



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

Processo n° 13629.720820/2012-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.725 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2014
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente SILVIA MARIA RIBEIRO ARRUDA - FIRMA INDIVIDUAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE EXTRATOS E DADOS BANCÁRIOS DIRETAMENTE PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA n° 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura administrativa da União, não é competente para enfrentar argüições acerca de inconstitucionalidade de lei tributária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI N° 9.430, DE 1996. PESSOA JURÍDICA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser

inconteste e demonstrada de forma cabal. A movimentação bancária desproporcional as receitas declaradas, mesmo que de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e não escriturados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento 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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

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 de a administração lançar com multa de ofício as receitas ou os rendimentos omitidos na declaração de imposto de renda.

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS. CPP

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível

Preliminar Rejeitada.

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

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

Relatório

SILVIA MARIA RIBERIO ARRUDA AZEVEDO – FIRMA INDIVIDUAL, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 07.651.907/000160, com domicílio fiscal na cidade de Ipatinga, Estado de Minas Gerais, na Rua Botafogo, nº 28, Bairro Vila Ipanema, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Coronel Fabriciano - MG, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 825/845 prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – MG, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 853/868.

Contra a contribuinte, acima identificada, foram lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Coronel Fabriciano - MG, em 07/02/2013, os Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); da Contribuição Patronal Previdenciário (CPP) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de (fls. 03/81), com ciência por AR, em 08/02/2013 (fl. 103), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 2.222.668,53, a título de tributos e contribuições, acrescidos de multa de ofício qualificada agravada de 225,00 % e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuições, referente ao exercício de 2010, correspondente ao ano-calendário de 2009.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente ao exercício de 2010, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO: Infração capitulada nos arts. 3º § 1º, 13, inciso I, 18 §§ 1º, 3º e 4º e 25, da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações; arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º § 1º, 6º e 16 da Resolução CGSN nº 05/2007 e alterações; e arts. 13, 14, inciso II, e 19 §§ 1º a 4º, da Resolução CGSN nº 30/2008.

2 – INSUFICIÊNCIA DE RECONHIMENTO: Infração capitulada nos arts. 3º § 1º, 13, inciso I, 18 §§ 1º, 3º e 4º e 25, da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações; arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º § 1º, 6º e 18, inciso II, da Resolução CGSN nº 51/2008 e alterações; e arts. 14, inciso III, e 19 §§ 1º a 4º, da Resolução CGSN nº 30/2008.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Relatório Fiscal (fls. 547/566), entre outros, os seguintes aspectos:

- que o início da fiscalização ocorreu em 02/02/12, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal, com ciência pessoal do contribuinte através de seu procurador, o Sr. Rodrigo Roberto Arruda Azevedo, CPF 101.377.08629. Neste termo, intimamos o contribuinte a apresentar, para o ano-calendário 2009: Livro Diário e Razão ou Livro Caixa, caso não tivesse escrituração, e Contrato Social e suas alterações;

- que, em 14/02/2012 foram apresentados para a Fiscalização os Livros Diário e Razão e o Requerimento de Empresário e suas alterações. Verificamos que os valores escriturados nos livros contábeis como receitas de revenda de mercadorias do contribuinte em

foco foram declarados na Declaração Anual do Simples Nacional DASN referente ao ano-calendário 2009;

- que, em 17/02/12, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 01, com ciência pessoal do contribuinte. No referido termo, a fiscalizada foi intimada a apresentar os extratos bancários e o Livro Diário e Razão, referentes ao ano-calendário de 2008, ou Livro Caixa, caso não tivesse escrituração. O prazo concedido foi de 20 dias. A fiscalizada não apresentou os documentos e não se manifestou dentro do prazo estabelecido na intimação;

- que o Termo de Reintimação Fiscal nº 01, cuja ciência foi por via postal, em 15/03/2012, reintimando o contribuinte a apresentar os documentos alhures mencionados. A empresa nos enviou uma resposta pelo correio, que foi recebida nesta delegacia em 21/03/2012, na qual mencionava que os documentos entregues já eram suficientes para atender aos trabalhos fiscais e que os extratos bancários eram informações sigilosas, e que a documentação fiscal contábil já era satisfatória. Não foram apresentados os extratos bancários e nem os livros;

- que, diante da resposta, esta equipe fiscal reintimou o contribuinte em questão, através do Termo de Reintimação Fiscal nº 02, com ciência por via postal em 27/04/2012, achando por bem alertar sobre o que este comportamento da Fiscalizada poderia acarretar, visto que a legislação prevê a exclusão de ofício do Simples Nacional neste caso, com base na Lei Complementar nº 123/2006;

- que, sendo assim, diante da recusa da fiscalizada em apresentar os extratos bancários, a Fiscalização obteve tais informações, com o amparo da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, junto às instituições financeiras nas quais houve movimentação pela empresa, através Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira nº 06111002012000147e 06111002012000155, emitidas diante da recusa da Fiscalizada em apresentar os extratos bancários;

- que de posse das informações bancárias, demos continuidade à ação fiscal, analisando a Movimentação Financeira do contribuinte em termos globais, depurando todos os valores creditados nas contas bancárias da empresa, com ênfase na apuração e exclusão das movimentações financeiras que não representavam recursos provenientes de receitas obtidas pela fiscalizada, como, por exemplo, estornos, devolução de cheques e transferências de investimentos para a conta corrente, que puderam ser detectados nos históricos dos extratos bancários;

- que na sequência da ação fiscal, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 02 e seus anexos, com ciência por via postal em 14/05/2012, o contribuinte foi intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que consubstanciaram os créditos bancários, já depurados de ofício, em suas contas-correntes no ano base de 2009, conforme planilhas preparadas pela Fiscalização. O prazo concedido foi de 20 dias;

- que o contribuinte enviou pelo correio a resposta à Fiscalização, datada de 28/05/2012, na qual ele continuou se recusando a apresentar qualquer documento ou esclarecimento, insistindo nos mesmos argumentos improficuos e afirmações desconexas utilizados anteriormente e acrescentando mais alguns, que nada acrescentou ao trabalho da Fiscalização;

- que, enviamos pelo correio o Termo de Reintimação Fiscal nº 03, como derradeira tentativa de obter os documentos acima mencionados, e foi recebido pelo contribuinte no dia 18/06/2012. O prazo concedido foi de 5 dias úteis. Neste, além das solicitações efetuadas anteriormente, diante da última resposta da fiscalizada, incluímos algumas observações e instruções importantes para atendimento ao Termo, novamente ignoradas pelo contribuinte;

- que após este Termo a fiscalizada enviou nova resposta, insistindo nas mesmas argumentações desarrazoadas e ainda acrescentou novas, como a de que o contribuinte se nega a apresentar a documentação para o Auditor Fiscal, dizendo que deveria existir uma seção responsável por este recebimento, como um setor específico de protocolo. Para ele, os documentos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal não deveriam ser recebidos pelo Auditor Fiscal. Ou seja, além de querer determinar como deve ser o trabalho do Auditor Fiscal, que é o servidor responsável pela Fiscalização e quem a conduz, ele pretende ainda determinar como devem funcionar os órgãos da Administração Tributária, tamanha a sua pretensão;

- que, portanto, dando prosseguimento ao trabalho fiscal, diante da recusa da empresa de apresentar as justificativas acompanhadas dos documentos comprobatórios, procedemos novamente à análise dos extratos bancários e identificamos créditos que se referiam a transferências entre contas e os retiramos das planilhas, visto que após análise localizamos os débitos correspondentes. Elaboramos uma nova planilha que consolidasse os dados, totalizada mensalmente, tendo como parâmetro as conclusões da Fiscalização, acima explicitada. Referida planilha encontra-se anexa a este Relatório;

- que a omissão de receitas e depósitos bancários de origem não comprovada, portanto, com base nas informações bancárias reunidas, conforme descrito anteriormente constatamos que transitaram pelas contas correntes da empresa no ano de 2009 o valor de R\$ 6.856.883,94 (seis milhões e oitocentos e cinquenta e seis mil e oitocentos e oitenta e três reais e noventa e quatro centavos), embora tenham sido escriturados nos livros contábeis e declarados na DASN rendimentos de apenas R\$ 986.755,27 (novecentos e oitenta e seis mil e setecentos e cinquenta e cinco reais e vinte e sete centavos);

- que em virtude desta constatação, elaboramos planilhas com os valores creditados/depositados nas contas-correntes da empresa no ano de 2009, já excluídos os créditos que, pelas suas características, não pudessem configurar um rendimento. O contribuinte foi intimado e reintimado a justificar a origem dos depósitos, conforme relatado no item 2 deste relatório, no entanto, o contribuinte preferiu omitir-se a responder. Até a presente data, nenhum documento ou elemento qualquer foi-nos oferecido pelo contribuinte para esclarecer a origem dos depósitos;

- que, sendo assim, não tendo o contribuinte se manifestado a fim de comprovar a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o DEVER de considerar os valores depositados, não justificados/documentados, como rendimentos tributáveis, omitidos na DASN e nos Livros Diário e Razão, efetuando o lançamento do imposto correspondente, conforme planilhas demonstrativas que integram o presente Relatório;

- que, em razão da omissão de rendimentos, houve alteração também nas alíquotas do Simples aplicáveis aos valores já declarados, o que gerou a infração denominada "Insuficiência de Recolhimento", apurada no corpo do Auto de Infração do qual este Relatório é parte integrante;

- que o elemento caracterizador da qualificação da multa é o dolo, com a consequente redução ou supressão de tributo. Entendemos que no presente caso o

comportamento do contribuinte revela o elemento subjetivo do dolo, uma vez que a movimentação financeira apresenta um volume muito alto, enquanto sua escrituração reflete uma mínima parte dela;

- que deixar de escriturar movimentações tão relevantes, durante todo o período, não pode ser atribuído a equívoco ou esquecimento, mas mostra, segundo nossa convicção, a vontade clara de omitir informações aos destinatários da escrituração;

- que a empresa, conforme já dito, declarou na modalidade do Simples Nacional, o que foi mantido para o ano-calendário de 2009, tendo a auditoria tributado os valores não comprovados nesta modalidade;

- que a empresa informou na DASN apenas 12,58% das receitas apuradas pelo fisco no ano calendário de 2009. Não se trata, neste caso sob foco, de valores de pouca significância, cuja atitude omissiva em escriturá-los e declará-los ao fisco federal pudesse ser atribuída a falhas provindas da negligência nos seus controles contábil-fiscais. Ao tentar ocultar, em tese, tamanha movimentação bancária à administração tributária federal, tinha o contribuinte a consciência de que a conduta levaria a resultado ilícito;

- que o agravamento da multa, conforme já descrito no início deste relatório fiscal, a autuada foi intimada e reintimada a apresentar os extratos bancários e os livros contábeis de 2008. No entanto, ela não atendeu aos prazos estabelecidos nos termos e não apresentou os referidos documentos. Além disso, foi intimada e reintimada a comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos depósitos, mas também não o fez;

- que em ambos os casos, aguardamos até mais do que o prazo que foi solicitado, mas mesmo assim o contribuinte não apresentou nenhum dos documentos citados e nenhuma justificativa acompanhada de documentos sobre a origem dos depósitos, prejudicando o desenvolvimento dos trabalhos da fiscalização;

- que, sendo assim, o percentual da multa de ofício foi aumentado pela metade, conforme prevê o § 2º do art. 44 da lei nº 9.430/96, por não atendimento à intimação.

Em sua peça impugnatória de fls. 793/822, apresentada, tempestivamente, em 08/03/2013, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a nulidade do Auto de Infração e impossibilidade de quebra de sigilo Bancário do contribuinte sem previa Autorização Judicial, ou seja, o Auto de Infração já é insubsistente porque embasado em arbitramento de tributo realizado sem a efetiva demonstração da essencialidade desse procedimento pela Autoridade Fazendária;

- que em sede de conclusão, o assunto se encerra assim; a quebra de sigilo bancário dos contribuintes deve ser precedida de autorização judicial e pouco importa que haja legislação infraconstitucional que flexibilize a regra, porque, ela tem matiz constitucional e não comporta essa flexibilização. Por isso, se o auto de infração ora impugnado e assenta exclusivamente, como de fato é nas informações financeiras indevidamente obtidas, há aí patente nulidade que impõe seu cancelamento imediato, pois escorado em prova inegavelmente ilícita;

- que o Arbitramento de Procedimento de Arbitragem, ausência de Verificação dos Requisitos Autorizadores e Extrapolação ao Uso de Presunções por parte da fiscalização, ou seja, viu-se no tópico anterior que o auto de infração é nulo pelo simples fato de se embasar exclusivamente em prova ilícita, consistente em extratos bancários obtidos sem previa autorização judicial. Só que mesmo se a ilicitude da prova não existisse, continuaria improcedente a autuação por conta do abuso em que incorreu a Agente Fazendária no uso de presunção de receita omitida para a apuração de tributos promovida com base nos referidos extratos;

- que, portanto, dispensa-se maiores considerações sobre a ilegalidade do procedimento de arbitramento no caso em análise, simplesmente porque é clara demais essa ilicitude, ratificada integralmente pelo atual entendimento sustentado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. E sendo assim, imperioso e faz reconhecer a nulidade dos Autos de Infrações ora atacados também por esse motivo;

- que especificamente quanto à multa de ofício aplicada, neste sentido, a impossibilidade de presunção de conduto dolosa do contribuinte, necessário afastamento da qualificação da multa imposta à Impugnação e do Procedimento Fiscal para fins penais formalizado no processo nº 13629.720841/2012-43, ou seja, a autuação fiscal é indevida porque o lançamento padece de vícios insanáveis. Primeiro porque há inconsistências evidentes na apuração dos valores lançados que, por si só, retiram credibilidade ao procedimento de arbitramento realizado. Segundo porque o crédito tributário decorre unicamente da quebra do sigilo bancário da Impugnante, coisa que a Constituição Federal, a doutrina e a jurisprudência rebatem com veemência;

- que, no caso dos autos, a demonstração do dolo não acontece e, por isso, ainda que se entende pela manutenção do crédito tributário principal (tributo), o que não se espera, há que se afastar a multa qualificada indevidamente imposta à impugnante;

- que desta forma, há que se reconhecer, já que demonstrada a ausência de intuito fraudulento por parte da Impugnante, o que afasta a caracterização de condutas delituosas de índole penal tributaria, a insubsistência do procedimento de representação fiscal para fins penais, que deve ser de imediato cancelado, sob pena de infligir à Impugnante ônus e constrangimento a que não deu causa;

- que, o *ad argumentandum*, confiscatório da multa proporcional imposta à Impugnante, mesmo que se entenda pela validade do auto de infração e, e, especial, da imposição de multas, há que ser destacada a verdadeira abusividade do percentual aplicado, por razões outras além daquelas descrita no tópico anterior;

- que a penalidade imposta, ainda que, por absurdo, seja considerada legítima, deve, ao menos, receber graduação mais branda, ante a ausência de justificativa para a sua manutenção em tão alto patamar.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – MG, concluíram pela procedência em parte da impugnação e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, quanto à quebra de sigilo bancário, é de se dizer que em alguns pontos da impugnação a interessada alega que a quebra do sigilo bancário afronta a CRFB e que só pode ser solicitada ao Poder Judiciário ou se tal exame for indispensável;

- que, primeiramente, há que se considerar que o art.1º, § 3º, III da Lei Complementar nº 105/2001, dispõe que não se considera violação ao sigilo bancário o fornecimento de informações à SRF;

- que a requisição das informações bancária do contribuinte junto às instituições financeiras, foi efetuada por meio de RMF. Tal procedimento está autorizado pelo artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001;

- que quanto aos aspectos constitucionais, estes não podem ser discutidos na esfera administrativa, cabendo tal discussão apenas no âmbito do Poder Judiciário;

- que observe-se a motivação da expedição da RMF está no fato de não ter recebido os extratos bancários do contribuinte, sendo este um documento importante para que o fiscal pudesse fazer a análise dos lançamentos contábeis expressos na escrituração da interessada;

- que, registre-se, então, que não há que se falar em nulidade pela quebra de sigilo bancário, segundo afirmado pelo contribuinte;

- que o legislador estabeleceu de forma clara uma presunção legal e relativa de omissão de receita, a qual já se encontra plenamente sedimentada nas esferas de julgamento administrativo e judicial. À fiscalização cabe apenas a prova do fato indiciário, ou seja, que, regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou a origem dos valores creditados em suas contas. Ocorrido tal fato, conforme demonstrado no caso vertente, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem receitas omitidas pelo sujeito passivo. Há a inversão do ônus de prova característica das presunções legais – o sujeito passivo é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é receita tributável;

- que, no presente caso, o sujeito passivo não logrou afastar a presunção de omissão de receitas, pois não comprovou, “*mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações*” ou mesmo as existências de créditos inadequadamente considerados na autuação. Assim, os depósitos constantes das contas correntes analisadas se constituem em omissão de receitas por presunção legal;

- que, conforme relatado, houve uma depuração dos “valores creditados nas contas bancárias da empresa, com ênfase na apuração e exclusão das movimentações financeiras que não representavam recursos provenientes de receitas obtidas pela fiscalizada, como, por exemplo, estornos, devolução de cheques e transferências de investimentos para a conta corrente, que puderam ser detectados nos históricos dos extratos bancários” e posteriormente procedeu-se novamente “à análise dos extratos bancários quando identificamos créditos que se referiam a transferências entre contas e os retiramos das planilhas, visto que após análise localizamos os débitos correspondentes. Elaboramos uma nova planilha que consolidasse os dados, totalizada mensalmente, tendo como parâmetro as conclusões da Fiscalização, acima explicitada. Referida planilha encontra-se anexa a este Relatório”;

- que, quanto ao agravamento da multa de ofício, é de se dizer que da leitura do Termo de Verificação Fiscal, pode-se concluir que o contribuinte compareceu aos autos após cada intimação, com exceção daquela a que se referiu ao AC2008. O fato de as respostas

não terem sido a contento da autoridade fiscal não caracteriza a hipótese do inciso I do §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;

- que a recusa ou não comparecimento foi explícita no que se refere ao AC2008, entretanto este ano-calendário não foi objeto de lançamento. Se não há nenhum tributo lançado para o AC2008 e a multa incide sobre o tributo, obviamente não há também nenhum valor de multa a ser agravada;

- que as provas documentais devem ser trazidas com a impugnação, estando precluso o direito de a contribuinte apresentar documentos em momento outro que não o da impugnação, a menos que haja fundado motivo para tanto;

- que, quanto à qualificação da multa de ofício, é de se dizer que assim afirmou a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal. *“Analisando o quadro supra, constatamos que a empresa informou na DASN apenas 12,58% das receitas apuradas pelo Fisco no ano calendário de 2009. Não se trata, neste caso sob foco, de valores de pouca significância, cuja atitude omissiva em escriturá-los e declará-los ao fisco federal pudesse ser atribuída a falhas provindas da negligência nos seus controles contábil-fiscais. Ao tentar ocultar, em tese, tamanha movimentação bancária à Administração Tributária Federal, tinha o contribuinte a consciência de que a conduta levaria a resultado ilícito”*;

- que o contribuinte questiona a qualificação afirmando, entre outros aspectos que *“É fundamental ao deslinde da controvérsia ressaltar que o dispositivo invocado pela Auditora Fiscal para fundamentar a qualificação da multa em 150%, menciona condutas dolosas praticadas pelo contribuinte. Há que ficar comprovado então, de forma evidente, o propósito fraudulento do sujeito passivo de lesar o Erário Público. Sem isso, não estará autorizada a majoração da penalidade nos patamares impostos à Impugnante.”*;

- que a ele não assiste razão. Diante de tudo que se apurou, devidamente registrado no Termo de Verificação Fiscal, parcialmente transcrito no Relatório, pode se dizer que ficou caracterizado que o procedimento adotado pelo autuado insere-se nas hipóteses previstas no artigos 71 da Lei nº 4.502/64;

- que a conduta do contribuinte, informando na DASN apenas 12,58% das receitas apuradas pelo Fisco no ano calendário de 2009 não pode ser tratada como um simples erro. Não se trata, como afirmado pelo Fisco *“de valores de pouca significância, cuja atitude omissiva em escriturá-los e declará-los ao fisco federal pudesse ser atribuída a falhas provindas da negligência nos seus controles contábil-fiscais. Ao tentar ocultar, em tese, tamanha movimentação bancária à Administração Tributária Federal, tinha o contribuinte a consciência de que a conduta levaria a resultado ilícito.”*;

- que a expressão “em tese”, aqui utilizada, como também no Termo de Verificação Fiscal, se deve ao fato de que se houve ou não crime é fato a ser analisado no processo de Representação Fiscal para Fins Penais. Registre-se, por oportuno, que esta autoridade julgadora não é competente para quaisquer análises em processos de Representação Fiscal para Fins Penais;

- que do caráter confiscatório da multa de ofício, neste sentido, a interessada questiona ainda em sua defesa que a multa de ofício, que teria efeito confiscatório é de se dizer que o art. 3º do CTN dispõe que o conceito de tributo não abrange as sanções por atos ilícitos. Portanto, as multas pecuniárias não são alcançadas pelo Princípio em comento;

- que quanto aos lançamentos reflexos, é de se dizer que devido à relação de causa e efeito a que se vinculam ao lançamento principal, o mesmo procedimento deverá ser adotado com relação aos lançamentos reflexo, em virtude de ser decorrente;

- que segundo a regra de que o acessório segue ao principal, as mesmas razões adotadas no exame do lançamento principal de IRPJ servem também para os respectivos lançamentos reflexos, no caso de PIS, CSLL e Cofins e Contribuição Previdenciária Patronal.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO

A Lei Complementar nº 105/2001 permite que o Fisco examine informações referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso.

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configura-se omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, origem dos recursos utilizados nestas operações.

MULTA AGRAVADA. APLICAÇÃO.

O fato de as respostas às intimações ao contribuinte não terem sido a contento da autoridade fiscal, por si só, não autoriza o agravamento da penalidade.

MULTA QUALIFICADA.

A imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A decisão proferida em relação ao lançamento de IRPJ se aplica, no que couber, às exigências dele decorrentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 16/07/2013, conforme Termo constante às fl. 852, e, com ela não se conformando, a contribuinte, interpôs, tempestivamente em (12/08/2013), o recurso voluntário de fls. 853/868, instruído pelos documentos de fls. 869/ 876 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, quanto à quebra de sigilo bancário, é de se dizer que como inteiramente já se fez explícito que as exações reveladas em todos os Autos de Infrações se amolde nos ingressos de valores nas contas bancárias, cujos extratos bancários foram obtidos pela fiscalização sem a devida aquiescência do contribuinte/recorrente, com violação frontal e clara do direito a privacidade, especialmente do sigilo Bancário, (art. 5º, Inc.XII da CF/88);

- que no caso do contribuinte defendente, por razões de operacionalidade e de direito, não disponibilizou a sua movimentação financeira para a Receita Federal. Todavia, mesmo assim, consoante infere do Relatório Fiscal do processo que deu base a ação fiscal (Lançamento Fiscal) (13.629.720820/2012-28), 1º parágrafo da pagina 3, a douta fiscalização obteve as informações, quebrando o sigilo Bancário do contribuinte sem ordem judicial, lavrando, via de consequência, os AI's sob o mando de omissão de receita por manter movimentação financeira superior ao volume de receita bruta declarada;

- que, quanto à omissão de receita e depósito bancários, é de se dizer que o lançamento pautou, anteriormente, no ingresso de valores movimentados na conta-corrente do contribuinte/recorrente. Com isso, a exação vingou sob o pálio da presunção, o que, data vênua, não subsiste;

- que também não é razoável admitir-se que todas as pessoas são supostos sonegadores, até prova em contrario. Essa tese é passível de ser deduzida diante da inobservância do princípio da presunção da inocência como se debateu. E mais uma consequência dos meandros utilizados pelo legislador para garantir, a qualquer custo, os interesses do Estado Tributário;

- que, quanto à multa de ofício qualificada, é de se dizer que como bem demonstra o feito, o manejo do direito constitucional de não apresentar os extratos bancários, resultante de intimação fiscal, data vênua, em hipótese alguma está a revelar prática de ação dolosa;

- que pela descrição da matéria objeto, não vislumbra a ocorrência do evidente intuito de fraude. O “ânimo” de fugir à tributação, como é a pretensão da fiscalização, este revelado no Relatório Fiscal, não configura, por si só, evidente “intuito de fraude”. É preciso que a própria conduta para fraudulenta e tendente a esconder ou retardar o conhecimento do fato gerado por parte do fisco seja fraudulenta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, 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.

As infrações apuradas pelo Fisco se restringem a omissão de receitas provenientes de depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada. Assim, a discussão versa sobre a omissão de receitas, quantificada mediante depósitos bancários para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não logrou comprovar a origem. Em consequência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CPP, totalizando um crédito tributário de R\$ 2.222.668,53.

A decisão recorrida entendeu que a Lei Complementar nº 105/2001 permite que o Fisco examine informações referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso, configurando-se omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, origem dos recursos utilizados nestas operações, bem como entendeu que a imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Por outro lado, entendeu que o fato de as respostas às intimações ao contribuinte não terem sido a contento da autoridade fiscal, por si só, não autoriza o agravamento da penalidade, desagravando a multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao percentual de 150%.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, a 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, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando preliminar de nulidade do lançamento, bem como apresenta razões de mérito.

É de se notar, inicialmente, que entre outras razões recursais, o sujeito passivo argúi a inconstitucionalidade dos arts. 5º e 6º da Lei complementar nº 105/2001, fundamento legal mediante o qual a fiscalização teve acesso, administrativamente, à movimentação bancária da pessoa jurídica fiscalizada.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento argüida pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, quais sejam: utilização da Lei nº 10.174, de 2001 e Lei Complementar nº 105, de 2001, para solicitar os extratos bancários e quebra do sigilo bancário de forma incorreta, não cabe razão a suplicante pelos motivos que se seguem.

Como se vê o aspecto divergente estaria no entendimento que a suplicante tem de que o lançamento não pode prosperar em razão de que as provas fiscais teriam sido obtidas por autoridades fazendárias através de procedimentos inteiramente ilícitos, sob o entendimento de que o fato ocorrido foi uma solicitação indevida dos extratos bancários, ou seja, houve a quebra do sigilo bancário de forma irregular e obtenção de provas por meios ilícitos.

O presente tema tem sido muito discutido após a Lei nº 10.174, de 2001 (que alterou a Lei nº 9.311, de 1996, e passou a admitir a utilização de dados da extinta CPMF para fins de apuração de outros tributos) e, sobretudo, a Lei Complementar nº 105, de 2001 (cujos arts. 5º e 6º admitem o acesso, pelas autoridades fiscais da União, Estados e municípios, das contas de depósito e aplicações financeiras em geral), tem reflexo direto em inúmeros lançamentos que são fundamentados na existência de movimentação bancária incompatível com os rendimentos e receitas declaradas pelos contribuintes.

É sabido, que o Supremo Tribunal Federal tem determinado o sobrestamento de processos onde a discussão abrange o fornecimento das informações sobre a movimentação bancária do contribuinte, pelas instituições financeiras, diretamente ao Fisco por meio de procedimento administrativo, sem prévia autorização judicial (art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001).

Assim, resta evidente que o assunto se encontra na esfera das matérias de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, conforme o Recurso Extraordinário 601314 e que os processos estão sobrestados.

Ora, as instâncias administrativas de julgamento estão impedidas de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade, a teor do disposto no artigo 62 da Portaria MF nº 256/2009, que aprova o Regimento Interno do CARF, conforme abaixo:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A aplicação de normas constitucionais somente é possível nos casos de decisões definitivas do STF e do STJ na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/73 (Código de Processo Civil), conforme art. 62-A do Regimento Interno do CARF, a saber:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil (g.n.), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Incluído pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)

Nesse passo, como a matéria não foi definitivamente julgado pelo STF, considera-se legítima a requisição de dados e extratos bancários pela Receita Federal do Brasil diretamente às Instituições Financeiras.

Sobre o tema, aplica-se, ainda, o enunciado da Súmula nº. 2 deste Conselho:

Súmula CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Logo, é de se rejeitar a preliminar argüida pela Recorrente.

A contribuinte alega que em qualquer processo, administrativo ou judicial, cabe provar fatos e não direito, e o que se discute em sede de recurso, não é se as operações que deram origem aos depósitos foram ou não contabilizadas, mas sim se a ausência de contabilização autoriza o Fisco Federal a adotar, para o lançamento fiscal, base de cálculo diversa daquela prevista em Lei.

Expõe o seu entendimento de que o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996 define um fato que, constatado, induz à existência de receitas omitidas pelo respectivo contribuinte. Verificado tal fato, cabe ao Fisco Federal, sob pena de evidente ilegalidade, apurar qual o montante da receita omitida (que, em determinadas situações, poderá, até, corresponder ao valor total bruto dos depósitos bancários não contabilizados). Não existe previsão legal, entretanto, que autorize ao Fisco Federal adotar, para realizar lançamento fiscal, base de cálculo aleatoriamente estabelecida.

Quanto ao mérito em si, a contribuinte alega que a presente acusação baseada apenas em extratos de movimentação bancária aponta apenas frágeis indícios de ocorrência do fato gerador, que não podem servir de alicerce seguro para a caracterização do crédito tributário. Alega, ainda, que a tributação dos depósitos bancários é ilegal sob a argumentação de que os depósitos não representam receita.

Nenhuma razão assiste a contribuinte como ficará demonstrado.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado, exclusivamente, depósitos 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 receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação às quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

É conclusivo 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, na íntegra, os argumentos da 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;

Como se vê, nos dispositivos legal mencionados, 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 receitas da pessoa jurídica. 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, é 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 e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão receitas ou 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 à origem dos recursos tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como sendo receitas tributáveis e omitidas na DIPJ, efetuando os lançamentos do imposto e contribuições correspondentes. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão-somente, a inquestionável observância da legislação.

A comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito as receitas anteriormente auferidas ou já tributadas, se não for comprovada a vinculação da percepção das receitas com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de receitas 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 receitas.

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 suas contas bancárias. 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 de receitas 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 tributação 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 “júris 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 a recorrente, embora intimada 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 caracterizam, por si só, omissão de receitas e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica e nos processos decorrentes.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que a recorrente recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de receitas, 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 júris 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 a auferimento de rendimentos ou receitas (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 “júris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse apresentar provas de origem de tais receitas presumidas. 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 presunção legal autorizada.

Da análise dos autos se constata que a autoridade lançadora procedeu exatamente o que a lei lhe atribuiu como responsabilidade, ou seja, constatada a existência de movimentação bancária não contemplada na escrituração comercial, a fiscalização relacionou em planilha os depósitos, após excluir aqueles decorrentes de transferências de mesma titularidade, os estornos e demais créditos que não decorrentes da atividade comercial, e intimou a empresa a comprovar a origem do numerário depositado/creditado em suas contas. A

contribuinte não tendo apresentado provas da origem do numerário depositado, agiu corretamente a fiscalização tributando os depósitos como receita omitida.

No que diz respeito à multa qualificada aplicada, a contribuinte, em sua defesa, sustenta que é incabível a qualificação da multa de ofício, quando, não restar, perfeitamente, demonstrado nos autos, que o envolvido na prática da infração tributária procedeu com evidente intuito de fraude.

De fato, os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% sob argumento de que tendo em vista o fato de a contribuinte fiscalizada ter declarado, reiteradamente, à Receita Federal valores a menor em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, além do fato de ter movimentado volumes elevados de numerários, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996.

Resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa da contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela movimentação de quantias elevadas por meio de suas contas bancárias, inteiramente à margem da escrituração da empresa, quer pela omissão de informações à Fiscalização, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco. Ou seja, entendeu de que a movimentação de elevadas somas de numerários nas contas bancárias de sua titularidade é importante meio de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco nacional, do recebimento de receitas.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de receitas, caracterizados pela existência de depósitos bancários de elevada monta sem a comprovação de sua origem, cuja legislação de regência prevê que esta atitude caracteriza uma presunção de omissão de receitas. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que a contribuinte deixou deliberadamente de informar receitas auferidas fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que estaria comprovada, nos autos, a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando receitas auferidas e não escrituradas/declaradas.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na escrituração contábil da empresa, de contas bancárias movimentadas representativas de receitas tributáveis ocasionando a falta ou o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalina a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar de escriturar receitas auferidas (deixar de declarar receitas auferidas). Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, em sua

declaração de imposto de renda, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de receitas (depósitos bancários não justificados).

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações fornecidas pelas instituições financeiras nas quais a contribuinte possuía as suas contas bancárias e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores já existiam e não eram passíveis de tributação pelo imposto de renda. Ou seja, a suplicante não conseguiu provar que os recursos depositados/movimentados já foram tributados ou não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como depósitos bancários com origem justificada e adicioná-los a base de cálculo tributável no ano-calendário questionado.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, a movimentação bancária elevada, cuja origem não foi comprovada, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a movimentação bancária de recursos elevados e de forma reiterada sem a devida comprovação da origem, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado tendo em vista a apuração de omissão de receitas caracterizadas por depósitos bancários não justificados (presunção legal de omissão de receitas/rendimentos), o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda sobre estes valores, porém, por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria à prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável (matéria de prova), motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais valores (depósitos bancários não justificados) deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base presunção legal de omissão de receitas/rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se as premissas de que a omissão de receitas/rendimentos por presunção legal e a simples falta de inclusão de valores nas declarações de imposto de renda, em razão da forma reiterada e/ou expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja: o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata, jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de receitas / rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de receitas/rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto

sobre a omissão de receitas, já que a contribuinte esta pagando imposto à menor, ou seja, deixou de declarar receitas auferidas e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja: a de simples omissão de receitas por presunção legal.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos sobre ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 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, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declarar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá

ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - " notas fiscais frias "-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 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 n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as 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 cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

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.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do **caput** e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

*§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do **caput** sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)*

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à 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 em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.

Acórdão n.º 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que 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.

Assim, entendendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que a suplicante não logrou comprovar a origem dos valores depositados nas contas bancárias

movimentadas, bem como deixou de lançar receitas em suas declarações de imposto de renda em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada devendo ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (ilegalidade e inconstitucionalidade), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de 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, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, 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, 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. n.º 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 exigi-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 CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, se faz necessário esclarecer que Imposto Renda da Pessoa Jurídica é um tributo calculado sobre as receitas auferidas. Ou seja, é calculado levando-se em consideração as receitas auferidas e é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Assim sendo, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal.

É entendimento, neste Conselho de Recursos Fiscais, que à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais é inócua, já que 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.

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 então 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 estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Como se infere do relato, as exigências da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) decorrem do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora e mantidas de forma integral pela decisão recorrida.

Em observância ao princípio da decorrência e a certeza da relação de causa e efeito existentes entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir as irregularidades apuradas, deve-se manter o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências quer a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático. Observando que a desqualificação da multa de ofício é válida para todos os autos de infrações que compõem o presente processo.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez