



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

Processo nº 19515.002450/2010-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.622 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2014
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrente MULTIMIL COMÉRCIO DE METAIS PRECIOSOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO PODER JUDICIÁRIO PARA EXAME DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE DO PODER EXECUTIVO AVOCAR TAL ATRIBUIÇÃO PARA SI. APLICAÇÃO DA SÚMULA 02 DO CARF

1. Salvo nos casos de que trata o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, ainda que se entenda que as normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos; Que os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei; Que os direitos fundamentais não são normas-matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas diretamente reguladoras de relações jurídicas, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, como órgão da Administração que é, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência de lançamento de crédito tributário, sob o argumento de que a autuação se deu com base em norma inconstitucional.

2. O chefe do Poder Executivo tem prerrogativa assegurada na Constituição de propor ação direta de inconstitucionalidade para afastar do sistema jurídico norma que a considera inconstitucional. Contudo, enquanto isto não ocorre, não pode deixar de observar as leis e nem avocar para si prerrogativa que a Constituição destinou ao Poder Judiciário, qual seja, de examinar as questões relacionadas à constitucionalidade e à inconstitucionalidade das leis.

3. O Poder Judiciário, no exercício de sua competência, pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional. Todavia, tal prerrogativa não se estende aos órgãos da Administração.

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume-se omissão de receita os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular for regularmente intimado e não comprovar, de forma individualizada, a origem dos mesmos.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

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

Relatório

Inicialmente, para evitar omissões ou equívocos quanto à eventual análise de questões pertinentes ao julgamento, registro que o caso diz respeito a lançamento de crédito tributário correspondente à omissão de receita com base em depósito bancário, com lançamento de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e Contribuição para a Seguridade Social, em cada um dos meses do ano-calendário de 2006. O auto de infração está às fls. 189 e seguintes, acompanhado do termo de constatação de fls 130/140.

O demonstrativo do montante do crédito tributário consta da fl. 03 e a notificação do lançamento deu-se em 26/08/2010 (fl.227), com impugnação a partir da fl. 229 e julgamento pela DRJ por meio do acórdão de fls. 255/270, do qual a parte interessada foi intimada em 10/06/2011 e apresentou o recurso de fls. 928/936, protocolizado em 04/07/2011, o que quer dizer que observou o prazo recursal de que trata 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A empresa autuada é tributada com base no Simples.

À fl. 128 consta certidão de juntada de 04 volumes de documentos relacionados à movimentação financeira da contribuinte, obtida em face de MPF (fls. 288 do anexo).

No ano-calendário de 2006 a recorrente, descontado os cheques devolvidos, movimentou RS 17.323.796,89 (fl. 136), declarando mensalmente receita bruta tributável igual a zero.

A multa qualificada está alicerçada nas seguintes razões:

A prática de infrações visando a sonegação de impostos e contribuições federais impede ou oculta a ocorrência do fato gerador, ocasionando, desta forma, a aplicação da multa de ofício de 150%, conforme previsto do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1.996, aplicável a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006, abaixo transcrito:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I -...

II - 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

O artigo 71, da Lei nº 4.502, de 1.964, mencionado no texto legal acima reproduzido, é o seguinte:

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

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

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

O Termo de Verificação Fiscal também arrola GIL HUMBERTO BATISTA como responsável pelo crédito, pelos motivos que declina e que eu transcrevo-os (fl. 137):

O sócio do contribuinte fiscalizado, GIL HUMBERTO BATISTA, CPF nº 816.314.138-72, foi apontado pelas pessoas físicas circularizadas, Anselmo Rodrigo Batista, Eriberto Marinaldo de Siqueira e Fernando Menghini de Paula Souza, como responsável direto pelas compras de jóias adquiridas junto a eles no decorrer do ano-calendário 2006.

O intimado EDUARDO CABRAL DA SILVA JÚNIOR, funcionário da empresa MULTIMIL, declarou a esta Fiscalização, dentre outras informações: Que foi contratado por GIL HUMBERTO; Que a MULTIMIL desenvolve atividades de compra e venda de jóias; Que os cheques da MULTIMIL, emitidos em seu nome, eram sacados com a finalidade de efetuar pagamento de contas diversas em nome da MULTIMIL, de GIL HUMBERTO e de sua esposa; Que sacava dinheiro e efetuava depósitos em diversas contas correntes, sempre a mando de GIL HUMBERTO; Que parte do dinheiro sacado era entregue em espécie a GIL HUMBERTO; Que a MULTIMIL adquiriu alguns títulos de capitalização, junto ao Bradesco, em nome de GIL HUMBERTO, esposa e filhos.

O intimado ROGÉRIO MARTINS DE SOUSA, ex-funcionário da empresa MULTIMIL, apresentou a esta Fiscalização declaração emitida pela empresa MULTIMIL, representada por GIL HUMBERTO BATISTA, na qual declara que o intimado "... prestou serviços de auxiliar contínuo na empresa no período de 10/02/98 a 26/10/2006 Além da declaração apresentada, declarou a esta Fiscalização, dentre outras informações: Que foi contratado como funcionário da MULTIMIL por GIL HUMBERTO; Que a empresa MULTIMIL desenvolvia atividades de compra e venda de jóias; Que os cheques da MULTIMIL, emitidos em seu nome, eram sacados com a finalidade de efetuar pagamento de contas diversas em nome da MULTIMIL, de GIL HUMBERTO e esposa;

Que sacava dinheiro e efetuava depósitos em diversas contas correntes, sempre a mando de GIL HUMBERTO; Que a maior parte do dinheiro sacado era entregue em espécie a GIL HUMBERTO;

Que o dinheiro era destinado ao pagamento de jóias adquiridas em leilão.

O Banco Bradesco S/A nos apresentou cópia da "Proposta de Adesão para Grupo de Consórcio de Bens Móveis" e da "Proposta de Adesão para Grupo de Consórcio de Bens Imóveis", datadas de 26 de outubro de 2006, em nome de GIL HUMBERTO BATISTA, com autorização de débito das parcelas

vincendas na conta corrente nº 296.582-8, da agência 99, do Banco Bradesco S/A, conta esta, pertencente à empresa MULTIMIL.

O sócio GIL HUMBERTO BATISTA, juntamente com outras pessoas físicas foi apontado pelas empresas Bradesco Capitalização, Bradesco Vida e Previdência e Bradesco Auto/Re Companhia de Seguros, como beneficiários de diversos planos contraídos junto àquelas instituições, debitados conta corrente nº 296.582-8, da agência 99, do Banco Bradesco S/A, conta esta, pertencente à empresa MULTIMIL. Todos os documentos foram assinados ou, de alguma forma, autorizados pelo sócio GIL HUMBERTO BATISTA.

O sócio GIL HUMBERTO BATISTA, declarou a esta Fiscalização, dentre outras informações: Que a MULTIMIL funcionou como empresa até meados 2002; Que a partir do ano 2003, na figura de pessoa física, desenvolveu a atividade de compra e venda de matéria prima (ouro), utilizada na confecção de jóias em geral; Que as intimações, notificações e outros documentos pertinentes à MULTIMIL fossem encaminhados a seu endereço comercial.

Finalizando, os cheques emitidos no ano-calendário 2006, recebidos dos Bancos Bradesco e Santander, foram assinados pelo sócio GIL HUMBERTO BATISTA.

O sócio GIL HUMBERTO BATISTA realizou negócios com terceiros, pessoas físicas e jurídicas, em seu nome e em nome da empresa MULTIMIL, esta última à margem da escrituração comercial, com o evidente intuito de sonegar impostos e contribuições, caracterizados nos termos do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

À fl. 228 consta a intimação de Gil Humberto Batista, sendo que a autuada apresentou a impugnação de fls. 229/236, destacando:

- que informou ao o auditor fiscal durante a fiscalização que a partir de 2003 as atividades foram praticadas pela pessoa física de seu sócio, que sua inadimplência em relação a alguns tributos federais é fruto da política econômico-financeira implementada pelo governo federal, como, por exemplo, a excessiva taxa de juros, e que pretende pleitear o parcelamento de seus débitos após a conclusão dos trabalhos da fiscalização;
- requer que seja diminuído o valor de seu débito porque não tem condições de pagar os autos de infração na atual situação econômico-financeira do país;
- que a multa aplicada, maior que o valor do tributo é absurda, desprovida de qualquer fundamentação legal e ofende o artigo 412 do Código Civil, segundo o qual o valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal, devendo ser diminuída a um valor justo e pagável;
- que é "totalmente improcedente a autuação sofrida, mormente quando infirmada por mera suposição da inexistência de 'lançamentos fictícios'";
- que "as provas ora apresentadas, mostram, à saciedade, que não houve a pretendida 'omissão de receitas' por parte da impugnante, a justificar a autuação";

- "o Auto de Infração, ora impugnado, além de ser improcedente, é totalmente ilegal e, sobretudo arbitrário, subvertendo o próprio estado de direito";

- a única prova utilizada nos lançamentos são extratos bancários obtidos ilegalmente, pois as informações bancárias obtidas pela Secretaria da Receita Federal referentes a período anterior à edição da Lei nº 10.174/2001, não podem ser utilizadas para a investigação de outros tributos que não a CPMF, e sem qualquer autorização judicial, o que viola a norma contida no inciso LVI do artigo 5 .da Constituição Federal; e SP SÃO PAULO DERAT.

- extratos bancários não servem para comprovar rendimentos tributáveis, pois entre as movimentações ocorreram depósitos de natureza indenizatória.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, sendo que desta decisão a empresa, de forma tempestiva, apresentou recurso em que reitera os fundamentos alegados quando da impugnação, destacando-se, todavia, que o recurso não contém fundamentos objetivando infirmar as razões relacionadas à qualificação da multa.

Não há recurso do sócio Gil Humberto Batista no que diz respeito à solidariedade que lhe foi atribuída.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, relator

O recurso é tempestivo, está devidamente fundamentado, foi interposto pela parte interessada que pretende ver reformada a decisão recorrida. Assim, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo ao exame do mérito.

Em síntese, o recurso manuseado pela parte interessada requer a análise dos seguintes pontos:

- I – ilegalidade da quebra do sigilo bancários (fl. 928);
- II – inconstitucionalidade da multa aplicada com valor superior ao crédito tributário (fl. 933);
- III – impossibilidade de inversão do ônus da prova para constituir crédito bancário (fl. 934).

Fixados os pontos controvertidos, passo à análise das questões alegadas pela recorrente.

I – Da questão relacionada ao acesso dos dados bancários sem ordem judicial

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

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições:

- a) para fins de investigação criminal e;
- b) mediante ordem judicial.

Das condicionantes estabelecidas pelo legislador constituinte, vê-se clara opção de valores que entendeu merecer maior proteção, ainda que em detrimento de terceiros e do próprio Estado. Por exemplo, se a questão disser respeito a litígio fora da esfera do campo penal, nem mesmo o juiz pode quebrar o sigilo assegurado pela Constituição. Em outras palavras, aqui, nem o legislador e tampouco o juiz pode extrapolar os limites impostos pela ordem constitucional. ***Disto depreende-se a lição de que a justiça, seja na área cível, penal ou fiscal não se realiza a qualquer preço. Existem, na busca da verdade, limitações imposta por valores mais altos que não podem ser violados.*** Neste sentido, lembro lição de Júlio Fabbrine Mirabete para quem “entre o perigo de se condenar um inocente e se absolver culpado,

absolva-se o culpado.” Em outras palavras e trazendo a matéria para campo do direito tributário, entre o perigo de permitir que os agentes da fiscalização, sem o crivo da análise prévia pelo Judiciário, possam requisitar provas protegidas pelo sigilo para embasar lançamentos fiscais e deixar, eventualmente, de se cobrar determinado tributo por falta de prova, o legislador constituinte optou em proteger a primeira situação em detrimento da segunda. Aqui tem-se o Estado limitando seus próprios atos frente aos cidadãos.

Conforme lição de Jorge Miranda¹, as normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos. *“Os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei, com o que fica claro que é a lei que deve respeitar a Constituição, e não ao contrário. Os direitos fundamentais não são normas matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas diretamente reguladoras de relações jurídicas.”*

Dados os fundamentos acima mencionados, questão que se coloca e que se constitui no ponto principal do recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.147, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. E mais: se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afeta à constitucionalidade das leis ou, em outras palavras, deixá-la de aplicá-las por entender inconstitucionais.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucional, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em relação ao caso concreto, isto é “inter partes”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

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

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

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

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

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

EMENTA:

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

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

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

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

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

Ainda em relação ao tema, em 20/11/2009, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 601.314/MG, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral, nos termos do artigo 542-B, do Código de Processo Civil. Neste sentido, segue a ementa da decisão:

EMENTA:

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

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

A propósito, na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos, a matéria resultou Sumulada junto ao Carf, nos seguintes termos:

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

II – Da alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada com valor superior ao crédito tributário (fl. 933).

O recorrente invoca o artigo 412 do Código Civil para destacar a impossibilidade de exigência de multa em valor superior ao crédito tributário. Tenho que a norma aqui invocada não se aplica em matéria tributária, pois regidas por normas específicas, quais sejam, os preceitos contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que seguem transcritos:

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

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

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

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

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

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

Apesar de rejeitar as alegações da parte recorrente que invoca a incidência das disposições do artigo 412 do Código Civil, para que não lhe seja exigido multa punitiva em valor superior a 100%, eis que confiscatórias, tenho que a matéria deve ser analisada à luz dos preceitos contidos no artigo 44 da Lei 9.430, de 1996 e do princípio da individualização da pena e do não confisco, de que trata a Constituição de 1988.

Início o exame da matéria analisando a natureza das multas fiscais, isto é, se têm **caráter reparatório** quanto ao tributo devido **ou sancionatório** da infração praticada.

O caráter reparatório pelo não pagamento do tributo devido é satisfeito por meio da exigência de juros. Já o caráter sancionatório a ser aplicado ao infrator, em matéria tributária, está contido nas multas previstas nas respectivas legislações.

Há muito indago-me se pode se aplicado o princípio da individualização da pena em relação às questões tributárias. Ou melhor, se deve ser avaliada a conduta do agente infrator para graduar a pena aplicada de modo que esta corresponda na sanção adequada à infração aplicada.

Não se pode ignorar que mesmo nos casos de dolo, fraude ou simulação há graus de intensidade na conduta do agente. A título de exemplo cito as situações previstas no artigo 121 do Código Penal², com penas de reclusão de 6 (seis) a 20 (vinte) anos ou de 12 (doze) a 30 (trinta) anos. A questão a ser enfrentada é se em matéria tributária a multa também deve ser graduada, conforme a gravidade da conduta do agente, ou em havendo dolo será sempre de 150%, conforme prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ao meu sentir, a sanção em matéria tributária deve ser graduada na proporção da gravidade da conduta e o peso da punição. É necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade, sem que esta possa ultrapassar o valor do tributo devido. Desta forma, o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, ao fixar, em toda a situação de dolo, multa de 150% afronta preceitos de ordem constitucional. Ratificando meu entendimento, destaco os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551/RJ. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. Julg. 24/10/2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno). Sublinhei.

² Art. 121 - Matar alguém:

Pena - reclusão, de 6 (seis) a 20 (vinte) anos.

§ 2º - Se o homicídio é cometido:

I - mediante paga ou promessa de recompensa, ou por outro motivo torpe;

II - por motivo fútil;

III - com emprego de veneno, fogo, explosivo, asfixia, tortura ou outro meio insidioso ou cruel, ou de que possa resultar perigo comum;

IV - à traição, de emboscada, ou mediante dissimulação ou outro recurso que dificulte ou torne impossível a defesa do ofendido;

V - para assegurar a execução, a ocultação, a impunidade ou vantagem de outro crime.

Pena - reclusão, de 12 (doze) a 30 (trinta) anos.

EMENTA:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. PROPORCIONALIDADE DE MULTA DE 100%. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIAÇÃO DE FATOS E DE PROVAS. SÚMULA 279/STF. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.9.2008. É necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988). Pressupõe, pois, a clara delimitação de cada um desses elementos. Assim, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula 279/STF, a teor da qual, “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Agravo regimental conhecido e não provido. (RE 760783 AgR / SP. Rel. MIN. ROSA WEBER. Jul. 25/02/2014. Órgão Julgador: Primeira Turma). Sublinhei.

EMENTA:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. MULTA DE 50% DO VALOR DO IMPOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIAÇÃO DE FATOS E DE PROVAS. SÚMULA STF 279. A aplicação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988) às sanções pecuniárias envolve um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade. Pressupõe, portanto, a clara delimitação de cada um desses elementos. Diante da controvérsia acerca do ilícito praticado, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido, encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula STF 279: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Agravo regimental conhecido e não provido. (AI 769089 AgR / MG. Rel. MIN. ROSA WEBER. Jul. 05/02/2013. Órgão Julgador: Primeira Turma). Sublinhei.

EMENTA:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. DESPROPORCIONALIDADE. VEDAÇÃO AO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. NECESSIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS NO CASO EM EXAME. A análise da alegação de confisco ou de desproporcionalidade depende da contraposição entre a gravidade da conduta punida e a sanção pecuniária imposta. Segundo a jurisprudência desta Suprema Corte, a releitura do quadro fático a partir dos documentos juntados aos autos não implica necessariamente reexame de fatos e de provas. Porém, no caso em exame, as razões de recurso extraordinário e de agravo regimental não versam sobre a gravidade da conduta punida. Sustenta-se a incompatibilidade pura e simples da norma com a Constituição, para toda e qualquer condição. Assim, para que o acórdão pudesse ser revertido nos moldes pleiteados, seria necessário reabrir a instrução probatória (Súmula 279/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 565341 AgR / PR. Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA. Jul. 05/06/2012. Órgão Julgador: Segunda Turma). Sublinhei.

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA.

1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas.
2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%.
3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 523471 AgR / MG . AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Jul. 06/04/2010. Órgão Julgador: Segunda Turma). Sublinhei.

EMENTA:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. 50%. UTILIZAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. DEFICIÊNCIA DAS RAZÕES RECURSAIS. NECESSIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS NO CASO CONCRETO. Esta Suprema Corte firmou orientação quanto à possibilidade do controle de constitucionalidade das multas desproporcionais, isto é, que tenham efeito confiscatório sem justificativa. A questão de fundo, portanto, é saber-se se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta da parte agravada. Porém, a então recorrente não indicou com precisão a conduta que teria deflagrado a imposição da multa nem as razões pelas quais essa penalidade seria inadequada à gravidade da infração. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (ARE 682546 AgR / SC. Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 05/06/2012. Órgão Julgador: Segunda Turma).

Concluída a questão relacionada à necessidade de graduação da multa que deve estar relacionada à intensidade do dolo ou da fraude, quanto ao limite da sanção imposta por meio da penalidade de multa, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que estas não podem ultrapassar ao valor do tributo devido. Neste sentido, a título ilustrativo, destaco os seguintes precedentes:

EMENTA:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes.

II – Agravo regimental improvido. (RE 657372 AgR/RS. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Jul. 28/05/2013. Órgão Julgador: Segunda Turma.

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO – CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL – PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOUTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – “QUANTUM” DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO – OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO. (RE 754554 AgR / GO. Rel. Min. CESLO DE MELLO. Jul. 22/10/2013. Órgão Julgador: Segunda Turma).

EMENTA:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias.

II – A questão referente à não demonstração, pelo recorrido, do caráter confiscatório da multa discutida nestes autos, segundo os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência desta Corte, não foi arguida no recurso extraordinário e, desse modo, não pode ser aduzida em agravo regimental. É incabível a inovação de fundamento nesta fase processual. III – Agravo regimental improvido. (RE 632315 AgR / PE. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Jul. 14/08/2012. Segunda Turma.

EMENTA:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRECEDENTES.

1. O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, também se aplica às multas. Precedentes: RE n. 523.471-AgR, Segunda Turma Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA, DJe de 23.04.2010 e AI n. 482.281-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 21.08.2009.
2. In casu o acórdão recorrido assentou: AGRADO DE INSTRUMENTO. EXECEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. MULTA PREVISTA NO ARTIGO 71, INCISO II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. Diante da declaração de inconstitucionalidade do artigo 71, inciso II, do Código Tributário Estadual, o dispositivo perdeu sua eficácia e, consequentemente, os valores que nele sustentavam o título exequendo. Assim sendo, acolho a exceção de pré-executividade, ante a declaração de inconstitucionalidade do artigo 71, inciso II, do Código Tributário Estadual frente ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Agravo conhecido e provido.
3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 637717 AgR / GO. Rel. Min. LUIZ FUX. Jul. 13/03/2012. Órgão Julgador: Primeira Turma. No mesmo sentido RE 455011 AgR / RR. Jug. 14/04/2010. Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA.

Analisando os fundamentos do acórdão do RE 754.554, da Lavra do Ministro CELSO DE MELO, dele extraio as seguintes razões que impõem a limitação das multas, sejam sancionatórias ou moratórias, em matéria tributária:

1. O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, também se aplica às multas.
- 2 - A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.
- 3 - Entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, em razão dela, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes.

Apesar dos fundamentos acima destacados, é necessário ter presente que a validade do ato administrativo pressupõe que o agente que pratica-o tenha atribuições para tal. Em que pese os inúmeros julgados acima destacados, da rápida pesquisa que fiz junto a jurisprudência do STF, não encontrei acórdão do Pleno da Corte adentrando na questão específica do parágrafo único do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, razão pela qual, na esteira dos fundamentos elencados quando da análise da questão relacionada ao sigilo bancário, entendo que o CARF, na condição de órgão que integra a Administração, salvo na hipótese prevista no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, não pode deixar de aplicar lei por entendê-la inconstitucional.

Da alegação de impossibilidade de lançamento de imposto de renda com base exclusiva nas informações bancárias

Quanto à possibilidade de se exigir o imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, deve-se esclarecer que antes de 01/01/1997, o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990, exigia da fiscalização a comparação entre depósitos bancários e sinais exteriores de riqueza.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/1997, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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

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.

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).”

Verifica-se, então, que o diploma legal acima citado passa a caracterizar omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando não comprovada a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não se inquire o titular da conta bancária sobre o destino dos saques, cheques emitidos e outros débitos, ou se foram utilizados para consumo, aquisição de patrimônio, viagens etc. A presunção de omissão de rendimentos decorre da existência de depósito bancário sem origem comprovada.

Portanto, a partir da publicação desta Lei, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento simples - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio e sinais exteriores de riqueza), entendimento também consagrado à época pelo poder judiciário (Súmula TFR 182) e pelo Primeiro Conselho de Contribuintes - para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.” (Ac 106-13329).

“TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, 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 informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.”(Ac 106-13188).”

ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em relação a matéria conhecida, negar provimento ao recurso.

assinado digitalmente

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator