando com a possibilidade da decorrência do prazo decadencial para então se locupletar.

No caso da fraude o fim é excluir ou modificar o conteúdo dos elementos informacionais constituidores do crédito tributário de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

No caso da presente auditoria a fraude está evidentemente detectada pela prática do contribuinte em deixar de registrar em sua contabilidade toda sua movimentação financeira. E a consequência da prática de tal expediente é a seguinte: as reais transações comerciais feitas pelo contribuinte não são refletidas em suas declarações fiscais. Ou seja, o mesmo realizava muito mais operações que aquelas regularmente declaradas.

Diante do exposto, não vejo como não manter a qualificação da multa de ofício no lançamento em cotejo.

Nestes termos, posiciono-me no sentido de rejeitar as preliminares, e no mérito, negar provimento ao recurso de voluntário.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez