



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.000855/2007-34  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-006.223 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de junho de 2019  
**Recorrente** REINALDO MENEZES DA ROCHA PITTA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Exercício: 2003

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.** Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**CONTA EM NOME DE INTERPOSTA PESSOA. CONTA CONJUNTA. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. IRRETROATIVIDADE.** As regras previstas pelos §§ 5º e 6º do art. 42 da Lei 9.430/96 aplicam-se a fato pretérito, pois se destinam apenas a precisar regras para os aplicadores da lei.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.** Identificada na conduta do contribuinte a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, correta a aplicação da multa de ofício de 150%.

**EXAME DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.** Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

**JUROS DE MORA.** A cobrança dos juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic encontra amparo na legislação em vigo

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTAS PESSOAS. SÚMULA CARF Nº 34.**

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas (Súmula CARF nº 34).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2), afastar a decadência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Ausente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

## Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 514/542) interposto em face do Acórdão nº 13-23.395 (e-fls 499/509) prolatado pela DRJ Rio de Janeiro II em sessão de julgamento realizada em 12 de fevereiro de 2009.
2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

---

início da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 13-23.395

---

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls. 298/301<sup>1</sup>, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2003, ano-calendário 2002, no valor total de R\$ 505.323,21 (quinhentos e cinco mil, trezentos e vinte e três reais e vinte um centavos), assim composto:

Imposto	R\$ 197.952,61
Juros de Mora (calculados até 31/07/2007)	R\$ 133.400,25
Multa Proporcional (passível de redução)	R\$ 173.970,35
Valor do crédito tributário apurado	R\$ 505.323,21

Segundo Descrição dos Fatos às fls. 324/326<sup>2</sup>, o lançamento decorreu da apuração omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

---

<sup>1</sup> Auto de Infração anexado às e-fls 413/416.

<sup>2</sup> E-fls. 414/416.

O procedimento fiscal encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 327/343<sup>3</sup>. Segundo relatado, a auditoria iniciou-se com o encaminhamento do Termo de Início de Fiscalização de 24/01/2005 em que o contribuinte foi intimado a informar em quais instituições bancárias mantinha contas de depósitos e/ou investimentos, no ano-calendário 2002, bem como apresentar os respectivos extratos de movimentação financeira.

Depois desta primeira intimação seguiram-se várias outras, mas como o interessado não apresentava todos os extratos requeridos, a fiscalização, considerando indispensável o exame da movimentação bancária integral do contribuinte, solicitou a emissão de Requisições de Movimentação Financeira (RMF) dirigidas às instituições bancárias em que o contribuinte manteve conta corrente e/ou de investimento no ano-calendário 2002 (BCN, HSBC e Unibanco). As RMF foram expedidas em 08/05/2007 e constam às fls. 156, 159 e 162.

De posse dos extratos, a fiscalização emitiu uma seqüência de Termos de Intimação - nº 22 (fl. 209), nº 23 (fl. 231), nº 24 (fl. 273) e nº 25 (fl. 306) -, instando o contribuinte a comprovar a origem e titularidade de diversos depósitos bancários. Após analisar as respostas recebidas e considerar insuficientes as justificativas apresentadas, a fiscalização tributou como rendimentos omitidos todos os depósitos especificados nos Termos de Intimação, listados nos anexos às fls. 334 a 340.

Os depósitos bancários objeto dos Termos de Intimação nº 24 e nº 25, verificados em contas correntes de interpostas pessoas, foram computados nesta autuação na proporção de apenas 50%. A parcela restante foi tributada em nome do Sr. Alexandre da Silva Martins, sócio do interessado na empresa Gortin Promoções Ltda.

Sobre a parcela do imposto derivada dos depósitos de titularidade do interessado, mas identificados em contas correntes de interpostas pessoas, a fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada de 150%, entendendo que o procedimento adotado pelo contribuinte revelou a sua intenção de excluir da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física valores efetivamente recebidos.

Em apenso aos autos, segue representação fiscal para fins penais (processo nº 18471.000995/2007-11), formalizada conforme previsto na Portaria SRF nº 2.752/2001 e Portaria SRF nº 326/2005, apontando a ocorrência de fatos que, em tese, configurariam crime contra a ordem tributária.

Cientificado do lançamento pela via postal em 22/08/2007 (AR à fl. 349), o contribuinte apresentou impugnação em 21/09/2007 (fls. 372/404), apresentando as razões de discordância abaixo resumidas.

Contesta a qualificação da multa de ofício e da representação para fins penais, uma vez que a fiscalização não teria provado que o impugnante agiu com a intenção de deixar de pagar eventual tributo quando se valeu de contas bancárias de terceiros para realização de pagamentos de despesas pessoais ou de suas empresas. Diz que em tal procedimento não havia interesse escuso, mas o de apenas facilitar a administração de seus interesses quando de sua ausência prolongada nas viagens de negócio ao exterior. Insiste que a comprovação do dolo é crucial para manutenção da multa qualificada.

---

<sup>3</sup> Termo de Verificação Fiscal anexado às e-fls 417/433.

Defende ainda que a conduta dolosa somente poderia ser apurada e julgada pelo Poder Judiciário e, assim, apenas na hipótese de trânsito em julgado de sentença penal condenatória contra o contribuinte por crime de sonegação fiscal, é que se poderia admitir a definitiva exigência da multa qualificada.

Acrescenta ainda que multa de 150% viola o princípio constitucional do não confisco, já que excede o valor do principal.

Alega que as dificuldades de comprovação dos depósitos em cheques ou em dinheiro para uma pessoa física são tais que transformam a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 em absoluta. Diz que as provas cabais da origem dos créditos, conforme exigiria a fiscalização, não podem ser produzidas a partir dos dados e informações que hoje o impugnante possui. O nível de exigência seria tal que as pessoas físicas deveriam possuir algo similar a uma escrituração mercantil ou, no mínimo, escrituração de um “livro-caixa” para conseguir comprovar a origem dos seus depósitos bancários.

Pede, invocando o princípio da razoabilidade, a redução da base de cálculo do imposto pelo montante dos rendimentos tributáveis, isentos e tributados exclusivamente na fonte informados na declaração de ajuste anual. Alega que se encontram nessa situação os valores recebidos a título de lucros distribuídos que, além de informados em sua Declaração de Ajuste Anual, foram objeto de comprovação durante a ação fiscal com a apresentação de cópia autenticada do livro contábil da empresa. Entende que caberia à fiscalização provar que os rendimentos declarados não constam dentre os depósitos bancários objeto da autuação. Cita, nesse sentido, jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Reclama da aplicação retroativa dos §§ 5º e 6º do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Defende que somente a partir de 01/01/2003, início da vigência dos mencionados dispositivos é que foi permitido constituir crédito tributário em face de terceiro, na condição de efetivo titular de conta de depósito ou de investimento.

Por fim, contesta a aplicação de juros de mora em percentual superior a 1%. Entende que, além de extrapolar o limite imposto pelo CTN, a utilização da Taxa Selic confere aos juros de mora caráter punitivo, já destinado à multa, e não meramente ressarcitório.

---

final da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 13-23.395

---

2.1. Ao julgar procedente o lançamento, o acórdão recorrido tem a ementa que se segue:

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.** Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**CONTA EM NOME DE INTERPOSTA PESSOA. CONTA CONJUNTA. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. IRRETROATIVIDADE.** As regras previstas pelos §§ 5º e 6º do art. 42 da Lei 9.430/96 aplicam-se a fato pretérito, pois se destinam apenas a precisar regras para os aplicadores da lei.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.** Identificada na conduta do contribuinte a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, correta a aplicação da multa de ofício de 150%.

**EXAME DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.** Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

**JUROS DE MORA.** A cobrança dos juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic encontra amparo na legislação em vigor.

3. Ao interpor o recurso voluntário (e-fls 514/542), nas razões acrescenta alegações e pedido relacionados à decadência (e-fls 531/534) e deduz as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação.

3.1. As razões recursais estão subdivididas nos tópicos relacionados como se segue:

	e-fls.
1. DO AUTO, DA IMPUGNAÇÃO E DA R. DECISÃO RECORRIDA.	515/517
2. PRELIMINARMENTE <sup>4</sup>	517/518
3. DA MULTA QUALIFICADA	518/531
4. DA DECADÊNCIA	531/534
5. DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM BASE NO ART. 42 DA LEI N ° 9.430/96.	534/539
6. DA IRRETROATIVIDADE DA APLICAÇÃO DOS §§ 5º E 6º DO ART. 42 DA LEI 9.430/96.	539/542

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

## CONHECIMENTO

5. Nas razões recursais insertas no tópico "3. DA MULTA QUALIFICADA", é alegada violação ao princípio constitucional do não confisco. Não conheço dessa alegação por força do Enunciado da Súmula CARF nº 2.

### Súmula CARF nº 2

<sup>4</sup> Apreciação da decadência, independente do pré-questionamento na peça impugnatória.

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

### PREJUDICIAL DE MÉRITO - DECADÊNCIA

6. A peça recursal traz alegações relacionadas à decadência:

<p>4.4. Essa modalidade de lançamento, de acordo com o art. 150, do Código Tributário Nacional (CTN), sujeita o Fisco a homologar o auto lançamento do contribuinte no prazo de até 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, que, repise-se, foi <b>identificado no AUTO mês a mês</b>. Se não o fizer, considerar-se-á homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.</p>
<p>4.5. Desta forma, uma vez que os fatos geradores do AUTO foram incorridos mensalmente, o crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos até julho de 2002, teriam sido fulminados pela decadência, nos termos dos arts, 150, §4º e 156, V, ambos do CTN.</p>
<p>4.7. Logo, os fatos geradores supostamente ocorridos de janeiro de 2002 a julho de 2002, objeto da autuação, teriam sido extintos pela decadência tributária, uma vez que a ciência do AUTO se deu em 21.08.2007.</p>

6.1. Não lhe assiste razão.

6.2. A data do fato gerador para o tributo IRPF é **31/12/2002**. No demonstrativo de apuração (e-fls 434) há registro de imposto pago (R\$11.164,19). Considerando o termo inicial da data do fato gerador, 31/12/2002, verifica-se que em 21/08/2007, data da ciência do auto-de-infração, ainda não havia se escoado o prazo decadencial de cinco anos para aperfeiçoar o lançamento tributário.

6.3. Não se reconhece, portanto, a decadência pleiteada no âmbito do recurso.

### MÉRITO

7. No que respeita às razões de mérito, havendo coincidência entre a argumentação suscitada no recurso e aquela ofertada ao tempo da impugnação, e por concordar com os termos da decisão de primeira instância, adoto como razões de decidir os mesmos fundamentos expostos no voto da decisão recorrida:

---

início da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 13-23.395

---

### Lançamento com base em depósitos bancários

O impugnante alega que, por não ser possível a comprovação da origem dos depósitos exigidos tal como exigido pela fiscalização, a presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 se transforma em absoluta.

A Lei nº 9.430/96 estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos decorrente dos valores depositados em conta de depósito ou de investimento cujas origens não fossem comprovadas por documentação hábil e idônea. A presunção transferiu ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

Logo, a partir da edição da lei, o sujeito passivo da obrigação tributária estava ciente de que deveria manter em seu poder, pelo prazo em que a RFB pudesse exercer o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento, os documentos necessários a comprovar a origem dos depósitos feitos em suas contas bancárias. Ou seja, cabia ao contribuinte tomar cautela e documentar adequadamente os fatos ocorridos que deram origem a depósitos em suas contas bancárias, ficando, neste caso, sujeito às consequências pela sua falta de previdência.

Visando minimizar a dificuldade de se obter os documentos pertinentes para justificar os créditos efetuados nas contas bancárias, a legislação já prevê que o levantamento da omissão de rendimentos seja realizado excluindo-se os depósitos que individualmente sejam inferiores a R\$ 12.000,00, desde que no total não seja superior a R\$ 80.000,00 num mesmo ano-calendário. Ultrapassados tais limites e não comprovada a origem dos depósitos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de autuar a omissão de rendimentos, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão somente, a inquestionável observância do diploma legal aplicável ao caso em espécie.

Nesse contexto, resta improfícua a argumentação do interessado a respeito das dificuldades inerentes à comprovação da origem dos depósitos.

Incabível ainda a redução da omissão de rendimentos apurada pelo abatimento dos rendimentos informados na declaração de ajuste anual.

Isso porque o art. 42 exige a comprovação da origem com documentação hábil e idônea, sendo o seu § 3.º bem elucidativo quando determina que, para efeito de determinação da receita omitida, os depósitos serão analisados individualizadamente, ou seja, cada um deve ter sua origem comprovada de forma individual, com apresentação de documentos que demonstrem a sua origem.

Assim, cabe exclusivamente ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso. Acatar a pretensão do impugnante significaria atribuir a uma parcela dos depósitos uma comprovação de origem que na realidade não existiu, o que obviamente não é admissível.

Além disso, a simples inclusão de rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte não o desobriga a fazer prova do efetivo recebimento dos valores. A Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física prova a declaração, mas não o fato declarado.

Desse modo, quanto aos valores que teriam sido recebidos a título de lucros distribuídos, a alegação deveria estar respaldada em documentos que não deixassem margem a dúvida quanto à efetividade do recebimento dos valores e que estes transitaram pela contas bancárias objeto da autuação. Ressalte-se que o pagamento de lucros/dividendos por uma pessoa jurídica é ato que deve estar fielmente espelhado nos registros contábeis lastreados em documentos que comprovem a efetividade da

operação, como cópias de cheques emitidos pela empresa ao sócio ou extratos bancários da pessoa jurídica demonstrando a saída dos recursos da conta bancária da empresa. Mesmo que o pagamento tenha sido efetuado em dinheiro, como alega o impugnante, deveria haver, ao menos, alguma consonância entre o depósito verificado na conta corrente do interessado e o respectivo registro contábil. Além de não ter apresentado os livros exigidos pela legislação de regência, o interessado sequer aponta quais depósitos incluídos na autuação possuíam origem na alegada distribuição de lucros.

Concluindo: é dever do contribuinte demonstrar a origem de cada um dos depósitos, de forma individualizada, ou então arcar com o peso da presunção legal. Tal ônus, ressalte-se, decorre da lei, e não da vontade da autoridade fiscal.

O impugnante argumenta ainda que a aplicação retroativa das regras insertas nos §§ 5º e 6º do art. 42 da Lei nº 9.430/96 afrontou o art. 105 do CTN além configurar inconstitucionalidade, por violar o princípio da irretroatividade contido no art. 105, III da Constituição Federal.

Os referidos parágrafos foram introduzidos pelo art. 58 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002.

Em princípio, a legislação tributária projeta sua aplicação para o futuro. No entanto, em certas situações, é admitida a retroatividade da lei fiscal. É o que define o art. 106 do Código Tributário Nacional:

**Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

I - em qualquer caso, **quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

O inciso II do art. 106 do CTN refere-se aos casos de retroatividade de lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, desde que se trate de ato ainda não definitivamente julgado. No tocante ao inciso I, a doutrina ensina o significado para lei interpretativa:

I – Lei interpretativa é aquela que visa apenas a esclarecer dúvidas no tocante a uma lei anterior, cujos termos podem não ser claros, . . . Trata-se, portanto, de mera interpretação autêntica por decorrer do próprio órgão do qual a lei emana. (Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., in Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, pág 434).

II – Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas.

. . . revela o exato alcance da lei anterior . . .

. . . esclarecer e suprir o que foi legislado . . .

(Aliomar Baleeiro, in Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., págs. 378 e 379)

Neste momento, oportuna, a transcrição do item 42 da Exposição de Motivos da MP nº 66, de 2002:

As alterações propostas por meio do art. 58 objetivam estabelecer regras precisas nos casos de lançamento de ofício baseado em omissão de renda detectada por meio de movimentação financeira de origem não comprovada, nas hipóteses de utilização de interposta pessoa ou de contas conjuntas.

Vê-se que o próprio legislador admitiu que o objetivo das alterações produzidas no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 era precisar regras, retirar obscuridades, lacunas, elucidar o lançamento baseado no estabelecido no *caput* nas hipóteses de utilização de interposta pessoa ou de conta conjunta.

PORTANTO, AS MODIFICAÇÕES TRAZIDAS AO ART. 42 DA LEI N.º 9.430, DE 1996, PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 66, DE 2002, PODEM SER CONSIDERADAS COMO SURGIDAS ORIGINALMENTE COM A LEI MODIFICADA, SIMPLEMENTE POR SEREM ELUCIDATIVAS E POR ISSO, INTERPRETATIVAS, UMA VEZ QUE VISARAM APENAS CLAREAR, PARA OS APLICADORES DA LEI, O *MODUS OPERANDI* DO LANÇAMENTO BASEADO NO PREVISTO NO *CAPUT*, NAS HIPÓTESES DE INTERPOSTA PESSOA OU CONTA CONJUNTA.

Logo, ao contrário do que foi defendido pelo impugnante, em relação ao art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, a MP n.º 66, de 2002, gerou efeitos *ex tunc*, devendo ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes de sua publicação.

Portanto, não se verifica qualquer vício no procedimento administrativo adotado, estando o Auto de Infração devidamente amparado e efetuado nos moldes determinados pela legislação em vigor.

### **Multa de ofício**

O impugnante protesta contra o percentual de 150% da multa de ofício aplicada pela fiscalização. A multa majorada restringiu-se à omissão de rendimentos representada pelos depósitos bancários sem comprovação de origem identificados nas contas correntes mantidas em nome de interpostas pessoas.

Da leitura do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, a qualificação da multa de ofício é obrigatória quando a fiscalização verificar os casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Os artigos da Lei n.º 4.502/1964 acima mencionados têm a seguinte redação:

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

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

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa 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 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.

Como se vê o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal. Crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Assim, a lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

Resta então verificar a existência ou não de dolo na conduta do contribuinte.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a penalidade foi qualificada por entender a fiscalização que o procedimento adotado pelo interessado de abrir contas bancárias em nome de terceiros para movimentar recursos próprios revela sua intenção de excluir da base de cálculo do imposto de renda da pessoa físicas valores efetivamente recebidos, enquadrando-se ao tipo descrito no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

Ressalte-se que a utilização de interposta pessoa foi confirmada pelo próprio interessado e pelos titulares das contas, Sr. Paulo Henrique Borges Sekiguchi e Sr. Arilson da Silva Dias, nos depoimentos colhidos pela Polícia Federal e na Justiça Federal, bem como durante a ação fiscal. Na impugnação, o interessado não nega ter utilizado contas de terceiros, o que defende, entretanto, na intenção de afastar a cominação da multa mais gravosa, é inexistência de dolo e que este não teria sido provado pela fiscalização. Alega que não houve motivo escuso. A utilização de contas de terceiros teria sido apenas uma maneira encontrada para facilitar o pagamento de despesas inerentes a sua atividade empresarial e também de despesas pessoais e de sua família, uma vez que se ausentava constantemente em viagens de negócios ao exterior.

Analisados os autos constata-se, porém, que, contrariando frontalmente a defesa do impugnante, o Sr. Paulo Henrique Borges Sekiguchi declarou no interrogatório a que foi submetido na Polícia Federal (fls. 214/219): “*QUE não tem ciência dos valores movimentados nas duas contas acima mencionadas, QUE ambas as contas foram abertas a pedido de Alexandre Martins e Reinaldo Pita, os quais também forneceram os recursos das mesmas; QUE assinava cheques em branco, os quais eram entregues para ALEXANDRE MARTINS E REINALDO PITA;...*” (GRIFEI). No mesmo sentido foi a resposta do o Sr. Arilson da Silva Dias, também em interrogatório na Polícia Federal: “*QUE entregava os cheques em branco para REINALDO e as vezes para ALEXANDRE; QUE por vezes preenchia os cheques o próprio depoente e os entregava para ALEXANDRE ou REINALDO*”.

Junte-se a isso o fato de o contribuinte não ter conseguido demonstrar a origem de sequer um depósito efetuado nessas contas.

À luz do que foi trazido aos autos, torna-se absolutamente inverossímil a idéia de que o contribuinte, desconhecendo as implicações de seus atos, apenas utilizava-se

de contas bancárias de terceiros para movimentar recursos próprios por uma mera questão de praticidade.

Nessas circunstâncias, fica claro que o contribuinte ao utilizar-se de interpostas pessoas valeu-se de um subterfúgio, dolosamente idealizado com o objetivo de ocultar do fisco o seu real patrimônio e a movimentação de recursos representada pelos numerosos depósitos cuja origem não foi capaz de comprovar.

Portanto, restando suficientemente comprovado o intuito doloso do contribuinte de reduzir o imposto devido, correta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430 de 1996.

Também não deve ser acatada a tese de que a conduta dolosa somente poderia ser apurada e julgada pelo Poder Judiciário.

O Auditor-Fiscal não está adstrito ao trânsito em julgado do processo penal para só então realizar o lançamento do crédito tributário. Mesmo que a administração tributária utilize elementos do processo judicial não há qualquer dependência em relação a este na esfera administrativa. Até porque, em razão do instituto da decadência, a espera pelo deslinde de questões no Poder Judiciário para só então se efetuar o lançamento do crédito tributário do qual a multa de ofício – qualificada ou não – faz parte, seria absolutamente inaceitável.

Assim, verificada a ocorrência de fatos que em sua avaliação correspondam aos tipos descritos nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, é dever do Auditor-Fiscal efetuar o lançamento com a multa prevista no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, bem como a Representação Fiscal para Fins Penais.

Há que ficar claro, entretanto, que este julgado restringe-se à questão tributária. A autoridade competente para provocar o processo judicial criminal é o Ministério Público Federal e a decisão sobre a ocorrência de conduta criminosa e sobre outras pendências civis está sob a responsabilidade do Poder Judiciário.

O impugnante argumenta ainda que houve violação do princípio constitucional do não confisco.

Observe-se que as arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas tributárias não devem ser apreciadas nesta instância, por não ser o foro administrativo adequado. Não compete à autoridade administrativa a apreciação de tais questões, cabendo-lhe somente observar a legislação em vigor, pois é de competência exclusiva do Poder Judiciário o controle da constitucionalidade ou legalidade das leis ou dos atos normativos.

A administração tributária submete-se ao princípio da legalidade, não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Pelo contrário, a administração deve continuar a observar a lei até que outra a revogue, ou então, que o Judiciário a afaste, no controle concentrado - tendo efeito *erga omnes* - ou no difuso - cuja validade restringe-se às partes interessadas.

Aliás, esta sempre foi a orientação emanada dos Órgãos Centrais da Administração, como exarado no Parecer Normativo CST n.º 329/1970 que, a despeito de ser editado anteriormente à atual Constituição, utiliza fundamentos que em última análise ainda permanecem válidos. Extrai-se do citado parecer o seguinte trecho:

... a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

### **Juros de mora**

O impugnante insurge-se contra a aplicação da taxa Selic como juros de mora.

Cabe frisar que a aplicação da taxa Selic encontra amparo na Lei nº 9.065, de 1995, que, em seu artigo 13, estabelece que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

Vale destacar que, em matéria tributária, a exigência de juros de mora com bases em taxas flutuantes aos níveis de mercado, além de não encontrar nenhum óbice de natureza constitucional, atua como fator dissuasório da inadimplência fiscal ao impedir que o particular, como meio de fugir das taxas de mercado, utilize o expediente de atrasar o adimplemento de suas obrigações tributárias e, por conseguinte, de locupletar-se à custa do Erário.

Assim, a exigência de juros de mora com base na taxa Selic significa apenas uma adequação desses juros aos valores de mercado, uma vez que, com o intuito de se desindexar a economia, já foi abolida a cobrança da correção monetária.

A respeito do percentual dos juros de mora aplicado sobre o crédito tributário importa transcrever a regra do art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

**§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês. (Grifou-se)**

Da leitura do dispositivo, conclui-se que o CTN não estabeleceu um limite máximo de 1% ao mês para os juros de mora, não cabendo tal interpretação da leitura do §1º acima transcrito. Tal dispositivo apenas determinou a taxa aplicável na falta de disposição expressa da lei. Como a Lei nº 9.065, de 1995, estabeleceu a Selic como taxa de juros para o período em questão, não compete à autoridade administrativa contestar tal norma ou furtar-se de aplicá-la, em respeito ao artigo 142, parágrafo único, do CTN.

Em resumo, conclui-se que o CTN abre a possibilidade de a lei fixar a percentagem de juros de mora a ser aplicada aos créditos tributários não pagos no vencimento. Apenas se a lei não dispusesse a respeito, a percentagem aplicada seria de 1% ao mês.

Também nesse sentido tem se posicionado o Conselho de Contribuintes:

**JUROS DE MORA – TAXA REFERENCIAL DIÁRIA E SELIC** - o CTN autoriza o legislador ordinário a fixar percentual de juros diverso daquele previsto no §1º do art. 161. (Acórdão nº 103-20066, 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Rel. Edson Vianna de Brito).

8. Esclareça-se que na abordagem da multa qualificada, a análise feita pela decisão de primeira instância está em consonância com o enunciado da Súmula CARF n.º 34:

**Súmula CARF n.º 34**

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

**CONCLUSÃO**

9. Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação relacionada à pretensa violação do princípio constitucional do não confisco e, na parte conhecida, afastar a decadência pleiteada e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nasureles