



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

Processo nº 13227.720023/2009-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.500 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente DANIEL NERI DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.

Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECURSOS FINANCEIROS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO.

Os recursos financeiros recebidos de pessoa jurídica, de forma mensal, caracterizam, salvo prova em contrário, rendimentos recebidos. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens

produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

RECURSOS FINANCEIROS RECEBIDOS. NATUREZA NÃO TRIBUTÁVEL. ÔNUS DA PROVA.

No caso de disponibilidade econômica, decorrente do recebimento de recursos financeiros, o contribuinte possui o ônus de demonstrar o imediato repasse ou a natureza não tributável de tais recursos.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A realização de operações envolvendo pessoas físicas com o propósito deliberado de dissimular o recebimento de recursos financeiros caracteriza simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

DANIEL NERI DE OLIVEIRA, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 458.711.329-87, com domicílio fiscal no Município de Cocaol, Estado de Rondônia, à Av. Itapemirim, nº 163 – Bairro Novo Cocaol, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ji-Paraná - RO, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 1032/1040, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1046/1059.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 18/03/2009, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 837/862), com ciência através de AR, em 20/03/2009 (fls. 872), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 323.515,21 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e da multa de lançamento de ofício normal de 75% para a infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2005 e 2006, correspondente aos anos-calendário de 2004 e 2005, respectivamente.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:

1 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA: omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS: por determinação do então Ministro de Estado da Justiça, Márcio Tomas Bastos, foi instaurado inquérito policial na Superintendência Regional da Polícia Federal em Rondônia para apurar responsabilidade penal por possíveis práticas de crimes contra a administração pública ocorridos no âmbito da Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia, onde se apurou omissão de rendimentos recebidos, conforme mencionado no corpo do Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em resposta recepcionada em 23 de março de 2007, apresenta o sujeito passivo parte da documentação solicitada por meio do Termo de Início de Fiscalização, consubstanciada no comprovante de rendimentos pagos e retenção de imposto de renda na fonte (ac 2004); cópia da DIRPF/2005 e dos extratos bancários do Banco do Brasil S/A (janeiro, a dezembro de 2004) e Unibanco (17/03 a 31/12/2004);

- que apesar da resposta apresentada pelo contribuinte, ainda pendente de resposta satisfatória no tocante a grande parte dos depósitos e ou créditos questionados pelo fisco, foi emitido o Termo de Reintimação 003, com ciência, via postal, em 10 de setembro de 2007, reiterando a apresentação de justificativas da espécie;

- que, de igual forma, reitera o sujeito passivo que os valores lançados a crédito nas contas correntes têm origem na remuneração paga pela Assembléia Legislativa do Estado Rondônia, conforme copia de ficha financeira e cópia da "cédula C", bem como empréstimos já devidamente mencionados: conforme quadro demonstrativo (anexo);

-que pondera, na oportunidade, que a inexistência eventual de coincidência entre data do recebimento e o depósito bancário correspondente deve-se em função de serem tais depósitos efetuados de acordo com a necessidade e ou conveniência financeira do contribuinte;

- que reproduzindo justificativa recepcionada em 23 de agosto de 2007, incrementada por 14 (quatorze) declarações de diversas pessoas físicas que afirmam haver efetuado depósitos nas contas correntes do sujeito passivo, em 18 de outubro de 2007, reitera o investigado ponderações anteriormente apresentadas acerca da origem dos depósitos/créditos questionados pela Fazenda Pública;

- que carreados ao processo investigatório informações e documentos necessários à elaboração de juízo a respeito da movimentação financeira realizada pelo contribuinte no período fiscalizado, declino, com base no art. 42 da Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996, para garantia do crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, pela formalização do presente lançamento, por omissão de rendimentos, tendo em vista valores depositados/creditados em conta de depósito e de investimento, relacionados ao final da exposição dos fatos ensejadores da ação fiscal e consignados no Demonstrativo de Valores Não Comprovados, anexo ao Auto de Infração, mantidas junto ao Banco do Brasil S/A, c/c 6523-4, Ag. 3796, e Unibanco, c/c 209399-6, Ag. 146, em relação aos quais não logrou o contribuinte comprovar satisfatoriamente, mediante documentação hábil e idônea, a origem de parte dos recursos utilizados nas operações listadas nos Termos de Intimação Fiscal 0063, lavrado em 26/04/2007, e reintimações posteriores, embora regularmente cientificado;

- que para se chegar aos valores, lançados a título de omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos/créditos bancários de origem não comprovada, após a conciliação, foram excluídos valores decorrentes de transferência entre contas de mesma titularidade, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários e valores percebidos na qualidade de parlamentar da ALE-RO (subsídio fixo, variável e ajuda de transporte), comprovadamente depositados através de cheques ou ordem de crédito da fonte pagadora, identificados através da folha de pagamento dos deputados estaduais daquela casa legislativa, disponibilizada à fiscalização por aquela casa parlamentar, embora tenha o sujeito passivo dispensado a prerrogativa de espontaneamente apresentá-las à fiscalização;

- que no contexto das quatorze declarações, foram aproveitadas as transferências financeiras que identificam o nome do cedente no próprio extrato bancário, como no caso do TED efetuado por Mario Neri de Oliveira (Unibanco, 14/05/2004, R\$10.000,00) e DOC realizado por Claudia Maximina Rodrigues (Unibanco, 08/12/2004, R\$3.212,00);

- que além dos itens acima considerados, tem-se como de comprovada origem o depósito de R\$5.665,14 na conta corrente 65.234, Ag. 37966, Banco do Brasil, em 24/08/2004, não por ter sido realizado por Eduardo Lourenço Dias, como alega o contribuinte,

mas sim por sido um dos cheques integrantes da folha de pagamento do mês de agosto/2004 da Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia;

- que se exclui do lançamento em questão, o depósito de R\$29.442,18, efetuado na conta .corrente 65.234, Ag. 37966, Banco do Brasil, em 23/09/2004, por constituir infração referente a omissão de rendimento, tratada no item 002 do presente Auto de Infração;

- que segue a linha da inconsistência, por absoluta falta de amparo documental, o alegado empréstimo junto ao Banco Pan-americano. O extrato do Banco do Brasil, em 01/11/2004, expressa um TED, sem qualquer especificação, no valor de R\$44.506,17. A prova documental em tal situação é imprescindível para a justificativa pretendida. Na falta desse elemento, deixa-se de acolher a comprovação em questão;

- que com relação aos depósitos a título de saldo de salário, vale observar que foram aproveitados aqueles cuja circulação pelas contas do sujeito passivo ficou efetivamente comprovada por meio de depósito em cheques emitidos pela Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia, de acordo com tabela de cheques emitidos em favor do investigado fornecida pela instituição, anexa ao Auto de Infração, e até mesmo depósito em dinheiro, nos casos de coincidência, pelo menos com relação à data entre pagamento do cheque e o depósito conta;

- que a Polícia Federal informou que as suas investigações realizadas para desvendar os crimes praticados e desarticular o grupo criminoso instalado na estrutura da ALE/RO foram submetidas ao Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia e ao Superior Tribunal de Justiça para investigar os crimes inicialmente revelados nas fitas gravadas pelo Governador do Estado, atribuídos a alguns dos parlamentares estaduais;

- que a investida policial teve três grandes vertentes: 1) investigar pagamentos através de folha de salários paralela e oficial; 2) investigar a contratação de empresas prestadoras de serviços e/ou fornecedores da Assembléia; 3) investigar o crime de concussão praticado pelos deputados estaduais contra o governador do Estado de Rondônia, veiculado em rede nacional, no que ficou conhecido por "escândalo das fitas". Segundo a autoridade policial, no cumprimento de mandado de busca e apreensão, a partir das investigações objeto do IPL 200/05, na sede da Assembléia Legislativa de Rondônia, foram apreendidos documentos indicativos de possível ocorrência de fraudes na contratação de funcionários e no pagamento de fornecedores daquele órgão público;

- que através da análise dos arquivos contidos no notebook apreendido na ALE/RO, os peritos da Polícia Federal, encontraram informações e registros de centenas de pessoas com vínculo funcional como assessores comissionados na Assembléia Legislativa. Ao confrontar os documentos que dariam suporte e manutenção desses nomes na folha de pagamento, descobriu-se que as únicas informações sobre essas pessoas só existiam nos arquivos magnéticos do computador apreendido. Na Diretoria de Recursos Humanos da ALE/RO, na maioria dos casos, não existiam atos de nomeação, pastas de assentamentos funcionais ou quaisquer outros atos formais da Mesa Diretora criando os cargos públicos que poderiam permitir a manutenção desses nomes como servidores;

- que ao ser, ouvido pelas autoridades policiais, o Diretor de Recursos Humanos da ALE/RO, confirmou a existência da folha "paralela" de pagamento de salários de servidores comissionados. Referida folha era controlada no Departamento Financeiro da daquela Casa, e todos os registros nela contido estavam em um notebook que fora repassado ao declarante em 20/06/2005;

- que reinquirido dias depois, o Diretor de Recursos Humanos acrescentou que até julho de 2004, existiam atos de nomeação de servidores para cargos de confiança dentro da cota da Presidência, embora os comissionados permanecessem lotados nos gabinetes dos deputados. A partir do citado mês, a folha "suplementar" passou a ser mantida no setor financeiro, que também era responsável pela emissão e entrega dos cheques destinados ao pagamento dos salários;

- que ao ser ouvida, a servidora lotada no setor financeiro da ALE/RO, responsável pelo controle da folha "suplementar", Terezinha Esterlita Grandi Marsaro, declarou, em seu depoimento, que recebia listagens apresentadas pelos próprios Deputados, muitas vezes manuscritas, contendo poucos dados dos supostos servidores comissionados. Os cheques eram entregues aos próprios parlamentares, que emitiam um recibo dos títulos repassados. Declarou, ainda, montante mensal destinado ao pagamento dessa despesa era cerca de R\$ 1.000.000,00;

- que conforme foi possível apurar durante as oitivas realizada pela polícia alguns "servidores laranjas" recebiam pequenas parcelas dos salários a eles destinados, que seria o preço cobrado pela utilização de seus nomes. Outras pessoas eram mantidas na folha de pagamentos sem que fossem científicas;

- que ao todo, quase 300 (trezentos) supostos servidores foram ouvidos na Capital e nas cidades do interior do Estado de Rondônia. Pela investigação policial apurou-se que o desvio era consumado através da utilização do sistema bancário, com o depósito do cheque emitido pela ALE/RO para pagamento do servidor fantasma diretamente na conta bancária do Deputado envolvido, em contas de parentes e assessores dos parlamentares e, por fim, em contas de empresas credoras dos parlamentares. Em outras situações, os cheques eram depositados nas contas dos "servidores laranjas" que, por sua vez, repassavam os valores em dinheiro aos deputados ou seus assessores, após o devido desconto da pequena parcela que lhes cabia como pagamento pela utilização de seus nomes e respectivas contas bancárias;

- que a autoridade policial, a partir de depoimentos existência do sistema de folha paralela utilizados pelos em cópias de cheques encaminhados pelo Banco Unibanco S/A emitidos pela ALE/RO para pagar supostos salários de servidores comissionados, produziu laudos econômicos financeiros nos quais indica, quando possível, o destino desses recursos oriundos da folha de pagamento. Existe um laudo econômico financeiro para cada um dos envolvidos;

- que o sigilo da Operação, por ordem judicial, foi estendido à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB para apuração de eventuais ilícitos tributários. Todos os Inquéritos, laudos periciais e denúncias do Ministério Público foram remetidas A Fazenda Pública para análise e investigação da Equipe Especial de Fiscalização, instituída pela Portaria SRF n 2 324, de 29/03/2007, posteriormente alterada pela de nº 730, de 14/05/2008. Nos autos, pode-se analisar cópias das denúncias do Ministério Público, bem como da Ação Civil Pública interposta por este contra diversos réus envolvidos nos desvios;

- que segundo os autos do IPL/2005, participaram do sistema da "folha paralela" vários deputados estaduais e servidores da Assembléia Legislativa de Rondônia, dentre os quais o contribuinte ora fiscalizado, Daniel Neri de Oliveira, a quem foi reservado o apenso 16, volumes I, II e III, do IPL em citação;

- que ao Custo de R\$ 800.500,00 (oitocentos mil e quinhentos reais), de junho de 2004 a maio de 2005, a "folha paralela" do deputado fiscalizado contou com a participação de 43 servidores, nominalmente discriminadas no Anexo IV do Laudo 374/2005,

onde também estão indicados matrícula, cargo, data de admissão e rescisão, salários, descontos em folha e as respectivas fichas financeiras;

- que segundo relatos da autoridade policial, item 4.2.5 do Laudo 374/2005, houve uma tentativa frustrada de trazer para a legalidade os servidores da "folha paralela". Nos autos dos Anexos ao Laudo, consta um 'volume apenas com documentos como cópias de identidades, CPF, comprovante de residência e fichas parcialmente preenchidas de servidores que anteriormente constavam da folha em questão, além de diversas fichas de registro de empregados acompanhadas de um "roteiro" de regularização, manuscrito a lápis, com a data para nomear e exonerar o funcionário, o que comprova o intuito de regularizar a "folha paralela";

- que mediante recibo, cada deputado recebia os cheques destinados ao pagamento da respectiva "folha paralela", por vezes assinados pelo próprio deputado ou por outra pessoa. No caso específico do deputado Daniel Neri de Oliveira, foram anexados dezenove (19) recibos, dos quais, quinze (15) apresentam assinatura atribuída ao deputado; dois (02) foi assinado por alguém de nome "Eduardo", cujo documento de identidade seria / 256.005/RO, e dois apresentam rubrica não identificada;

- que independentemente das sanções penais porventura aplicáveis à espécie, para garantia dos direitos da Fazenda Pública, buscou a autoridade fazendária delimitar, dentre os servidores que compunham a "folha paralela" do deputado Daniel Neri de Oliveira, quais efetivamente se beneficiaram dos pagamentos realizados através de cheques emitidos pela ALE/RO, e quais aqueles que, apesar de figurarem na folha em citação, não obtiveram qualquer ganho ou repassaram todo ou parte dele a assessores, parentes e até ao próprio parlamentar objeto de ação fiscal;

- que, de todo o exposto, resta evidente intuito de fraude do fiscalizado na implementação e desenvolvimento do processo de "folha paralela". Para executar o mecanismo de folha paralela, o deputado Daniel Neri de Oliveira fez uso de terceiros para obter vantagem pecuniária, traduzida pelo recebimento indevido de valores correspondentes a cheques-pagamento (salários) destinados a "funcionários" que, por vezes, sequer tinham conhecimento de que integravam do quadro de servidores da ALE/RO, caso específico de Taiza Chagas de Souza, Jose das Neves e Sebastião Luiz de Sá, além dos demais que negaram a percepção rendimentos pagos pela ALE/RO, e dos nove cheques que foram aportar na conta pessoal do sujeito passivo, conforme especificado no item 4.2.8 do Laudo 374/2005, fls. 356.

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 22/04/2009, a sua peça impugnatória de fls. 876/899, instruído pelos documentos de fls. 903/1029, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que existe nos autos documentos suficientes para se concluir que a movimentação financeira do impugnante não caracteriza omissão de rendimentos isto, por si só, serve para espantar, extirpar de dúvida, a autuação perpetrada, eis que toda a movimentação financeira do impugnante é oriunda de seus rendimentos oficiais, e atividades lícitas, mesmo porque o volume ingressado nas instituições bancárias é pouco maior que o montante recebido da Assembléia Legislativa e empréstimos conforme demonstrado ao longo do procedimento em apreço;

- que, assim é que o feito fiscalizatório não tem sentido de prosseguir, aliás, deveria ter sido concluído, em seu nascedouro, eis que o contribuinte atendeu satisfatoriamente as solicitações da fiscalização;

- que quanto as conclusões dessa r. fiscalização relacionadas a irregularidades apontadas pela PF, na folha de servidores da ALE/RO, não era atribuição do impugnante fazer controle de contratações. Esta tarefa era da alçada da Mesa Diretora. Não cabe pois, ao investigado, responder por atos praticados pela Direção da Casa;

- que da simples leitura é possível extrair que somente se caracteriza omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito se o titular, regularmente intimado, não comprovar, mediante comprovação hábil e idônea a origem dos recursos "utilizados nessas operações";

- que qualquer correntista sabe que passados poucos meses é difícil se identificar um por um os depósitos ou transferências feitos à sua conta corrente, quando mais no caso em testilha, que se trata de agente político, cuja movimentação financeira não é estática, ou seja, a origem dos recursos é uma, mas a movimentação diversa, mesmo porque em muitos casos a própria assessoria é quem cuida;

- que um parlamentar aplica seus recursos diariamente na gerência de seu gabinete e das ações políticas que desenvolve em todo o Estado, razão que as formas de desembolso são variadas, não comportando controle rígido como pretende a fiscalização;

- que como demonstrado ao longo dessa impugnação, a lei não exige que o contribuinte comprove, um por um, a origem dos depósitos ou transferências, o que, se fosse o caso, geraria inúmeros procedimentos injustos contra milhares ou milhões de contribuintes pelo país afora;

- que, assim, fica totalmente impugnado o auto de infração, devendo ser declarado nulo, posto que fundamento em entendimento que não encontra guarida na legislação federal aplicável à espécie, conforme já colacionado;

- que com vênua pela repetição, convém ao impugnante esclarecer, a guisa de conclusão, que as movimentações bancárias constantes de suas contas correntes eram oriundas de seus rendimentos oriundos da fonte pagadora Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia, empréstimos bancários e de suas atividades lícitas, conforme informou no decorrer da investigação;

- que conforme as necessidades do impugnante, e a par da movimentação necessária para cobertura de suas obrigações, eram efetuados depósitos e ou transferências em suas contas bancárias, nas mais das vezes;

- que vale informar, ainda, que nem sempre os pagamentos eram efetuados pela fonte pagadora dentro de cada mês, dado aos atrasos ou adiantamentos verificados. De uma ou de outra forma, uma vez com o numerário disponível, eram feitos os depósitos de acordo com a necessidade do impugnante e de suas atividades parlamentares, procedimento lícito, moral e perfeitamente normal;

- que ao final do exercício todos os rendimentos foram declarados de forma globalizada, tendo os valores relativos ao imposto de renda ficado retidos na fonte para satisfação das obrigações tributárias, como já sobejamente demonstrado;

- que não sendo acolhidas as razões jurídicas expostas nesta impugnação e suficientes para fulminar o auto de infração, requer, com esteio no art. 16 e incisos do Decreto nº 70.235/72, exames de toda a documentação já apresentada perante esta Receita Federal, a fim de se verificar as impugnações pormenorizadas bem ofertadas nesta peça defensiva;

- que protesta pela apreciação de todos os documentos já constantes nos autos, dos ora anexados, 'sem prejuízos de outros que o impugnante obtiver e dizer respeito à causa;

- que vindos novos documentos, requisitados pela autoridade julgadora ou juntados pela parte, fica requerida desde já competente perícia, nos termos do art. 18 da norma sobredita;

- que requer ainda seja o auto de infração declarado nulo por ausência de assinatura da autoridade fiscal competente, conforme exige o Decreto nº 70.235/72.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Segunda Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Belém - PA concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que pelas regras do passado os rendimentos omitidos poderiam ser arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. A omissão poderia, ainda, ser presumida no valor dos depósitos bancários injustificados, desde que apurados os citados dispêndios e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, com a edição da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelos arts. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e 58 da Lei nº 10.637, de 2002, deu suporte a presente autuação;

- que no que se refere à afirmação do Impugnante de que não foram excluídas as transferências bancárias, advirta-se que segundo § 3º do art. 42 da lei 9.430/96, para efeito de determinação da receita omitida, não serão considerados os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica. No caso corrente não há comprovação (extratos de fls. 19 a 50) de que as transferências foram provenientes de contas do próprio contribuinte;

- que, por outro lado, que não serão considerados os créditos, no caso de pessoa física, de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). Mas a soma dos créditos bancários do contribuinte somou, segundo demonstrativos de fls. 62/65 valor bem superior a R\$ 80.000,00;

- que quanto à alegação de ilegalidade e inconstitucionalidade, por ofensa a princípios constitucionais, importante ressaltar que a atividade do lançamento é vinculada, embasada em diploma legal fruto da emanção da vontade do Poder Legislativo Nacional, cuja elaboração seguiu o processo legislativo constitucionalmente previsto. Tem, portanto, a seu favor, a presunção de legitimidade que é própria das leis. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional mantêm essa presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais

órgãos do Poder Judiciário, *inter partes*, no controle difuso de constitucionalidade. De qualquer modo, somente o Poder Judiciário Nacional tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada;

- que a previsão do art. 15 do Decreto 70.235/72 impõe que a impugnação, formalizada por escrito seja instruída com os documentos em que se fundamentar. Logo, não cabe a simples apelação por "perícia" ou por aferição de "documentos que já constem nos autos". Portanto, as provas, se existentes, deveriam ter sido trazidas e destacadas pelo Impugnante no prazo para impugnação;

- que quanto à infração Omissão de Rendimentos recebidos da Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia em nome de servidores que compunham a "folha paralela" do deputado Daniel Neri de Oliveira, foram tributados aqueles valores que efetivamente beneficiaram o deputado, conforme consta do demonstrativo de fls. 456/475 (recibos da "folha paralela", feitos em nome do deputado Daniel Néri), cabendo a imputação do imposto de renda em respeito ao art. 43 do Código Tributário Nacional;

- que no que se refere à alegação de que o Impugnante teria sido inocentado das imputações, importante destacar que a imputação por crime tributário depende da resolução deste litígio administrativo em curso, e não o contrário;

- que, por fim não procede a afirmação de que haveria ausência de assinatura da autoridade fiscal, considerando-se a presença da formalidade à fl. 863.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
— IRPF*

Ano-calendário: 2004, 2005

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.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 22/11/2010, conforme Termo constante às fls. 1.042/1.045, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (17/12/2010), o recurso voluntário de fls. 1.046/1.059, instruído pelos documentos de fls. 1.060/1.160, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente 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 análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da instauração de inquérito policial na Superintendência Regional da Polícia Federal em Rondônia para apurar responsabilidade penal por possíveis práticas de crimes contra a administração pública ocorridos no âmbito da Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia. Após a análise dos laudos periciais a autoridade fiscal entendeu haver omissão de rendimentos recebidos através do mecanismo da implantação de “folhas de pagamento paralelas”, bem como da análise dos extratos bancários a autoridade fiscal apurou a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

Nota-se, ainda, que foi o próprio contribuinte quem forneceu os extratos bancários que envolvem a constituição do crédito tributário reclamado.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta considerações sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários, principalmente, reforçando a tese de que os depósitos não justificados são oriundos de empréstimos realizados e que nada tem haver com os pagamentos paralelos efetuados pela Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia, já que a responsabilidade pelos pagamentos efetuados é dos funcionários responsáveis pelos repasses da verbas questionadas.

No mérito quanto a omissão de rendimentos caracterizados pelos depósitos bancários de origem não justificada, através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que todos os depósitos bancários que transitaram em suas contas correntes tem origem justificada, através de empréstimos realizados. Entende, ainda, que o lançamento não tem sustentação legal por ter sido realizado exclusivamente sobre depósitos bancários e não restou comprovado os sinais exteriores de riqueza, bem como a jurisprudência judicial é pacífica no sentido que não é possível se constituir crédito tributário com base apenas em depósitos bancários não justificados.

Ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos bancários, não há como se

falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação às quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja

prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos 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.

§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à 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.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular.

Instrução Normativa SRF nº 246, 20 de novembro de 2002:

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, 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 mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos 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/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada a origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários. Assim sendo, resta claro de que o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os depósitos. Não poderia ser mais ponderado. Afinal, é ele, contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que se constitui em prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal, etc.). Em suma, a norma estabeleceu a obrigatoriedade de o contribuinte manter documentação probatória da origem dos valores que deposita em sua conta bancária.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou

não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar rendimentos tributáveis ou não. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, não conseguiu equacionar, de forma razoável, os depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa, justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face do contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a totalidade da presunção legal autorizada.

É transparente que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº 8.021, de 1990.

As arguições do recorrente acerca de que a movimentação existente nas suas contas correntes representava o trânsito de valores relativo a empréstimos é desprovida de elemento fático.

O recorrente não trouxe provas representativas de que os valores questionados, que ingressavam em suas contas correntes, proviam de valores justificados a título de empréstimos, salários, rendimentos recebidos, aplicações financeiras, etc.

Como já se manifestou a decisão recorrida, que independentemente de qualquer argumentação, as alegações apresentadas pelo autuado não foram supridas através de documentação comprobatória. Agora na fase atual, a situação permanece a mesma, ou seja, no decorrer da ação fiscal, da fase impugnatória ou da fase recursal, faltou a demonstração de que, materialmente, os valores questionados tem origem justificada.

Ora, se nem mesmo o contribuinte sabe o quanto foi depositado em suas contas, como poderia a fiscalização saber. O ônus da prova, neste caso específico, é do contribuinte, o qual deverá comprovar, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores/créditos depositados em suas contas bancárias, pormenorizadamente, individualizando-os e identificando-os, de acordo com os respectivos contratos de locação, os quais estavam sob sua administração.

O que não se pode, a meu ver e com a devida vênia, é se eleger como sujeito passivo, principalmente para fins de gozar de tributação minorada pelo imposto de renda, tudo

o que, "lato sensu", todo o contribuinte entenda ser conveniente para si e quando estiver com vontade de fazê-lo.

As ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real capacidade econômica, e assim se beneficiar indevidamente de algum tratamento diferenciado, deve merecer sempre a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento.

Na perquirição do fato de relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado. Assim, não pode o contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do *in dubio pro reo*, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico.

Os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margem à dúvida quanto à consistência das operações. Isto não foi feito no presente processo, nada foi apresentado pelo suplicante que pudesse orientar o julgador.

Também não procede a argumentação de para os anos-calendário questionados, devem ser excluídos, dos depósitos/créditos, os valores inferiores até R\$ 12.000,00 mensais, desde que seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse R\$ 80.000,00.

Ora, os valores que restaram para tributação são superiores ao limite anual de R\$ 80.000,00, para créditos iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00.

Por fim, é de se dizer que simples alegações desacompanhadas de documentação que as comprovem não são suficientes para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Eis que, por força do caput e § 3.º do referido artigo, os depósitos bancários devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea. Como a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal e como, no presente caso, a contribuinte nada apresentou é de se manter o lançamento na forma que foi realizado pela autoridade lançadora.

No que diz respeito a omissão de rendimentos recebidos de pessoas diversas, sob a acusação de que para executar o mecanismo da "folha paralela", o deputado fiscalizado fez uso de terceiros para obter vantagem pecuniária, traduzida pelo recebimento indevido de valores correspondentes a cheques-pagamento (salários) destinados a "funcionários" que, por vezes, sequer tinham conhecimento de que integravam do quadro de servidores da Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia (ALE/RO), caso específico de Taiza Chagas de Souza, José da Neves e Sebastião Luiz de Sá, além dos demais que negaram a percepção de rendimentos pagos pela ALE/RO, e dos nove cheques que foram aportar na conta pessoal do sujeito passivo, conforme especificado no item 4.2.8 do Laudo 374/2005, fls. 356, e Demonstrativo de fls. 867/869. No anexo V (fls. 456/475) consta os recibos da "folha paralela", feitos em nome do deputado Daniel Néri, como atesta o nome impresso no final de cada um desses documentos. Quanto à pessoa que assinou os recibos da "folha paralela" recebendo os cheques,

do total de dezenove recibos, quinze apresentam assinatura atribuída ao Deputado Daniel Néri, duas apresentam assinatura atribuída a "Eduardo", cujo documento de identificação seria 256.005/R0 e dois apresentam rubricas não identificadas, firmo a posição abaixo:

Com visto, a presente matéria se restringe à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas expendidas no corpo do Auto de Infração lavrado por ocasião do encerramento dos trabalhos.

Inicialmente é de se observar, que o procedimento fiscal teve início em razão da solicitação do Ministério Público Federal, por meio do qual foram encaminhados documentos do chamado “escândalo das fitas” – desvio de verba estadual oriundas de pagamentos inexistentes através da Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia, que segundo o apurado, foi criado um esquema fraudulento para pagamento de pessoal “fantasma” lotado na própria Assembléia Legislativa, segundo as perícias realizadas pela Polícia Federal e levantamentos realizados pela autoridade fiscal lançadora, tais pessoas jamais prestaram serviços ao Estado.

De acordo com o apurado os salários pagos eram embolsados por terceiros que não os fictícios servidores – em geral, pessoas humildes e de pouca instrução e conhecidas em outras operações como “gafanhotos” -, numa alusão ao inseto que se alimenta de folhas, no caso, a folha de pagamento do Estado e repassados para os deputados estaduais envolvidos no escândalo. Sendo, que os pagamentos aos supostos servidores era realizado pela Assembléia Legislativa através da emissão de cheques entregues a cada deputado estadual, confirmado mediante a sua assinatura em recibos.

Não tenho dúvidas, de que restou evidenciado através dos documentos acostados aos autos relativos à ação penal contra o suplicante todo o esquema de apropriação de dinheiro público, através da utilização de interpostas pessoas (“laranjas”) ou não, com provas e depoimentos contundentes e inquestionáveis, os quais foram encaminhados pelo Ministério Público Federal à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ji-Paraná - RO, para averiguações na esfera tributária.

A fiscalização carregou aos autos provas, de modo a basear a autuação em fatos incontroversos e irrefutáveis, que tiveram relevância e efeitos jurídicos na esfera tributária. Isso pode ser facilmente verificado pela análise do volume do processo administrativo fiscal ora estudado, bem como do Auto de Infração (fls. 837/862).

Portanto, restou evidenciado que o autuado, de fato, utilizava-se de interpostas pessoas em proveito próprio, caracterizando-se como o real beneficiário dos salários pagos pelo Poder Público no Estado de Rondônia.

Ora, os valores recebidos da pessoa jurídica, de forma mensal, caracterizam, salvo prova em contrário, rendimentos recebidos. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Sendo assim, não há como se acatar as alegações de que nada restou comprovado a seu respeito, que viesse a justificar a presente autuação, haja vista que as

inúmeras provas constantes dos autos apontam-no como o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, por aquisição de disponibilidade econômica de renda, em decorrência das práticas elencadas e evidenciadas nos autos do presente processo.

Não há dúvidas de que a Administração Pública tem o poder-dever de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação da sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação real da prática de atos simulatórios por parte do sujeito passivo, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. Por isso, resta observar, que, também, a prova direta detém maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível. Não há dúvidas, que a partir da análise destes documentos a autoridade fiscal lançadora constatou que a pessoa jurídica havia feito pagamentos regulares para o contribuinte, recebidos através de procurações e de interpostas pessoas.

Ora, é pouco crível que uma grande quantidade de pessoas sejam capazes de trabalhar, atuar no serviço público do Estado de Rondônia, mas que não sejam capazes de sacar seus vencimentos e movimentar elas mesmas suas contas correntes necessitando de mandatário para tanto. Resta claro, nos autos, que o beneficiário final dos recursos questionados foi o contribuinte autuado, ora recorrente.

É de se observar, que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Neste colegiado não se tem dúvidas quanto a quem cabe a responsabilidade pela apresentação da contra prova do alegado. A autoridade fiscal fez a sua parte demonstrando de forma ampla a acusação que fez. Porém, por outro lado, não se pode dizer o mesmo do recorrente que foi acusado da prática da irregularidade fiscal. Nada fez de concreto para se livrar da acusação.

Nesse sentido, competia o recorrente não só alegar, mas também provar, por meio de documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que tais valores não são provenientes de rendimentos omitidos. Portanto, sem respaldo as alegações do autuado que devidamente intimado a se manifestar sobre o caso preferiu ignorar o caso e não produziu provas no sentido de elidi-la.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando para não cooperar no ato de fiscalização, sem a demonstração do vínculo existente, num universo de contradições, para pretender derrubar a irregularidade apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário das operações, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despidendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca que os valores tidos como pago as interpostas pessoas, são, na verdade, rendimentos de pessoa física do autuado. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente documentados.

Quanto à multa qualificada, entendo que restou claro nos autos que o esquema concretizado para desviar recursos dos cofres públicos representa evidente intuito de fraude tributária passível de qualificação da multa. Isto fica evidenciado pela utilização indevida do instituto do mandato de poder que, em rigor, representa a transferência a outrem de poderes para, em nome do outorgante, praticar atos ou administrar interesses de fazer algo em nome da pessoa.

A multa qualificada restou aplicada tendo em vista o evidente intuito de fraudar o fisco, amparado constatações abaixo resumidas:

- que a investida policial teve três grandes vertentes: 1) investigar pagamentos através de folha de salários paralela e oficial; 2) investigar a contratação de empresas prestadoras de serviços e/ou fornecedores da Assembléia; 3) investigar o crime de concussão praticado pelos deputados estaduais contra o governador do Estado de Rondônia, veiculado em rede nacional, no que ficou conhecido por "escândalo das fitas". Segundo a autoridade policial, no cumprimento de mandado de busca e apreensão, a partir das investigações objeto do IPL 200/05, na sede da Assembléia Legislativa de Rondônia, foram apreendidos documentos indicativos de possível ocorrência de fraudes na contratação de funcionários e no pagamento de fornecedores daquele órgão público;

- que através da análise dos arquivos contidos no notebook apreendido na ALE/RO, os peritos da Polícia Federal, encontraram informações e registros de centenas de pessoas com vínculo funcional como assessores comissionados na Assembléia Legislativa. Ao confrontar os documentos que dariam suporte e manutenção desses nomes na folha de pagamento, descobriu-se que as únicas informações sobre essas pessoas só existiam nos arquivos magnéticos do computador apreendido. Na Diretoria de Recursos Humanos da ALE/RO, na maioria dos casos, não existiam atos de nomeação, pastas de assentamentos funcionais ou quaisquer outros atos formais da Mesa Diretora criando os cargos públicos que poderiam permitir a manutenção desses nomes como servidores;

- que ao ser, ouvido pelas autoridades policiais, o Diretor de Recursos Humanos da ALE/RO, confirmou a existência da folha "paralela" de pagamento de salários de servidores comissionados. Referida folha era controlada no Departamento Financeiro da daquela Casa, e todos os registros nela contido estavam em um notebook que fora repassado ao declarante em 20/06/2005;

- que reinquirido dias depois, o Diretor de Recursos Humanos acrescentou que até julho de 2004, existiam atos de nomeação de servidores para cargos de confiança dentro da cota da Presidência, embora os comissionados permanecessem lotados nos gabinetes dos deputados. A partir do citado mês, a folha "suplementar" passou a ser mantida no setor financeiro, que também era responsável pela emissão e entrega dos cheques destinados ao pagamento dos salários;

- que ao ser ouvida, a servidora lotada no setor financeiro da ALE/RO, responsável pelo controle da folha "suplementar", Terezinha Esterlita Grandi Marsaro, declarou, em seu depoimento, que recebia listagens apresentadas pelos próprios Deputados, muitas vezes manuscritas, contendo poucos dados dos supostos servidores comissionados. Os cheques eram entregues aos próprios parlamentares, que emitiam um recibo dos títulos repassados. Declarou, ainda, montante mensal destinado ao pagamento dessa despesa era cerca de R\$ 1.000.000,00;

- que conforme foi possível apurar durante as oitivas realizada pela polícia alguns "servidores laranjas" recebiam pequenas parcelas dos salários a eles destinados, que seria o preço cobrado pela utilização de seus nomes. Outras pessoas eram mantidas na folha de pagamentos sem que fossem científicas;

- que ao todo, quase 300 (trezentos) supostos servidores foram ouvidos na Capital e nas cidades do interior do Estado de Rondônia. Pela investigação policial apurou-se que o desvio era consumado através da utilização do sistema bancário, com o depósito do cheque emitido pela ALE/RO para pagamento do servidor fantasma diretamente na conta bancária do Deputado envolvido, em contas de parentes e assessores dos parlamentares e, por fim, em contas de empresas credoras dos parlamentares. Em outras situações, os cheques eram depositados nas contas dos "servidores laranjas" que, por sua vez, repassavam os valores em dinheiro aos deputados ou seus assessores, após o devido desconto da pequena parcela que lhes cabia como pagamento pela utilização de seus nomes e respectivas contas bancárias;

- que a autoridade policial, a partir de depoimentos existência do sistema de folha paralela utilizados pelos em cópias de cheques encaminhados pelo Banco Unibanco S/A emitidos pela ALE/RO para pagar supostos salários de servidores comissionados, produziu laudos econômicos financeiros nos quais indica, quando possível, o destino desses recursos oriundos da folha de pagamento. Existe um laudo econômico financeiro para cada um dos envolvidos; sendo a procuração o instrumento para tal.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos recursos financeiros recebidos pelo ora recorrente e com isso produzir uma redução do imposto devido. O suplicante recebia efetivamente os valores e simulava através de alegações, que, simplesmente, era o gestor de tais recursos (verbas de gabinete).

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a omissão de rendimentos tributáveis na pessoa física. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para receber os valores estipulados e não declarou na Declaração de Ajuste Anual como tributáveis estes valores, omitindo totalmente informação com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o § 1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê, nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de ação dolosa caracterizada pela simulação na forma de receber recursos financeiros. Ou seja, o presente feito se insere no chamado e conhecido “escândalo dos gafanhotos” – desvio de verbas públicas, para tanto foi criado um esquema fraudulento para pagamento de pessoal “fantasma” supostamente lotado na Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia; tais pessoas jamais prestaram serviços ao Estado, conforme pode ser comprovado pelos depoimentos acostados aos autos.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, verbis:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de utilizar pessoas inexistentes para receber rendimentos tributáveis na pessoa física, deixando de incluir tais rendimentos na sua Declaração de Ajuste Anual, ou seja, omitiu, deliberadamente, as informações para fisco. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores recebidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho de Contribuintes, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade fiscal lançadora, se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de utilização de interpostas pessoas para receber recursos financeiros, que são rendimentos tributáveis. Sendo que até o momento o suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva tributação como rendimentos de pessoa física. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação hábil e idônea coincidente, em valores e datas. Limitou-se na sua defesa a meras alegações e documentos que, por si só, não dizem nada, já que não se prestam a justificar a não tributação na pessoa física dos rendimentos omitidos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, utilização de interposta pessoa, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi a suplicante que através da utilização de artifícios ficou com os recursos financeiros questionados; que os recibos assinados serviram, somente, de lastro para que o suplicante pudesse operacionalizar o artifício de receber os recursos financeiros questionados.

Para concluir o presente voto, entendo que no Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-offício do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não

especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, e nesta linha de pensamento firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere à tributação dos recursos financeiros envolvidos nestas operações.

Para finalizar a redação do presente acórdão, cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação a penalidade mantida.

Quanto à multa de lançamento de ofício mantida é de se dizer, que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional - CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

- 1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
- 2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
- 4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal.

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da Constituição Federal,

não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da mesma constituição, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Quanto à aplicação de multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício.

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio. Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos

princípios repousa o estado democrático. Assim, não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente esta súmula foi convertida para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicada no DOU de 22/12/2009), assim redigida: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)”.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann