



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

Processo nº 10970.720026/2013-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.933 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2015
Matéria DEPÓSITOS BANCÁRIOS
Recorrente VULCAFLEX SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente ou de investimento.

LUCRO. ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E/OU DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.

Sujeita-se ao arbitramento de lucro o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária livros e/ou documentos da escrituração comercial e fiscal.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

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

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer das arguições de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausentes momentaneamente os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar e Carlos Pelá. Participou do julgamento a Conselheira Maria Elisa Bruzzi Boechat.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

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

Relatório

VULCAFLEX SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA - EPP recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 08-28.318 da 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Fortaleza, que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto excertos do relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata-se de impugnação formalizada contra o lançamento efetuado sob a sistemática do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o Simples Nacional (Lei Complementar nº 123, de 2006).

O procedimento fiscal, referente ao ano-calendário 2008, foi instaurado em razão de a movimentação financeira da pessoa jurídica, constante dos sistemas de controle da RFB, ser da ordem de R\$ 8,0 milhões, enquanto a receita oferecida à tributação, constante da Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), ser de apenas R\$ 1,7 milhões.

A fiscalização iniciou-se com a apresentação de termo próprio, notificado à interessada em 24/01/2012, fls. 94/95, ocasião em que foi determinada a apresentação, no prazo de 20 (vinte) dias, do contrato social e alterações posteriores, dos livros Diário e Razão, do Livro de Apuração do ISS e dos extratos bancários que deram origem à movimentação financeira do contribuinte nas instituições financeiras Banco do Brasil, Banco Real, Itaú/Unibanco e Banco Bradesco.

Em resposta, apresentada na repartição fiscal em 10/02/2012, a requerida apresentou os Livros Diário, Razão e Registro de Serviços Prestados, além de cópias do contrato social e de sua 3ª alteração.

No que se refere aos extratos bancários, registrou que “nos reservamos o direito a não entrega, por entendermos nos ser preservado o direito ao sigilo bancário da empresa, consoante estabelece o artigo 5º, incisos X e XII da Constituição Federal de 1988”.

Não logrando êxito junto à empresa e tendo por base o disposto no inciso VII do artigo 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, a Unidade Local emitiu as Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF de números 0610900-2012-00021-1, 0610900-2012-00022-0, 0610900-2012-00023-8 e 0610900-2012-00032-7, documentos que foram encaminhados às instituições financeiras Banco do Brasil, Banco Real, Itaú/Unibanco e Banco Bradesco, respectivamente, com a determinação para a apresentação dos dados constantes das fichas cadastrais do sujeito passivo e dos extratos das contas-correntes e das aplicações financeiras, fls. 102, 107, 113 e 117.

Em resposta, foram apresentados os documentos de fls. 103/105 (Banco do Brasil), fls. 108/112 (Banco Real, atual Santander), fls. 114/116 (Banco Itaú) e fls. 118/125 (Banco Bradesco).

Analisada a documentação, deu-se a lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 01, fls. 126/127, notificado ao interessado em 23/07/2012, fl. 146, em que o sujeito passivo foi instado a justificar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, as origens dos créditos a seguir quantificados:

- *no valor total de R\$ 6.571.475,09, encontrado na conta nº 168.750-6, agência 0268 do Banco Bradesco, fls. 128/141;*
- *no valor total de R\$ 96.926,12, encontrado na conta nº 19.739-4, agência 2591 do Banco do Brasil, fl. 142;*
- *no valor total de R\$ 489.800,70, encontrado na conta nº 37037-2, agência 0148 do Banco Itaú, fl. 143; e*
- *no valor total de R\$ 248.561,91, encontrado na conta nº 2002294, agência 1747 do Banco Real, atual Santander, fl. 144.*

Atente-se para a existência no processo de documento chamado Demonstrativo de Diferenças Apuradas, fl. 145, abaixo sintetizado:

<i>Créditos Não Justificados (A)</i>	<i>Estornos e Devoluções (B)</i>	<i>(C = A - B)</i>	<i>Valores Tributados DASN (D)</i>	<i>Valores Lançados = C - D)</i>
<i>R\$ 7.406.763,82</i>	<i>R\$ 988.762,99</i>	<i>R\$ 6.418.000,83</i>	<i>R\$ 1.765.605,55</i>	<i>R\$ 4.652.395,28</i>

Em resposta, datada de 31/07/2012, o contribuinte assegurou que:

VULCAFLEX SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA, [...], vem com esta, informar que com relação aos documentos solicitados, nos reservamos o direito a não entrega, por entendermos nos ser preservado o direito ao sigilo bancário da empresa, consoante estabelece o art. 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal de 1988.

Tendo em vista a não comprovação da origem dos créditos observados nas contas bancárias do sujeito passivo, a configurar a hipótese de omissão de receita do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com a adoção da sistemática do Simples Federal (Lei Complementar nº 123, de 2006), foram efetivados os lançamentos a seguir quantificados:

- *Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)*
..... R\$ 99.349,14
- *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*
..... R\$ 96.684,36

- *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)*
R\$ 296.887,35
- *Contribuição para o PIS/Pasep*
..... R\$ 69.886,02
- *Contribuição Patronal Previdenciária*
..... R\$ 973.853,85
- *Total Lançado*
R\$ 1.536.660,72

A ciência dos autos, juntamente com a apresentação da documentação correlata (demonstrativos, planilhas, Relatório Fiscal e Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal), deu-se em 30/01/2013, fl. 219.

Não conformada com a situação, em 20/02/2013 a pessoa jurídica impugnou os lançamentos, fls. 101/118, conforme parcialmente reproduzido:

[...]

2 - DO DIREITO

2.1 - DO SIGILO BANCÁRIO / FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL / IRREGULARIDADE DO PROCESSO DE QUEBRA E SIGILO BANCÁRIO / AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL

Sabe-se que os direitos da personalidade, parafraseando-se Adriano de Cupis, são aqueles "sem os quais a personalidade restaria uma susceptibilidade completamente irrealizada , privada de todo o valor concreto: direitos sem os quais todos os outros direitos subjectivos perderiam todo o , interesse para o indivíduo - o que equivale a dizer que , se eles não existissem, a ^ pessoa não existiria com tal". Vale dizer, esses direitos são imprescindíveis para a , constituição do indivíduo, sem o que não poderá ser sujeito de direitos e obrigações.

Com o advento da Carta Constitucional de 1988, dentre os quais, o que aqui nos interessa, o direito à privacidade.

Essa garantia constitucional pode manifestar-se através de inúmeras maneiras , tais como o direito à imagem ou o direito ao segredo, consoante a conhecida doutrina de Carlos Alberto Bittar.

Ademais, o artigo 5o, inciso X, da Super Carta de 1998, guindou aquele direito à condição de direito fundamental, ao determinar a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas. Naquele mesmo dispositivo, no inciso XII, também tutelou o direito ao segredo, protegendo o sigilo de correspondência, comunicações e dados.

No entanto, tem se entendido, no âmbito do STF, que o sigilo bancário, o sigilo fiscal e o sigilo telefônico, ainda que representem projeções específicas do direito à intimidade, fundado no artigo 5º, X, da Super Lei, não têm caráter absoluto, podendo ceder passo em circunstâncias especialíssimas.

*De fato, temos como exemplo mais recente desse entendimento, em 15.10.2010, o julgamento do Recurso Extraordinário 389.808, no STF, **ONDE FOI REJEITADA A POSSIBILIDADE DE ACESSO PELO FISCO AO SIGILO BANCÁRIO DOS CONTRIBUINTES SEM A IMPRESCINDÍVEL DETERMINAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO OU DO PODER LEGISLATIVO.***

Não se discute, é bem verdade, que o Poder Judiciário tem competência constitucional para determinar a restrição do direito à privacidade (segredo), aplicando o princípio da proporcionalidade para priorizar o valor jurídico tutela pelo princípio constitucional. Poderá, portanto, o magistrado, “verbi grafia”, determinar, na presença de um caso concreto, que seja afastado o sigilo bancário para investigar a prática de infração penal.

De outro lado, aquela garantia também cederia passo diante de autorização do Poder Legislativo.

Na hipótese concreta dos autos, a autoridade fiscalizadora, ao proceder, “sponte” própria, a quebra do sigilo bancário da impugnante, invocou em seu favor a Lei Complementar nº 105/2001, em seu artigo 6º.

No entanto, a norma invocada não se sustenta quando confrontada com o artigo 5º, inciso X, da Carta Política de 1988.

Com efeito, o sigilo bancário consiste no dever jurídico imposto às instituições financeiras e entidades equiparadas de não divulgarem informações a respeito da movimentação bancária de seus clientes.

Qualquer informação e dados sobre clientes das instituições financeiras estão inseridos na acepção de sigilo bancário, o qual, como vimos de ver, está incluído no rol das garantias previstas nos incisos X e XII do art. 5º da nossa Carta Magna, não admitindo qualquer desrespeito sob pena de flagrante violência ao Texto Constitucional, ressalvada a hipótese em que houver expressa e justificável autorização judicial.

De acordo com o entendimento manifestado pelo STF, no âmbito do RE 389.808, caso exista fundada suspeita de sonegação fiscal, as autoridades fiscais devem recorrer ao Poder Judiciário para obter autorização para a quebra do sigilo bancário, uma vez que se revela totalmente incompatível com a Constituição Federal a edição de qualquer lei autorizando a quebra do sigilo bancário diretamente pela RFB.

A toda evidência, a norma contida no art. 6º da LC 105/2001 é excessivamente ampla, por disponibilizar a RFB acesso irrestrito às informações sobre a movimentação financeira dos clientes, mediante simples emissão de RMF no âmbito do processo administrativo instaurado ou MPF, sem qualquer amparo constitucional.

SENDO ASSIM, UMA VEZ QUE, CONFESSADAMENTE, A QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO DA IMPUGNANTE OPEROU-SE DE FORMA IRREGULAR E INDEVIDA, A PROVA UTILIZADA PARA ORIGINAR A PRETENSÃO FISCAL ORA RESISTIDA FOI OBTIDA SOB A MÁCULA DE VÍCIO INSANÁVEL, COMO DEMONSTRADO. NÃO PODE, POIS, PREVALECER E, VIA DE CONSEQUÊNCIA, TAMBÉM A FISCALIZAÇÃO DELA DECORRENTE, FRENTE AOS PEREMPTÓRIOS TERMOS DO ART. 5º, LVI, DA LEX SUPREMA.

Sempre que se verificar que as provas que sustentam o lançamento tributário foram obtidas por via ilícita, seja por dolo, fraude, violação à privacidade, quebra de sigilo sem autorização judicial, abuso de autoridade, dentre outros, deverá ser considerado que o fato enunciado no lançamento tributário não está fundado em provas. É ESSA A “MENS LEGIS” DAQUELE PRECEITO CONSTITUCIONAL.

2.2 - DA TRIBUTAÇÃO COM BASE EM PRESUNÇÃO / SIMPLES DEPÓSITOS BANCÁRIOS / OMISSÃO DE RECEITA / DESCUMPRIMENTO DO DEVER LEGAL POR PARTE DO FISCO DE PROVAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR / VIOLAÇÃO DO ARTIGO 142 DO CTN.

Quando se pretende receber elevada importância, a título de IRPF, alegando existência de omissão de receita, em depósitos bancários / créditos sem origem comprovada, sem que se demonstre de forma inconcussa o suporte fático tributário daquele tributo, está, em verdade, pretendendo-se tributar escorado em mera presunção, o que não é juridicamente aceitável.

Os depósitos bancários apontados pela autoridade fiscal, nos moldes do que foram invocados, revelam-se como simples indícios, não justificando, por si só, o lançamento tributário.

Destarte, tal atividade administrativa sempre foi considerada, sob o ângulo da ciência do Direito, matéria de infra-estrutura científica, vale dizer, mero cálculo, sistematicamente confundida como exclusividade funcional de um determinado servidor público.

Atualmente, porém, a matéria galgou a importância que merece, estando, pois, submetida a relevante investigação científica, diante dos seus efeitos condicionantes para o cumprimento do dever jurídico anteriormente referido.

Por isso tudo, o lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e a sua ulterior subsunção no tipo legal.

De fato, como é sabido, a finalidade do procedimento administrativo de lançamento é a busca da verdade material, a qual deve ser demonstrada de forma objetiva, sempre observando os rigores do devido processo legal.

Dessa forma, a verdade material há de ser objeto de prova realizada pela autoridade administrativa, a quem cabe, nos termos da nossa Carta Política de 1988 e do nosso CTN, a função de aplicar a lei tributária.

O dever de prova decorre inexoravelmente da atividade administrativa de aplicação de lei tributária consubstanciada no lançamento. Toda atuação administrativa deve estar fundada em lei e no motivada demonstração da ocorrência do fato gerador previsto na lei.

A motivação é exigência inarredável da atuação administrativa, já que tem origem direta no princípio constitucional da legalidade. Exigir que a Administração se conduza conforme a lei e, no entanto, dispensá-la da motivação de seus atos significa fazer-se tabula rasa daquela diretiva constitucional.

Toda e qualquer atuação administrativa no âmbito do Estado Democrático de Direito há que estar pautada na legalidade motivada. Vale dizer, não basta estar calcada formalmente em lei, devendo estar devidamente acompanhada da efetiva demonstração da ocorrência dos fatos previstos em lei como imprescindíveis à sua materialização.

No entanto, "in casu", como dito linhas atrás, não é essa a ilação que se chega, ao analisar-se a formalização do crédito tributário.

Partiu a fiscalização de 'prova' indiciária para justificar a sua autuação, abandonando a investigação mais acendrada para caracterizar a ocorrência do fato gerador.

Nas questões tributárias, como ocorre na seara do direito penal, para a responsabilização de alguém, deve-se buscar a verdade material do fatos, onde a investigação exaustiva ganha extrema evidência.

Melhor dizendo, não basta uma simples dificuldade ou maior onerosidade no exercício do dever de investigação em decorrência de vícios isolados da documentação ou escrita, para exonerar o Fisco do cumprimento do seu dever funcional, autorizando-o desde logo ao recurso à prova indiciária. Enquanto essa possibilidade subsiste deve o Fisco prosseguir no cumprimento de tal dever, seja qual for o grau de complexidade e o custo de tal investigação.

Nessa linha de raciocínio, na atividade de lançamento a caracterização da matéria tributável, descrita pelos estudos doutrinários como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há de restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

A caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, sendo vinculada e obrigatória, por força de expressa determinação do artigo 142 do CTN.

Assim sendo, se o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, onde a motivação dos pressupostos dá origem à sua materialização, é absolutamente equivocado falar-se em ônus da prova na atividade administrativa do lançamento.

Com efeito, como a atuação administrativa no Estado de Direito é calcada na legalidade motivada, não se pode conceber um ônus da prova da Administração Pública, relativo à demonstração dos fatos que desencadearam a ação administrativa, mas de um dever jurídico de prova.

A propósito do tema, o então Ministro Eros Roberto Grau assevera que:

[...]

Como se nota, ônus é figura jurídica distinta de dever e obrigação.

Da mesma forma, no âmbito estritamente processual, o ônus da prova envolve a repartição dos encargos probatórios entre os litigantes, significa a exigência feita pelo legislador, a um, ou a ambos os litigantes, de que demonstrem a verdade dos fatos por ele alegados. Aquele que não cumpre esse encargo da prova não se habilita a obter o reconhecimento da pretensão jurídica perseguida.

ENTRETANTO, COMO VIMOS DE VER, O ESTADO NÃO TEM ÔNUS DE PROVAR A OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS ENSEJADORES DO FATO IMPONÍVEL DO TRIBUTO, MAS VERDADEIRO DEVER DE PROVAR A REALIZAÇÃO DAS PREMISSAS FÁTICAS QUE VALIDAM A SUA ATUAÇÃO.

*Em outras palavras, revela-se absolutamente incompatível com os princípios constitucionais da legalidade e da motivação, bem como a própria definição legal de lançamento, constante no artigo 142 do CTN, o entendimento de que a autoridade fiscal tem o ônus de provar a ocorrência do fato gerador. **EM VERDADE, NÃO SE TRATA DE ÔNUS LEGAL, MAS DE DEVER CONSTITUCIONAL DE INVESTIGAÇÃO E PROVA DA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR.***

Isto implica na certeza de que o ônus da prova admite inversão entre os litigantes, já que assim definida em lei processual. O

DEVER DE PROVA, NO ENTANTO, CONSTITUI UMA IMPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL DERIVADA DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA MOTIVAÇÃO, RATIFICADA PELO ARTIGO 142 DO CTN, E INCAPAZ DE QUALQUER INVERSÃO.

A fio e ouro, José Souto Maior Borges ensina que o lançamento envolve sempre um dever de prova da autoridade fiscal, razão pela qual orienta que:

[...]

É IMPORTANTE FRISAR QUE EXISTEM DUAS ESPÉCIES DE NORMAS JURÍDICAS QUE TÊM FUNÇÕES DIFERENTES. EXISTE A NORMA QUE PREVÊ HIPÓTESES DE OMISSÃO DE RECEITAS E AS NORMAS QUE DETERMINAM COMO O VALOR OMITIDO SERÁ CALCULADO. AS NORMAS QUE ESTABELECEM CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DO MONTANTE DOS TRIBUTOS NÃO PAGOS TÊM UM PRESSUPOSTO DE APLICAÇÃO QUE É A DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. SEM QUE SEJA DEMONSTRADA A OCORRÊNCIA DO AUFERIMENTO DE RENDA OU RECEITA, SERÁ INVÁLIDO O PROCEDIMENTO FISCAL E NULA A EXIGÊNCIA FISCAL, como tem decidido o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como se pode ver:

[...]

São inúmeras as circunstâncias fáticas jurídicas que podem revelar indícios de omissão de receitas, mas, em qualquer caso, a exaustiva investigação é necessária e imprescindível. Só os autos de infração bem fundamentados podem resguardar os interesses da Fazenda e propiciar a concretização do princípio constitucional que garante o contraditório e a ampla defesa, na forma do item LV do art. 5º da Constituição Federal.

A fiscalização deve apresentar provas sobre a natureza da eventual receita omitida. Assim, se os indícios indicarem que houve omissão de receitas decorrentes da venda de bens ou serviços, cabe à autoridade fiscalizadora provar quem teria sido o adquirente dos bens ou o tomador dos serviços eventualmente prestados. Em caso de indícios de suprimento de numerário sem origem, é exigível que sejam reunidas provas sobre as pessoas que tenham feito esses suprimentos e a que título jurídico. Quando esses requisitos não são observados o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem determinado a anulação do procedimento fiscal, como v.g.:

[...]

Da mesma forma, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União, de 14 de dezembro de 2000, na página 15, no Acórdão CSRF/01-02.863, decidiu:

[...]

Como visto, para que se legitime a exigência fiscal, desde o seu nascedouro, é necessário que a autoridade fiscalizadora aprofunde a investigação e colha elementos de prova. Sem que essa providência seja adotada não é válida o lançamento tributário. Esse procedimento é requerido mesmo nos casos em que existam elementos de omissão de receitas originados de quebra de sigilo bancário, a exemplo da hipótese dos autos.

Essa, também, é a lição do grande PAULO DE BARROS CARVALHO:

[...]

A quebra do sigilo bancário, então, é um instrumento de fiscalização que não tem o poder de converter as informações obtidas junto às instituições financeiras em dados definitivos para a lavratura de auto de infração.

O princípio da legalidade da tributação requer a comprovação da ocorrência do fato gerador de modo que, nas hipóteses legais de \ caracterização de omissões de receitas e rendimentos, é exigida a prova cabal da ocorrência daquele fato gerador. As informações obtidas com a quebra do sigilo bancário podem ser indícios da ocorrência de omissões e esses indícios devem ser transformados em provas debaixo do princípio do contraditório e ampla defesa.

Destarte, no que se refere às presunções e indícios, como no caso sob exame, identificada a sua ocorrência(presunções/indícios) ter-se-á por não provado o fato alegado. Se a prova de sua ocorrência cabia ao fisco, então a presunção, por parte do aplicador da lei, revela uma inversão do ônus da prova contrária à lei e, por isso, deve ser afastada se dá por insatisfeito o dever da autoridade fiscal, não se podendo considerar sustentada a pretensão fiscal.

A razão porque não cabe o emprego de presunções em lugar das provas imediatas é bastante simples: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do fiscal substitua a prova é conceber a possibilidade de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.

EM CONCLUSÃO, CUMPRIDA A FISCALIZAÇÃO PROVAR, DE PLANO, O FATO QUE ALEGA TER OCORRIDO (OMISSÃO DE RECEITA), QUE DEU ENSEJO AO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, COMO NÃO SE DESINCUMBIU DESSA OBRIGAÇÃO É DE TER-SE COMO INVÁLIDO O LANÇAMENTO ORA COMBATIDO.

Finalmente, ao contrário do que afirmou a autoridade fiscalizadora, não se pode tributar com base na ilação de que o artigo 42, da Lei nº 9.430/96, trata de uma modalidade de presunção que dispensaria a autoridade fiscal de seu dever de provar. Primeiro porque, além do que vimos de ver, aquela norma apenas reproduziu a regra anteriormente existente no artigo 6º, § 5º, da Lei 8.021/90, onde nunca se cogitou de tal presunção, e, em segundo lugar, porque tal interpretação estaria totalmente contrária aos ditames dos artigos 43 e 142, ambos do Código Tributário Nacional.

3-DO PEDIDO

Isto posto, requer-se a integral procedência da presente impugnação, mediante a anulação dos créditos tributários anteriormente identificados, diante da absoluta ilegalidade da sua exigência, notadamente em face dos vários vícios apontados na sua constituição.

Em análise da impugnação apresentada, a 3ª Turma da DRJ em Fortaleza julgou-a improcedente.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 07 de março de 2014 - conforme aviso de recebimento de fl. 305 – apresentando recurso voluntário de fls. 308-342 em 31 de março de 2014.

Em síntese, a recorrente repisa seus argumentos apresentados em impugnação, em especial quanto às arguições de inconstitucionalidade quanto à obtenção dos extratos bancários, bem como em relação à impossibilidade de tributação com base em depósitos bancários.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1. ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

2. RESUMO DA LIDE

Trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos à omissão de receita apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/96). A impugnação apresentada foi julgada improcedente. Interposto recurso voluntário, a recorrente reafirmou seus argumentos da impugnação.

3. PRELIMINARES**1.1 SIGILO BANCÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE. NULIDADE. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.**

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

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

O ponto principal do recurso em que se baseia o recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.174, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. Mais, além desta indagação há que se verificar se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afetas à constitucionalidade das leis.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucional, retirando-a do

sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é “inter partes”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

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

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

....

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

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

Sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

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

Não desconheço que em 15/12/2010, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, proferiu decisão que pode ser sintetizada na ementa abaixo transcrita, publicada no DJe-086 em 10-05-2011:

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

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

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

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

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

Ainda em relação ao tema, em 20/11/2009, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, quanto à matéria, a existência de repercussão geral, nos termos do artigo 543-B, do Código de Processo Civil. Neste sentido, segue a ementa da decisão:

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

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

Quanto ao procedimento para acesso às informações bancárias diretamente pela Receita Federal, convém tecer alguns comentários adicionais.

A respeito da suposta quebra de sigilo bancário, convém reforçar que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, estabelece que as informações e documentos obtidos pela RFB junto às instituições financeiras serão conservados em sigilo.

No mesmo sentido, o mesmo diploma legal estabelece em seu art. 1º, § 3º, VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos seus arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 10.

Para preservar a inviolabilidade do direito constitucional que as pessoas têm à intimidade e à privacidade, preceitua o § 5º do art. 5º da precitada LC que: "As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor". Relativamente ao sigilo fiscal, vigora o art. 198 do Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, que, no seu caput, de acordo com a nova redação atribuída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, assim dispõe: "Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades". Portanto, as informações bancárias sigilosas são transferidas à administração tributária da União sem perderem a proteção do sigilo.

Em resumo, no que tange às questões que envolvem os demais princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis apontadas pela Recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas,

que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Desse modo, voto por não conhecer do recurso no que atine às arguições de inconstitucionalidade.

2 MÉRITO

2.1 DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Recorrente é acusada de omissão de receita, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos depósitos/créditos efetuados em suas contas bancária, tendo por base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

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.

Tal dispositivo legal estabeleceu uma presunção de omissão de receitas, autorizando a exigência de imposto de renda e de contribuições correspondentes, sempre que o titular da conta 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.

A inversão legal do ônus da prova é perfeitamente aceita por nosso ordenamento jurídico, estando regulada também no artigo 334, inciso IV, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), aplicado subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/1972 no Processo Administrativo Fiscal:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

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

A Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), recepcionada pela nova Constituição, consoante artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias, define, em seus artigos 43, 44 e 45, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com o artigo 44, a tributação do imposto de renda não se dá só sobre rendimentos reais, mas, também, sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais indicativos de sua existência e montantes. Esses artigos assim dispõem:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos utilizados para efetuar os depósitos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de receitas de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder e o dever de considerar os valores depositados em conta bancária como receita, efetuando o lançamento do imposto e contribuições correspondentes. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente seguir a legislação.

Dessa forma, detectadas irregularidades que conduzem à presunção de omissão de receita, por imposição legal e por ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabe à fiscalização efetuar o lançamento de acordo com a legislação aplicável ao caso.

A Recorrente foi intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados/creditados nas suas contas corrente, não o fazendo durante o procedimento fiscal, tampouco em suas peças impugnatória e recursal.

De acordo com o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade administrativa encontra-se submetida ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de examinar outras questões como as suscitadas pelo Contribuinte em seu recurso, uma vez que às autoridades tributárias cabe aplicar a lei e obrigar seu cumprimento.

O princípio da legalidade, assentado no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, e o previsto no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, vinculam a atividade do lançamento à lei, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria.

Por fim, em relação aos demais argumentos expedidos pela recorrente, cabe ressaltar que o tema já foi pacificado no âmbito do processo administrativo fiscal com a edição da Súmula 26 do CARF, a seguir transcrita: “A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.”

A respeito da Súmula 182 expedida pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, referia-se à legislação já revogada (art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90), portanto, não aplicável ao art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Ante o exposto, confirma-se a omissão de receita apurada em depósitos bancários de origem não comprovada.

2.2 LANÇAMENTOS DECORRENTES

Os lançamentos do Programa de Integração Social, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lucro Arbitrado) foram lavrados em decorrência da omissão de receita apurada.

Há disposição legal expressa de que a receita omitida seja incluída na base de cálculo da CSLL, PIS e COFINS, conforme dispões o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249/1995, que assim dispõe:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Assim, não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, é de se manter essas exigências nas mesmas condições, ante a íntima relação e causa e efeito.

Processo nº 10970.720026/2013-87
Acórdão n.º **1402-001.933**

S1-C4T2
Fl. 373

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer das arguições de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator