



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

Processo nº 16004.001073/2006-12
Recurso nº 161.809 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.259 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ MACEDO
Recorrida 4ª. TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

O lançamento tributário efetuado nos casos em que haja comprovação de dolo, fraude ou simulação desloca o *dies a quo* do prazo decadencial para o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante determinado pela combinação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN.

LEI 10.174/01. APLICABILIDADE IMEDIATA.

Nos termos do artigo 144, §1º, do CTN, “aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ou ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

LEIS 9.311/1996 E 10.174/2001 E LEI COMPLEMENTAR 105/2001. INCONSTITUCIONALIDADE.

“O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária” (Súmula 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA PAGAMENTO ANTES DA SUA LAVRATURA. DESNECESSIDADE.

Não havendo o contribuinte apresentado DIRPF nem recolhido o tributo devido, cumpre à autoridade administrativa lançar o crédito tributário devido na forma prevista pelo Código Tributário Nacional, veículo normativo competente para tanto a teor do que dispõe o art. 146, III, ‘b’, da Constituição da República.

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA.

Os agentes do Fisco podem ter acesso a informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes desde que observados os limites da legislação infraconstitucional pátria.

ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 2º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. IMPROCEDÊNCIA.

O aumento dos poderes investigatórios da Receita Federal do Brasil não constitui violação ao art. 2º da Constituição da República. Ademais, a aferição do argumento do contribuinte, por implicar na análise da constitucionalidade dos dispositivos infraconstitucionais utilizados, não pode ser acatada, em razão da vedação expressa referida pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O artigo 42 da Lei n. 9.430/96 estabelece presunção relativa que, como tal, inverte o ônus da prova, cabendo ao contribuinte desconstituí-la.

A demonstração da existência de depósitos de origem não comprovada não requer a correspondente correlação com eventual evolução de bens e direitos do contribuinte.

A comprovação da origem dos depósitos deve ser feita pelo contribuinte de forma individualizada.

INTIMAÇÃO DO CO-TITULAR DA CONTA. RECURSOS FINANCEIROS DE INTEIRA PROPRIEDADE DO CONTRIBUINTE. DESNECESSIDADE.

Havendo o contribuinte asseverado, em inúmeras oportunidades, que a totalidade dos recursos movimentados em conta conjunta com a sua cônjuge é de sua propriedade, não há a necessidade de intimação para lavratura do auto de infração. Aplicação do preceito *pas de nullité sans grief*.

MULTA CONFISCATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

O princípio que veda o confisco, a teor do que dispõe o art. 150, IV, da Constituição da República, aplica-se aos tributos e não às penalidades. Ademais, a aferição do argumento do contribuinte, por implicar na análise da constitucionalidade dos dispositivos infraconstitucionais utilizados, não pode ser acatada, em razão da vedação expressa referida pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Comprovando-se o evidente intuito de fraude, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista na legislação de regência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INSUBSISTÊNCIA DAS ALEGAÇÕES.

Tratando-se, o caso em tela, de hipótese aparentemente prevista na Lei Federal n.º 8.137/90, determina o art. 83 da Lei 9.430/96 que seja lavrada a correspondente representação fiscal para fins penais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

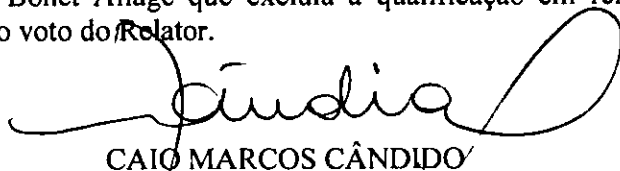
“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (Súmula nº 4 do Primeiro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

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

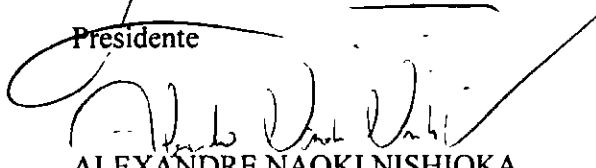
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em REJEITAR a preliminar de irretroatividade da Lei nº 10.174/2001, vencido o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage; e, por unanimidade de votos, em REJEITAR as demais preliminares. No mérito, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de ofício aplicada isoladamente pela falta de recolhimento do carnê leão, vencido o Conselheiro Caio Marcos Cândido, que a mantinha. Restaram vencidos, ainda, a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda que desqualificava a multa de ofício e o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage que excluía a qualificação em relação aos depósitos bancários, nos termos do voto do Relator.



CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente



ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

FORMALIZADO EM: 07 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamentos os Conselheiros Silvana Mancini Karam, e José Raimundo Tosta Santos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 2890/2945) interposto, em 07 de agosto de 2007, contra o acórdão de fls. 2848/2877, do qual o Recorrente teve ciência em 13 de julho de 2007 (fls. 2883), proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 2615/2630, lavrado em 24 de novembro de 2006 (ciência em 05 de dezembro, fls. 2652), em decorrência de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI, omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas sujeitos a carnê-leão, omissão de rendimentos da atividade rural, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, verificadas nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações do Recorrente da seguinte forma:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fls. 2615 a 2630, acompanhado dos demonstrativos de fls. 2631 a 2644 e Termo de Constatação Fiscal de fls. 2596 a 2614, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas anos-calendário de 2000 a 2004, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 2.124.164,07, dos quais, R\$ 690.262,85 são referentes a imposto, R\$ 1.035.394,26 são cobrados a título de multa proporcional, R\$ 388.636,94 correspondem a juros de mora calculados até 31/10/2006 e R\$ 9.870,02 à multa exigida isoladamente.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 2617 a 2630, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

1. Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, conforme demonstrado no item 2.2 do Termo de Constatação Fiscal em anexo. Os valores tributáveis, data dos fatos geradores e enquadramento legal encontram-se descritos às fls. 2617/2620;
2. Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme demonstrado no item 2.3 do Termo de Constatação Fiscal em anexo. Os valores tributáveis, data dos fatos geradores e enquadramento legal encontram-se descritos às fls. 2620/2621;
3. Omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de previdência privada e/ou FAPI, conforme demonstrado no item 2.1 do Termo de Constatação Fiscal em anexo. Os valores tributáveis, data dos fatos geradores e enquadramento legal encontram-se descritos às fls. 2622/2623;
4. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme demonstrado no item 2.3 do Termo de Constatação Fiscal em anexo. Os valores tributáveis, data dos fatos geradores e enquadramento legal encontram-se descritos às fls. 2623/2624;

5. Omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, conforme demonstrado no item 2.4 do Termo de Constatação Fiscal em anexo. Os valores tributáveis, data dos fatos geradores e enquadramento legal encontram-se descritos às fls. 2624/2625;

6. Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme demonstrado no item 2.5 do Termo de Constatação Fiscal em anexo. Os valores tributáveis, data dos fatos geradores e enquadramento legal encontram-se descritos às fls. 2625;

7. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações conforme demonstrado no item 1 do Termo de Constatação Fiscal em anexo. Os valores tributáveis, data dos fatos geradores e enquadramento legal encontram-se descritos às fls. 2626/2629;

8. Falta de recolhimento do imposto de renda da pessoa física devido a título de carnê-leão, apurada conforme... Os valores das multas isoladas e respectivas datas, bem como o enquadramento legal, encontram-se descritos às fls. 2629.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 150%, com base no artigo 44, inciso II, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 e a multa isolada no percentual de 75%.

O Termo de Constatação Fiscal de fls. 2596 a 2674, dá conta que o Termo de Início de Ação Fiscal foi recebido pelo contribuinte em 15/02/2006, solicitando extratos bancários, origem dos recursos, relação dos rendimentos tributáveis auferidos, livro-caixa da atividade rural e justificativa da razão de estar omissa da entrega das declarações de ajuste anual, tendo o contribuinte apresentado em 24/04/2006 suas DIRPFs, mesma data em que foram retificadas as DIRPFs do cônjuge.

Consta, ainda, em apertada síntese, que após análise dos documentos, circularização, DIRF, e exclusão dos créditos comprovados, foi lançada omissão de rendimentos dos créditos bancários de origem não comprovada. Os créditos cuja origem restaram comprovadas e que, sendo tributáveis, não foram oferecidos à tributação pelo contribuinte, foram objeto de lançamento de acordo com a sua natureza.

O Fiscal autuante esclarece que a multa de ofício foi aplicada no percentual de 150% por restar configurada a intenção do contribuinte em não apresentar as suas DIRPFs (não podendo prosperar a alegação de que estava omissa da entrega das DIRPFs em razão de um lapso de sua parte, não só pelas circunstâncias pessoais do contribuinte – renomado advogado e professor de Universidade – bem como por todos os comprovantes de rendimentos que o próprio contribuinte trouxe aos autos, demonstrando que tinha plena consciência de seus atos), com o propósito específico de retardar o conhecimento das infrações ocorridas, ocultando rendimentos tributáveis e omitindo em documento público valor que dele deveria constar (fez constar em escritura pública valor inferior ao da alienação tendo admitido quando da comprovação das origens dos créditos bancários o efetivo valor recebido na venda do imóvel rural denominado Fazenda Jardim).

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais que originou o processo nº 16004.001074/2006-67, que se encontra apenso.

Cientificado do lançamento em 05/12/2006 (AR de fls. 2652), o contribuinte apresentou, em 02/01/2007, a impugnação de fls. 2658 a 2696, subscrita por procuradores (documento de fls. 2699), acompanhada dos documentos de fls. 2700 a 2832, na qual alega, em resumo, que:

PRELIMINARMENTE

DECADÊNCIA

- sendo que o contribuinte tomou ciência do auto de infração em 04/12/2006 (sic), a autuação relativa aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro de 2000 e novembro de 2001, encontra-se fulminada pela decadência, estabelecendo o Código Tributário Nacional, no seu artigo 156, que a prescrição e a decadência é modalidade de extinção do crédito tributário (transcreve doutrina sobre o instituto da decadência);

NULIDADE POR VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

- o princípio da irretroatividade das leis foi atingido no que diz respeito à aplicação ao caso – omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários – dos dispositivos legais insertos na Lei Complementar nº 105/2001 e na Lei nº 10.174/2001, que autorizam o Fisco a quebrar o sigilo bancário sem necessidade de um provimento jurisdicional favorável, pois tais normas não poderiam ser aplicadas a fatos geradores que ocorreram antes da sua edição, menos, ainda, pela restrição imposta pelo parágrafo terceiro do artigo 11 da Lei nº 9.311/96;

- em nosso sistema jurídico a regra de que a lei nova não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada está inserida no Texto Constitucional, impedindo que a legislação infraconstitucional, ainda que de ordem pública, retroaja para alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou a coisa julgada, ou que o Juiz a aplique retroativamente;

- impõe-se a declaração de nulidade da autuação e conseqüente exoneração do crédito tributário, configurados a ofensa aos princípios emanados do Texto Constitucional e em especial aos mandamentos contidos no art. 5º, incisos X, XII, XXXVI e XL, bem como ao artigo 6º da Lei de Introdução do Código Civil e ao artigo 105 do Código Tributário Nacional (transcreve jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região);

NULIDADE DO LANÇAMENTO – AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO

- nos termos do art. 114 do CTN, somente quando ocorre no mundo fenomênico um fato que, em todos os seus exatos contornos, corresponde a uma hipótese de incidência, é que surge a obrigação tributária, ensejando a efetivação do lançamento que constituirá o correspondente crédito tributário;

- se não há exata correspondência entre o fato e a dita norma de incidência, não há como surgir obrigação tributária e, em tal hipótese, caso fosse efetuado lançamento, este estaria eivado de nulidade;

- em relação ao item 7 das infrações - não há norma que prescreva que depósitos bancários constituem fatos geradores do imposto de renda, existindo norma contrária – Decreto-lei 2.471/88 e a Súmula 182 do TFR - em sendo assim, o lançamento está contaminado pelo vício da ILEGALIDADE;

- em relação aos itens 1, 2, 3, 4, 5 e 6 – também inexiste a pretendida vinculação, pois todos envolvem fatos do conhecimento do Fisco (pela retenção do

imposto de renda na fonte sobre os rendimentos descritos nos itens 1 e 2, pelas informações fornecidas pelas fontes pagadoras no que concerne aos itens 1, 2 e 3, e pelas informações fornecidas pelos cartórios de registro de imóveis no que concerne ao item 6), os próprios dados para lançamento foram extraídos dos Livros Diário e Caixa do impugnante e este não se omitiu de fornecer as informações requeridas pelo Fisco, como se verifica na própria Constatação Fiscal, assim, quando a fiscalização menciona omissão de rendimentos e assim o classifica inclusive para imposição de penalidade agravada, na realidade o fato ocorrido foi falta de apresentação de declaração de rendimentos, sujeito à penalidade prevista no artigo 964 do RIR/99;

NULIDADE PROCESSUAL. INOBSERVÂNCIA DE RITO PROCEDIMENTAL

- nos termos do art. 844 do RIR/99, deveria ter sido dada a alternativa de pagamento do imposto no início do procedimento, pois anteriormente ao início da ação fiscal, a única infração constatada foi a falta de apresentação da declaração;

NULIDADE POR AFRONTA À CONSTITUIÇÃO

- a autuação violou os comandos constitucionais do art. 5º, incisos X e LVI;
- importante ressaltar que a Lei nº 9.311/1996 apenas autoriza a utilização dessas informações acobertadas pelo sigilo bancário por parte da Secretaria da Receita Federal para que promova a fiscalização e arrecadação da CPMF, e por outro lado veda explicitamente a sua utilização sob qualquer pretexto nos procedimentos tendentes a constituir crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos que não a própria CPMF, nos termos do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96;
- o art. 11, § 3º da Lei nº 9.311/96 torna ilegais e irregulares outros procedimentos que não os vinculados especificamente à CPMF, em razão de dados obtidos a partir da mesma contribuição;
- o artigo 10 (sic) da Constituição Federal, define a República Federativa do Brasil como um “Estado democrático de Direito”, consagrando, em seu artigo 2º, o postulado da separação de poderes;
- nesse sentido, conclui que não podem prosperar procedimentos de quebra de sigilo bancário carentes de autorização dos órgãos competentes para tanto, ou seja, os jurisdicionais, ou aqueles aos quais são atribuídos poderes próprios das autoridades judiciais, conforme o artigo 58, §3º. da CF;
- o ordenamento jurídico brasileiro consagra o Princípio da Irretroatividade das Leis, violado na autuação da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada;

NULIDADE POR AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL, DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE

- resta configurada ofensa aos princípios da verdade material, da legalidade e da tipicidade, pois o que ocorreu não foi omissão de rendimentos e sim atraso/falta de entrega de declaração, e sendo que o próprio fiscal autuante relata que o impugnante ofereceu as provas dos rendimentos, incidindo nas mesmas nulidades a imposição da multa agravada;

NULIDADE POR AFRONTA À VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO – DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA E MULTA AGRAVADA – EXCESSO DE EXAÇÃO

- o auto de infração configura duplicidade de incidência ao tributar depósitos bancários tidos como receita omitida e, paralelamente, tributar, a título de omissão de rendimentos, valores provenientes da atividade rural e de serviços prestados, pois é certo que os depósitos bancários provêm, alternativamente, ou da atividade rural ou de prestações de serviços, sendo que tal duplicidade de incidência caracteriza confisco, constitucionalmente vedado;

- a duplicidade de incidência e a multa agravada configuram excesso de exação a apontar a nulidade da autuação;

PRINCÍPIO DO ÔNUS DA PROVA A QUEM DELA APROVEITA

- a autoridade lançadora não provou as omissões de rendimentos, sendo dela o ônus da prova;

MÉRITO

- a única infração verificada foi atraso/falta de entrega de declaração de rendimentos, sujeita à multa do art. 964, inciso I, “a”, do RIR/99;

- como o impugnante apresentou as provas dos rendimentos recebidos, não tem lugar a aplicação da multa agravada, que só cabe nos casos de evidente intuito de fraude, sendo que fraude não se presume (transcreve jurisprudência administrativa);

- não tendo sido apontados, no enquadramento legal da multa, os dispositivos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, descabe a exigência da multa agravada e a representação fiscal para fins penais;

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

- transcreve jurisprudência sobre a ilegitimidade de lançamento com base apenas em depósitos bancários, cujo entendimento cristalizou-se com a edição da súmula nº 182 do TFR;

- os dispositivos da legislação do Imposto de Renda são enfáticos ao estabelecer condições para que o Fisco autue por omissão de receita, exigindo que esta pretendida omissão seja previamente verificada e provada, o que não aconteceu na autuação de que se trata, na qual a omissão foi apenas presumida;

- os depósitos bancários não correspondem necessariamente a rendimentos, e, caso se admitisse que a sua totalidade correspondesse a rendimentos ter-se-ia que descontar os valores correspondentes a deduções, custos e despesas, entre outros – não há como tributar a totalidade dos depósitos;

- depósito bancário não é renda nem fato gerador do imposto de renda, o auto está calcado em mera presunção não prevista em Lei, o Decreto-Lei nº 2.471/88, em seu artigo 9º, mandou cancelar e arquivar processos cuja autuação se fundamenta em depósitos bancários, portanto o auto de infração peca pela ilegalidade (transcreve jurisprudência administrativa);

- a presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois a experiência haurida

com os casos anteriores evidenciou que entre esses dois fatos não havia nexo causal, vale dizer, constatou-se não haver liame absoluto entre o depósito bancário e o rendimento omitido (transcreve doutrina e jurisprudência);

- a existência do depósito serve para sugerir uma presunção de aquisição de renda, mas não se pode construir exigência de tributo a partir de presunção, assim caberia ao Fisco comprovar que tais depósitos constituíssem ou refletissem efetiva aquisição de disponibilidade de renda, que é o fato gerador legalmente fixado, na formulação estrita do artigo 43 do CTN, para gerar a obrigação tributária (transcreve jurisprudência);

- inexistiu acréscimo patrimonial injustificado que pudesse justificar a autuação a título de rendimentos omitidos (transcreve jurisprudência administrativa);

AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO – PECULIARIDADES RELACIONADAS À ATIVIDADE

- o impugnante exerce a advocacia e a movimentação bancária origina-se, em seus vários itens, de transações realizadas no interesse de seus clientes devendo o profissional do Direito, de acordo com o Código de Ética e o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, manter sigilo absoluto de todas as transações realizadas no interesse de seus clientes, podendo sofrer sanção disciplinar da Ordem dos Advogados se quebrar o sigilo (transcreve jurisprudência);

O CONCEITO DE RENDA/RENDIMENTOS

- a autuação identifica os conceitos de renda com os de movimentação financeira, o que revela equívocos, gerando excesso de exação;

- assim como os valores dos depósitos bancários podem corresponder a valores de ressarcimentos de custas e despesas, a empréstimos, a pagamento de empréstimos ou transferências, os valores de ingressos relativos à atividade rural podem ser representativos de financiamentos ou de empréstimos, sem contar o fato de que dos valores das receitas efetivas podem ser excluídos os das despesas correspondentes, de custeio, de investimento ou outras;

MULTAS ISOLADAS

- a jurisprudência tem afastado a aplicação da multa isolada, concomitantemente com a multa de ofício, por configurar dupla penalidade para a mesma infração (transcreve jurisprudência administrativa);

CONTAS CONJUNTAS

- fica prejudicado o lançamento em relação a 50% dos valores, pois não houve intimação do segundo titular das contas conjuntas (transcreve jurisprudência administrativa);

DESCABIMENTO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS E DA MEDIDA CAUTELAR – DAS PROVAS – DAS MULTAS – DOS JUROS

- requer o cancelamento da Representação Fiscal Para Fins Penais, pela inexistência de indício ou prova de crime e ausência de capitulação legal e o cancelamento da Medida Cautelar Fiscal pela ausência de suporte fático que possa justificá-la (inexistência das condições previstas nos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.397/92);

- protesta pela apresentação posterior de novos documentos;

- requer o cancelamento das multas pois, não tendo ocorrido as infrações apontadas, incabível a pretendida incidência da norma sancionante;

- requer a exclusão dos juros à TAXA SELIC, por infringir o disposto no art. 192, §3º da Constituição Federal e o parágrafo primeiro do artigo 161 do Código Tributário Nacional, além de possuir natureza remuneratória (transcreve doutrina)" (fls. 2850/2856).

A Recorrida julgou procedente em parte o lançamento, através de acórdão que teve a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos de lançamento de ofício da multa isolada, é o primeiro dia do exercício seguinte ao vencimento da obrigação.

NULIDADE

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, tendo sido os atos e termos lavrados por servidor competente e respeitado o direito de defesa do contribuinte, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI.

Nos termos do art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

SIGILO BANCÁRIO.

Havendo procedimento administrativo regularmente instaurado, não constitui quebra do sigilo bancário a obtenção, pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes com base em valores da CPMF.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº 9430/96, que teve vigência a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento.

Excluem-se da tributação os valores cuja origem restou comprovada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - SIMULTANEIDADE.

É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, porquanto são multas aplicáveis sobre bases de cálculo distintas e penalizam infrações diferentes.

MULTA ISOLADA. PENALIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.

Aplica-se a penalidade menos severa estabelecida em medida provisória posterior a prevista na lei vigente ao tempo da autuação.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

A utilização da taxa SELIC como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Lançamento Procedente em Parte" (fls. 2848/2849).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 2890/2945, no qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação, bem como requereu a anulação/cancelamento do lançamento tributário ou, ao menos, a exclusão da multa de ofício e da multa qualificada. Ainda, pede o cancelamento da Representação Fiscal para Fins Penais e da Medida Cautelar Fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Trata-se de auto de infração referente aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, decorrente de (I) omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica com e sem vínculo empregatício; (II) omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI; (III) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física; (IV) omissão de rendimentos da atividade rural; (V) omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos; (VI) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada; (VII) falta de recolhimento da antecipação do imposto devida em carnê-leão.

Alega o contribuinte, em fase recursal, que (I) não teriam sido comprovados o dolo, a fraude ou a simulação necessários para o deslocamento da regra decadencial para o

art. 173, I, do CTN, razão pela qual parte dos débitos estaria alcançada pela decadência; (II) seria nulo o auto de infração, tendo em vista a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/2001 e, bem assim, da Lei Ordinária nº. 10.174/2001; (III) estaria fulminado pela nulidade o auto de infração, tendo em vista a ausência de vinculação entre a falta de entrega das DIRPFs referentes aos períodos fiscalizados e o lançamento tributário perpetrado *in casu*; (IV) deveria o Fisco, antes de lavrar o auto de infração, intimar o contribuinte para pagar o tributo devido; (V) teria havido violação à Constituição Federal no que concerne à “quebra do sigilo bancário”, em especial em virtude do dever de sigilo da atividade exercida pelo contribuinte (advocacia); (VI) houve violação ao artigo 2º da Constituição da República, ao permitir-se a extensão dos poderes investigatórios da Receita Federal do Brasil; (VII) teria havido excesso de exação, com violação ao princípio que veda o confisco com a cobrança excessiva de multas, equivalente a 225% do montante principal do tributo, sendo descabida, ainda, a aplicação de multa qualificada *in casu*; (VIII) não houve prova da demonstração da ocorrência do fato gerador, o que caberia à autoridade pública fazer, a teor do que dispõe o art. 333 do Código de Processo Civil; (IX) é descabido o lançamento tributário com base, apenas, em depósitos bancários; (X) é improcedente o lançamento da multa isolada em concomitância com a multa de ofício; (XI) não teria havido a necessária intimação do co-titular da conta-corrente, o que faria cair por terra o lançamento; (XII) uma análise do patrimônio do contribuinte permitiria concluir que não houve acréscimo patrimonial deste na mesma proporção dos rendimentos que se consideraram omitidos; (XIII) descabida a lavratura de “representação fiscal para fins penais”, em virtude da ausência dos pressupostos da Lei nº 8.137/92; (XIV) seria expressamente descabida a cobrança de juros acima da alíquota de 12%.

No que concerne à preliminar de decadência, levantada pelo contribuinte em sua peça impugnatória e posteriormente reiterada no recurso voluntário ventilado, tenho para mim que improcede.

De fato, muito embora já tenha este relator se pronunciado, em diversos arestos desta colenda câmara, no sentido de que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPF, estão sujeitos à regra decadencial exposta no artigo 150, §4º, do CTN, fato é que no referido dispositivo legal encontram-se expressamente ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, às quais, entende de forma uníssona a doutrina e a jurisprudência, aplica-se o prazo decadencial previsto pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Pois bem. Entendo, e adiante explicitarei a razão deste posicionamento, que há provas suficientes no processo administrativo que resta submetido à análise de que o Recorrente incorreu na figura do “dolo”, cujo intuito seria postergar ou mesmo impossibilitar o recolhimento do tributo devido.

Antes de adentrar no *meritum causae*, no entanto, entendo oportuno para analisar o presente caso, preliminarmente, definir o que se entende por “dolo”, na acepção albergada pelo direito tributário pátrio, mais especificamente nos artigos 149, VII, do CTN, combinado com o estatuído pelo art. 150, §4º, do mesmo diploma legal.

A respeito, cumpre reportar ao conceito estabelecido no direito civil, valendo trazer à baila, nesse soar, a lição do saudoso Caio Mário, *in verbis*:

“O mecanismo psíquico do dolo, por ação ou omissão, é o mesmo, e se verifica na utilização de um processo malicioso de convencimento, que produza na vítima um estado de erro ou de ignorância, determinante de uma declaração de

vontade que não seria obtida de outra maneira” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil – Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral de Direito Civil. 22ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 527).

Uma breve leitura do que se encontra assente a respeito do conceito de “dolo” no direito civil é insuficiente para a sua compreensão no âmbito do direito tributário, todavia. Isto porque, à luz do que dispõe o atual artigo 147 do Código Civil, em consonância com aquilo que a doutrina e a jurisprudência consolidaram, o dolo tem por intuito induzir o outro contratante ou permitir que permaneça com uma noção distorcida da realidade. Isto é, o dolo, para o direito civil, está adstrito à constatação que uma das partes tenha agido de forma a ludibriar a correta e integral concepção da realidade da outra ou das demais, impedindo-a(s) de ter a correta concepção dos fatos.

A noção em direito tributário, ao contrário, é um pouco distinta, eis que a malícia volta-se a ludibriar o Fisco, ocultando-lhe, de forma comissiva ou omissiva, aspectos relacionados com a real ocorrência do fato gerador. Concorde-se, portanto, neste ponto, com Heleno Taveira Tôrres, para quem *“o dolo, em matéria tributária, não dispõe de autonomia para os fins de qualificar atos, comissivos ou omissivos, de exigibilidade de tributos.”* (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 354). Isto é, o dolo, como figura autônoma, não se afigura suficiente para determinar a exigibilidade de tributos ou para desconsiderar negócios jurídicos válidos, mas para, a partir de sua verificação *in concreto*, determinar a ampliação do prazo decadencial, qualificar a multa imposta, dentre outros efeitos típicos.

Feitas estas breves considerações conceituais, cumpre mover à análise do caso concreto.

Nesse sentido, um aspecto inicial salta aos olhos deste julgador: o Recorrente, no que toca ao período fiscalizado (anos-calendário de 2000 a 2004), deixou de apresentar as DIRPFs respectivas, apenas vindo a fazê-lo após o início do processo de fiscalização. Efetivamente, conforme se verifica das fls. 175/269 destes autos, o contribuinte apenas cumpriu com seu dever instrumental de apresentar as declarações de rendimentos referentes aos anos-calendário fiscalizados no dia 24/04/2006, sob a justificativa de que teria havido um “lapso” de sua parte.

Ora, interessante destacar que o contribuinte é advogado e ocupa o cargo de professor universitário (termo de constatação fiscal, fls. 2611), razão pela qual afigura-se bastante improvável, se não impossível, que efetivamente referido “lapso” tenha ocorrido. Ademais, como se sabe, os prazos de apresentação das declarações de imposto de renda são diuturnamente veiculados na mídia, de maneira que, por mais esse motivo, o “esquecimento” reiterado no período de mais de cinco anos é ontologicamente improvável.

Mais do que isso, não apenas “esqueceu-se” o Recorrente de apresentar as declarações de imposto de renda, mas, igualmente, de efetuar o pagamento do imposto devido, seja no que toca aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, seja naqueles em que compete ao contribuinte antecipar, em caráter definitivo, o seu recolhimento, como nos casos de ganho de capital decorrentes de alienação de imóveis.

Aliás, no que concerne ao ganho de capital apurado em virtude da alienação de imóvel rural pelo contribuinte, no valor de R\$ 460.000,00, observa-se que o Recorrente

igualmente reduziu a base de cálculo do imposto para o valor de R\$ 260.000,00, sem que houvesse qualquer justificativa fática ou jurídica para tanto.

À guisa do volume de rendimentos recebidos ao longo de todos os anos-calendário fiscalizados e diante da ausência totalmente injustificada da própria entrega das DIRPFs às autoridades públicas no exercício competente, deixando de oferecer quaisquer dos rendimentos à tributação, parece-me que houve, efetivamente, dolo por parte do contribuinte, com o intuito de furtar-se ao recolhimento do imposto devido.

Vale frisar, neste passo, que a legislação referente ao processo administrativo fiscal federal (Decreto nº 70.235/72), tal qual o Código de Processo Civil, consagra o princípio do livre convencimento motivado, outorgando aos julgadores a prerrogativa de analisarem, de acordo com regras de experiência, a prova produzida nos autos, de maneira a formar o seu convencimento.

Assim é que, com fulcro em tal prerrogativa, e à guisa dos elementos fáticos e pessoais do contribuinte (advogado e professor universitário), julgo desprovida de fundamento a falta de oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, em especial pelo fato de que, segundo demonstra o agente fiscal em seu termo de constatação fiscal, a última DIRPF apresentada pelo contribuinte remonta ao longínquo ano de 1994.

Verificada e comprovada a ocorrência de “dolo” por parte do contribuinte, desloca-se a contagem do prazo decadencial para a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, tendo, pois, como *dies a quo*, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido lançado.

Este é o entendimento reiterado por esta Câmara, consoante se extrai das seguintes ementas, ora trazidas à baila:

“PRAZO DE DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O lançamento apenado com multa qualificada afasta as regras de decadência estabelecidas no parágrafo 4º. do artigo 150 do CTN, incidindo aquelas fixadas no artigo 173, I, do mesmo Código. Inicia-se, pois, a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao em que o lançamento poderia ter sido efetuado, desde que caracterizado o intuito de dolo, fraude ou simulação.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário 156.999, Relatora Conselheira Silvana Mancini Karam, sessão de 06/03/2008)

“DECADÊNCIA - Configurada a existência de dolo, afasta-se a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º. do CTN, incidindo o artigo 173, inciso I do mesmo diploma legal.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário 140.347, Relatora Conselheira Silvana Mancini Karam, sessão de 20/10/2005)

Assim, no que toca aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste (IRPF), tem-se que apenas poderia ter sido lançado o crédito tributário após o decurso do prazo outorgado aos contribuintes para a entrega da declaração de ajuste, isto é, após o mês de abril do ano seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador (31.12).

Desta feita, sendo objeto do presente auto de infração os rendimentos auferidos nos anos-calendário de 2000 a 2004, tem-se que poderia ter sido lançado o crédito tributário até 31.12.2006, tomando-se como *dies a quo* do prazo decadencial, para os rendimentos auferidos no ano-calendário de 2000, o dia 1º de janeiro de 2002 (primeiro exercício após o mês de abril de 2001).

Por essas razões, aplicando-se a regra insculpida no art. 173, I, do CTN, verifica-se que inexistiu a alegada decadência, no que concerne aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste, eis que a ciência do auto de infração ocorreu no dia 05/12/2006, dias antes do prazo fatal. No que toca ao montante devido em razão da alienação de bem imóvel rural, no ano de 2001, igualmente inexistente a alegada decadência, eis que, aplicando-se o prazo do art. 173, I, do CTN, igualmente o prazo findaria no último dia útil do ano de 2006, o que não ocorreu.

Verificada, pois, a inexistência da decadência, tal como argüido pelo Recorrente, cumpre analisar a alegação de que teria havido violação ao princípio da irretroatividade, ora tomado em sua acepção de limite objetivo da segurança jurídica.

Nesse passo, aduz o Recorrente que viola a Constituição da República a aplicação retroativa da Lei Federal nº 10.174/2001 e da Lei Complementar nº 105/2001, que autorizam a utilização dos dados bancários do contribuinte para apuração de eventuais créditos tributários decorrentes da aplicação da presunção referida pelo art. 42 da Lei Federal nº 9.430/96, e, bem assim, que não seria cabível a lavratura de auto de infração com supedâneo apenas na movimentação bancária do contribuinte.

Quanto à primeira alegação, é entendimento assente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na esteira do que estatui o art. 144, § 1º, do CTN, que a utilização de técnicas procedimentais, cujo escopo é possibilitar um maior leque de opções para a fiscalização, como é o caso das leis referidas pelo Recorrente, é permitida no que toca aos rendimentos auferidos anteriormente à sua vigência, respeitado, no entanto, o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário. Confirma-se:

“QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO - RETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001 - POSSIBILIDADE – A Lei Complementar nº 105, de 2001, por tratar de aspectos processuais da atividade do lançamento tem aplicação imediata, não oferecendo conflitos de direito intertemporal. Destarte, revela-se descabida a arguição de nulidade em decorrência da quebra do sigilo bancário realizada em procedimento fiscal em consonância com a referida Lei Complementar.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 150.912, Relator Conselheiro José Raimundo Tosta Santos, sessão de 22/01/2008).

“APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, de 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, a Lei nº 10.174, de 2001, nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável essa legislação, por força do que dispõe o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.”

(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 153.401, Relatora Conselheira Heloísa Guarita Souza, sessão de 24/01/2008).

“LC Nº 105 E LEI Nº 10.174, DE 2001 - RETROATIVIDADE - As normas que autorizaram o acesso à movimentação bancária dos sujeitos passivos e a sua utilização para constituição de créditos tributários apresentam natureza procedimental, sendo, portanto, também aplicáveis a fatos pretéritos, ex vi do disposto no § 1º do art. 144 do CTN.”

(1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 150.912, Relator Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, sessão de 25/05/2006)

No que tange à segunda alegação, de acordo com a qual não seria legítimo presumir-se a renda com base em extratos que demonstram movimentação bancária, entendo que é igualmente desprovida de fundamento. Nesse sentido, cumpre trazer à colação o estatuído pelo artigo 42 da Lei 9.430/96, *in verbis*:

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

§1º. O valor das receitas ou dos 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.”

Na realidade, instituiu o referido dispositivo autêntica presunção legal relativa, cujo condão é justamente o de inverter o ônus da prova, atribuindo-o ao contribuinte, que passa a ter o dever de refutá-la.

Como é cediço, a presunção, seja ela *hominis* ou legal, é meio de prova que prescreve o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Ou seja, provando-se diretamente o fato indiciário, tem-se, por conseguinte, a formação de um juízo de probabilidade com relação ao fato presumido que, a partir de então, necessita ser afastado pelo contribuinte.

No caso dos autos, prova-se especificamente a ocorrência de movimentações bancárias injustificadas, decorrendo desta comprovação o reconhecimento da omissão de rendimentos na apuração da base de cálculo do IRPF.

Nesse sentido, a presunção relativa referida pelo artigo 42 da Lei nº. 9.430/96 é legítima, não ferindo, em nenhum ponto, a legislação tributária em vigor.

Note-se, ainda, que a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), segundo a qual seria insuficiente para comprovação da omissão de rendimentos a simples verificação de movimentação bancária, consubstancia jurisprudência firmada anteriormente à edição da Lei nº. 9.430/96, motivo pelo qual não deve ser aplicada.

A 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por sua vez, já consolidou entendimento de acordo com o qual, a partir da edição da Lei nº. 9.430/96, é válida a presunção em referência, sendo ônus do Recorrente desconstituí-la com a apresentação de

provas suficientes para tanto. É o que se depreende das seguintes ementas, destacadas dentre as inúmeras existentes sobre o tema:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 158.817, Relatora Conselheira Núbia Matos Moura, sessão de 24.04.2008)

“LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 141.207, Relator Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 22.02.2006).

É preciso asseverar, por oportuno, que tanto o Decreto 70.235/72, em seu artigo 26-A, quanto a própria jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), representada pela Súmula nº 02 do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, são claros ao impedirem a análise de inconstitucionalidade de normas, razão pela qual desde já reconheço a improcedência das alegações do Recorrente.

No que toca ao item (III), isto é, a suposta ausência de vinculação entre o lançamento tributário efetuado e o respectivo fato gerador, assevera o Recorrente que, em virtude da inexistência de vinculação entre os depósitos bancários e o conceito de renda, e, mais ainda, em razão do conhecimento pelo Fisco dos demais rendimentos omitidos pelo contribuinte, não haveria qualquer nexo causal entre a conduta de deixar de apresentar a declaração de ajuste anual e o crédito tributário exigido.

Ora, como se infere de todo o arcabouço fático juntado aos autos, não foi apenas o fato de haver deixado o contribuinte de cumprir o dever acessório de entregar a

declaração que teria ensejado a lavratura do auto de infração, mas o fato jurídico do “não-pagamento”, vertido nas provas robustamente produzidas.

Com efeito, demonstrou-se, ao longo de toda a fiscalização, que não apenas deixou o contribuinte de recolher o montante de imposto de renda devido, relativo aos anos-calendário de 2000 a 2004, como, igualmente, deixou de apresentar todas as declarações de ajuste correspondentes ao período fiscalizado.

Trata-se, portanto, de dois fatos jurídicos distintos: (I) o atraso na entrega da DIRPF relativa aos anos-calendário de 2000 a 2004, que autorizaria a cobrança de uma penalidade legalmente prevista pelo citado art. 964 do RIR/99; e, igualmente, (II) a ausência do correspondente recolhimento da exação devida no período fiscalizado.

Assim, não vejo qualquer pertinência lógica nas alegações do Recorrente, eis que, conforme comprovado nos autos, houve, efetivamente, omissão de rendimentos, apta a ensejar o presente lançamento de ofício. Frise-se, uma vez mais, que não são os depósitos bancários de origem não comprovada que são alçados à qualidade de hipótese de incidência do IRPF, mas, apenas, são eles tomados como presunção relativa de renda do contribuinte, invertendo-se o ônus da prova para este, na forma do art. 42 da Lei Federal nº 9.430/96.

Por outro giro, a presunção relativa gerada em virtude dos depósitos bancários de origem não comprovada é técnica probatória eleita pelo legislador para configurar omissão de rendimentos por parte do contribuinte e, por esta razão, inexiste a alegada desvinculação entre o fato gerador e o crédito tributário exigido.

Por tais razões, inclusive, havendo presunção relativa militando em favor do Fisco, cumpre ao contribuinte comprovar que os depósitos percebidos não constituem rendimento seu, invertendo-se, pois, o *onus probandi*, e refutando-se, destarte, o alegado pelo contribuinte no item “VIII” (parágrafo 3º deste voto), não havendo que se falar, outrossim, em necessária demonstração pelo Fisco do incremento patrimonial do contribuinte à idêntica proporção, como alegou o Recorrente (item “XII” do parágrafo 3º deste voto).

Quanto à alegação de que deveria o Fisco intimar o contribuinte para o pagamento do tributo devido antes da lavratura do auto de infração, igualmente afigura-se descabida.

De fato, dispõe o Código Tributário Nacional o seguinte:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (...)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Analisando-se, em conjunto, os referidos dispositivos legais percebe-se que (I) compete ao contribuinte ou responsável do tributo, nos casos em que sujeito ao lançamento por homologação, constituir o crédito tributário (relação jurídico-tributária) e recolher, antes de qualquer exame por parte da autoridade administrativa, o montante do tributo devido; e (II) nos casos em que seja equivocada a constituição do crédito tributário pelo contribuinte ou mesmo naqueles em que deixe ele de recolher antecipadamente o valor devido, compete à Administração Pública lançar de ofício o crédito não adimplido pelo contribuinte.

Diante dos referidos dispositivos legais, em especial por ser a matéria do lançamento sujeita à lei complementar, a teor do que estatui o art. 146, III, “b”, da Carta Magna, verifica-se que inexiste qualquer óbice à lavratura do auto de infração nos casos em que constatada omissão ou inexatidão do contribuinte no exercício do mister que lhe atribui a legislação ordinária em conjunto com o art. 150 do CTN.

Nesse passo, não havendo o Recorrente constituído o crédito tributário a partir da entrega da declaração de ajuste tempestivamente e, mais ainda, não tendo havido qualquer recolhimento do montante tributário devido, não restava ao Poder Público outra alternativa além do lançamento de ofício do IRPF devido.

É preciso ressaltar, outrossim, que não só o Código Tributário Nacional, em seu art. 138, mas, igualmente, a legislação ordinária (art. 47 da Lei Federal nº 9.430/96) permitem ao contribuinte que recolha, antes do procedimento fiscal ou mesmo até o vigésimo dia posterior ao recebimento do Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF), o tributo devido sem o acréscimo da multa de ofício, o que não foi feito pelo contribuinte em momento algum.

Por tais razões, não há qualquer fundamento na alegação do Recorrente, motivo pelo qual não acato os argumentos aduzidos.

No que atine às alegações de violação ao art. 2º da Constituição da República e à inconstitucionalidade da utilização de dados bancários do contribuinte para formalização do auto de infração (itens “V” e “VI” do parágrafo 3º deste voto), por implicarem na análise da constitucionalidade dos dispositivos infraconstitucionais utilizados, não podem ser acatadas, em razão da vedação expressa referida pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72.

Alega o contribuinte, outrossim, que não teria havido intimação do cônjuge, co-titular de determinadas contas detidas pelo Recorrente, razão pela qual seria nulo o presente auto de infração em razão da violação ao disposto pelo art. 42, §6º, da Lei Federal nº. 9.430/96.

Ora, consoante destaca a Recorrida, com inteira propriedade, “consta dos autos declaração do contribuinte assumindo a totalidade da movimentação bancária nas contas conjuntas (fls. 2146). Se durante a ação fiscal o contribuinte assumiu a total responsabilidade pela movimentação financeira, caberia a intimação somente de sua pessoa para justificar a origem dos créditos, o que foi feito” (fls. 2867).

Com efeito, sendo certo que tal determinação legal afigura-se como limite objetivo do princípio da ampla defesa e do contraditório, é desarrazoada a pretensão de declarar nulo o auto de infração por ausência de intimação do outro cônjuge, eis que a totalidade dos rendimentos recebidos na referida conta-corrente pertence apenas ao Recorrente.

Com relação à arguição de inconstitucionalidade da multa por violação dos artigos 145, §1º combinado com o disposto no art. 150, IV, da Lei Maior (item “VII” do parágrafo 3º deste voto), tem-se que totalmente insubsistente.

Cabe afirmar, *ab initio*, que o princípio da vedação ao confisco, **tal como explicitado no art. 150, IV, da Constituição Federal**, impede a cobrança confiscatória de tributos e não de penalidades. Nessa esteira, é bem de ver que, a teor do que se extrai do art. 3º do Código Tributário Nacional, “*tributo é toda prestação pecuniária, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Ora, se o conceito de tributo, como preleciona o CTN, não abrange sanções de atos ilícitos, tem-se que as normas relativas a tributos não se estendem às penalidades, por tratarem de objetos absolutamente distintos. Confirma-se, neste ponto, a jurisprudência firmada por esta Câmara:

“MULTA DE OFÍCIO - É correto o lançamento da multa de ofício, como sanção por descumprimento da legislação tributária, o que não se confunde nem resulta do conceito de “caráter confiscatório” que é dirigido a tributos e não a penalidades.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 134.381, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de julgamento de 14.04.2004)

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - É correta a exigência, e de consequência, a cobrança da multa de lançamento de ofício, quando o dever legal venha de ser cumprido por iniciativa da autoridade administrativa, fato que não se confunde com o conceito de ‘caráter confiscatório’.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 133.777, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de julgamento de 05.11.2003)

Não bastasse essa razão, por si só suficiente para rejeitar o pleito do Recorrente, vale ressaltar que o montante da multa no percentual de 75% sobre o principal é oriundo de norma cogente, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96. Portanto, tratando-se de norma vigente, não poderia este órgão administrativo aferir a natureza confiscatória da multa sem, antes, pronunciar-se acerca da constitucionalidade da norma, o que, como se viu, é vedado pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72.

No que toca à análise da idoneidade do lançamento da multa de ofício qualificada de 150%, verifica-se, à luz do que restou demonstrado neste voto, que houve dolo por parte do contribuinte, especialmente em virtude da ausência de qualquer recolhimento ou mesmo entrega das declarações de imposto de renda referentes a todos os anos-calendário fiscalizados, importando na omissão de vultosa quantia percebida neste período. Ademais, não se poderia alegar que o contribuinte não soubesse de seu mister, diante das características pessoais do Recorrente, já oportunamente mencionadas.

Por tais razões, à luz do que estatui o art. 44, II, da Lei 9.430/96, norma esta posteriormente deslocada para o parágrafo 1º do referido dispositivo legal, com o advento da Lei 11.488/07, é devida a multa qualificada em hipóteses como a presente, isto é, nas quais tenha havido dolo, fraude ou simulação.

Assiste razão ao contribuinte, no entanto, ao afirmar que é incabível a cumulação das multas de ofício e isolada. Com efeito, diante do princípio da conjunção, transposto dos lindes do direito penal, viola a necessária proporcionalidade das penas a interpretação de que seriam cumuláveis referidas multas sobre o mesmo ilícito, qual seja, deixar de recolher o tributo devido.

Com efeito, sendo certo que a antecipação do recolhimento é *iter* procedimental lógico à omissão de rendimentos, não se faz possível cumular as multas de ofício e isolada, consoante já me manifestei em outras oportunidades:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº 153.289, Relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 05.11.2008)

Assim sendo, acolho a alegação de impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada, excluindo-se do *quantum debeatur* o valor referente à multa isolada.

Quanto à impossibilidade de cobrança da taxa de juros SELIC, eis que superior a 12% ao ano, referida na redação do art. 192, §3º da Constituição Federal anteriormente à edição da EC 40/2003, tem-se que desprovida de fundamento.

Nesse sentido, a respeito da possibilidade de aplicação da Taxa SELIC a título de juros de mora, é expressa a legislação federal, mais especificamente a Lei Federal nº. 9.430/96. Confira-se:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(...)”

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Desta feita, na esteira da jurisprudência uníssona do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, materializada na Súmula nº. 2, não compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pronunciar-se acerca da inconstitucionalidade de leis. Isso porque, tendo tais normas obedecido o trâmite previsto na Lei Maior para ingressar no ordenamento jurídico, tornam-se cogentes e, portanto, são plenamente aplicáveis por força da presunção de validade.

Não cabe, portanto, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, usurpando prerrogativa própria de órgão do Poder Judiciário, julgar a relação de pertinencialidade das normas com o ordenamento. Deve-se limitar, pois, a estabelecer o fenômeno de subsunção do fato à norma.

Assim, à luz do dispositivo mencionado retro, o Primeiro Conselho de Contribuintes firmou o entendimento sumular nº. 4, segundo o qual *“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.”*

Por derradeiro, igualmente não vislumbro qualquer procedência na alegação de que não deveria ter sido lavrada pelo agente fiscal a “representação fiscal para fins penais”. No que toca a este ponto, cumpre trazer à baila o disposto pelo art. 83 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.”

Nesse mesmo sentido, dispõe a Lei nº 8.137/90, o seguinte:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

Pelo que se vê a partir de um cotejo da legislação federal, efetivamente existia a possibilidade de enquadramento da conduta do Recorrente como crime definido nos termos da Lei Federal nº 8.137/90, em especial no que toca ao art. 1º, I e art. 2º, I, do respectivo diploma legal.

Assim sendo, tratando-se de atividade vinculada do agente fiscal, não lhe caberia outra conduta que não a de lavrar a respectiva “representação fiscal para fins penais” nos termos da Lei Federal n.º 9.430/96, mais especificamente em seu art. 83.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de afastar as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso, para o fim de excluir do montante devido a multa isolada, cobrada em concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 30 de julho de 2009


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

