



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

Processo nº 19515.004686/2003-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-01.118 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria IRPF
Recorrente LUIS CESAR CIOFFI BALTRAMAVICIUS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

ESFERAS ADMINISTRATIVA E PENAL. INDEPENDÊNCIA.

As esferas penal e administrativa gozam de independência. Assim, mesmo que o juízo criminal decida que não houve crime, há que se perquirir se houve infração à legislação tributária. Situação em que o Recorrente foi absolvido com base no art. 386, II, do CPP, hipótese diametralmente oposta à do inciso I, em que restaria provada a inexistência do fato. Para a esfera administrativa, só importaria a decisão para afastar o dolo, mas não foi aplicada, *in casu*, multa qualificada.

IRPF. 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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos (Presidente Substituto), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Celia Maria de Souza Murphy, José Evande Carvalho Araujo (convocado), Maria Paula Farina Weidlich (convocada) e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 401/410) interposto em 03 de abril de 2008 (fl. 401) contra acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria/RS (fls. 388/394), do qual o Recorrente teve ciência em 14 de março de 2008 (fl. 398), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 334/337, lavrado em 10 de dezembro de 2003, em decorrência de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, verificada nos anos-calendário de 1998 a 2001.

O acórdão recorrido teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A partir de 01/01/1997, os valores depositados em instituições financeiras, de origem não comprovada pelo contribuinte, passaram a ser considerados receita ou rendimentos omitidos.

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. A impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário e nem é objeto de decisão.

Lançamento procedente” (fl. 388).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 401/410, por meio do qual aduz, em síntese, que:

- a) o Ministério Público Federal apresentou denúncia em face do Recorrente, aceita pela Justiça Federal Criminal, cujos autos tiveram fundamento no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, mas o Recorrente foi absolvido,

com base no art. 386, II, do CPP, seguindo parecer exarado pelo próprio Procurador-Geral da República;

- b) não houve observância dos princípios da legalidade e ampla defesa por parte da autoridade fiscal, como se percebe de seu depoimento, porquanto “adotou critério de apreciação pessoal não previsto em lei” e se “limitou a verificar tão somente, se os valores constantes dos documentos apresentados e as datas dos mesmos coincidiam com os valores e datas dos depósitos, contrariando a própria legislação que prevê a modalidade da comprovação da origem dos recursos através de documentação hábil e idônea”;
- c) o Recorrente logrou comprovar, no juízo criminal, a origem dos recursos, assim como o fato de que eles eram destinados à administração de seu escritório;
- d) o Fisco não exerceu sua função plenamente, caso contrário teria chegado à mesma conclusão que o MP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

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

Preliminarmente, cumpre tecer breves esclarecimentos sobre a relação entre as esferas penal e administrativa, de tal sorte a verificar se decisão transitada em julgado na primeira vincula o julgador da esfera administrativa a aplicá-la.

Luciano Amaro, com a lucidez que lhe é peculiar, ao tratar do tema, esclarece que: *“Em suma, são claramente identificáveis dois sistemas legais sancionatórios atuáveis pelo Estado: um, o criminal, implementado segundo o direito penal, mediante processo penal, no juízo criminal; o outro, administrativo, aplicado segundo regras do direito administrativo, no procedimento administrativo, pelas autoridades administrativas. Não obstante, determinado interesse jurídico pode, eventualmente, estar tutelado por ambos, como ocorre com a arrecadação de tributos, protegida por um sistema de sanções administrativas e por outro de sanções penais. Ressalte-se, porém, que as sanções administrativas (aplicadas embora por autoridades administrativas) sujeitam-se ao controle de legalidade a que estão submetidos os atos administrativos em geral, de modo que o administrado, se não concordar com o castigo que lhe tenha sido imposto, pode levá-lo à contrasteação judicial (não no processo penal, obviamente, mas no processo civil)”*. [AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 437].

Observa-se, neste esteio, a diferenciação ao que se convencionou chamar de “direito penal tributário” — ramo do direito penal que tutela a arrecadação dos tributos, caso

v.g. da Lei n.º 8.137/90, e “direito tributário penal” – setor do direito tributário que comina sanções não criminais para determinadas condutas ilegais, caso das infrações administrativas, às quais são cominadas sanções também administrativas, tendo em vista que a aplicação de “pena” é privativa da jurisdição estatal penal, que detém o “jus puniendi”.

Embora tenham o mesmo escopo, qual seja, o de inibir a prática de infrações, bem como de castigar os eventuais infratores (respectivamente, prevenção geral e especial), há uma nítida autonomia entre as esferas administrativa e penal, especialmente no que toca à aplicação das respectivas sanções, como houve por bem delinear este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS ADMINISTRATIVA E PENAL.

As esferas penal e administrativa gozam de independência e, portando, o fato de no processo criminal não ser imputado ao contribuinte qualquer crime não implica, necessariamente, que não exista infração à legislação tributária que deva ser apurada e, por conseguinte, deve o processo administrativo seguir seu curso normal.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em se tratando de crédito tributário apurado em procedimento de ofício, impõe-se a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Descabe qualquer pedido de diligência estando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção, não podendo este servir para suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que ele tinha a obrigação de trazer aos autos.

Pedido de diligência indeferido.”

(CARF, 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara da Segunda Seção, RV n.º 166.166, Acórdão n.º 2202-00.519, Relatora Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, sessão de 12/05/2010)

Ademais, faz-se oportuno mencionar que o Recorrente, no bojo da Ação Criminal n.º 2004.61.81.000729-6, em trâmite perante a 5ª Vara Federal de São Paulo, foi absolvido com base no art. 386, II, do CPP:

“Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

[omissis]

II - não haver prova da existência do fato”.

Isso demonstra que sua absolvição se deu em atenção ao princípio penal do “in dubio pro reo”, cânone que se coaduna com o princípio constitucional da presunção de inocência. Outro não foi o entendimento manifestado na r. sentença trazida à colação pelo

Recorrente, em especial às fls. 423/424, fazendo-se mister a transcrição de sua parte dispositiva:

“Com efeito, os documentos constantes nos Apensos, aliados à prova testemunhal produzida, ensejam dúvida sobre se o acusado reduziu ou suprimiu tributo e, se o fez, se agiu com dolo. A dúvida acerca do fato material emerge da constatação de que a conta corrente do acusado era utilizada também para movimentações relativas ao escritório de advocacia de cuja parte administrativa ele cuidava, conforme documentos apresentados e depoimento da gerente de banco Marisa Aparecida Janetti (fls. 284).

Assim, os valores "extras" que não foram objeto das declarações de imposto de renda do acusado referidas na denúncia, bem podem ter se originado das atividades desempenhadas por ele no escritório de advocacia, os quais, pela sua natureza, não tinham que ingressar em seu patrimônio para fins de tributação, como, por exemplo, numerário para pagamento de funcionários.

Por outro lado, ainda que eventual prova pericial demonstre a existência de rendimentos pessoais tributáveis não declarados ao fisco, surgirá dúvida se o acusado agiu com dolo, na medida em que ficou comprovada a entrada, em sua conta corrente, de recursos originários de seu escritório de advocacia.

Ante o exposto; julgo improcedente a pretensão punitiva estatal descrita na denúncia para absolver o réu Luis César Cioffi Baltramavicius, qualificado nos autos, da imputação do art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, fazendo -o com fundamento no art. 386, II, do Código de Processo Penal.”

Desta feita, considerando-se o acima reproduzido, tem-se que o dispositivo penal em que a denúncia se baseou, qual seja, o art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, possui como elemento essencial do tipo o dolo, de tal modo a caracterizar a sonegação. Ante a decisão na esfera criminal, não restou devidamente comprovado o elemento doloso, motivo pelo qual a condenação não se impunha.

Como frisado alhures, a absolvição se deu com base no inciso II do art. 386 do CPP (não houve prova da existência do fato), situação completamente diversa do inciso I do mesmo artigo, que prevê a absolvição ante a existência de provas robustas de que o fato inexistiu.

Ante o exposto, ainda que não haja aplicação obrigatória na esfera administrativa de decisão criminal proferida, há elementos que poderiam ser aproveitados, em especial no que tange a eventual aplicação da multa de ofício qualificada, com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, o que não ocorreu *in casu*, porquanto a multa aplicada foi de 75%.

Com isso, ante a total distinção entre os conceitos de crime e infração à legislação tributária, a inexistência de sanção criminal não implica a inexistência de sanção administrativa, motivo pelo qual é imperioso perquirir se, de fato, o Recorrente logrou comprovar a origem dos rendimentos apontados pela autoridade fiscal. É o que passo a analisar.

No que concerne à omissão de rendimentos em virtude de suposto depósito bancário de origem não comprovada, atribui-se ao Recorrente a omissão de rendimento de que trata o artigo 42 da Lei n. 9.430/96, que tem a seguinte redação:

“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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

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

Assim, tratando-se de presunção, seja ela *hominis* ou legal, possui natureza jurídica de meio de prova, segundo o qual se atribui reconhecimento jurídico a um fato provado de forma indireta.

Por outro lado, 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, invertendo-se o *onus probandi*. Nesse sentido, a presunção relativa referida pelo artigo 42 da Lei 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), que afirma ser insuficiente para comprovação da omissão de rendimentos a simples

verificação de movimentação bancária consubstancia jurisprudência firmada anteriormente à edição da Lei 9.430/96, motivo pelo qual não deve ser aplicada.

Vale frisar, outrossim, que a aferição da inconstitucionalidade do referido dispositivo legal é manifestamente incabível nesta esfera administrativa, consoante iterativa jurisprudência deste eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consolidada na súmula de n.º 2, segundo a qual *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Nesse esteio, sendo estreme de dúvidas a aplicabilidade da presunção legal em referência, tem-se que resta caracterizada, conforme se depreende do *caput* do referido dispositivo, omissão de rendimentos quando a origem dos valores creditados na conta de depósito não for comprovada, caso em que a tributação da pessoa física será feita com base na tabela progressiva (§4º).

Se a origem dos depósitos for demonstrada, os respectivos valores deverão observar as regras de tributação específicas, nos termos do §2º.

Estabelece, por sua vez, o §5º que *“quando provado que os valores creditados na conta de depósito ... pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ...”*.

É o caso dos autos, como passo a evidenciar.

Cumpre salientar, *a priori*, que o aditamento à impugnação, de fls. 366/385, deve ser recebido e analisado, em atendimento ao princípio da verdade material, que norteia o processo administrativo. Deve-se considerar, por oportuno, que a impugnação foi protocolada tempestivamente, restando, portanto, inaugurada a fase litigiosa. Não merecem ser acatados, contudo, os argumentos nela aduzidos, porquanto despicienda a realização de prova pericial e incompetente este Conselho para apreciar a inconstitucionalidade da Lei n.º 10.174, de 2001, e do Decreto n.º 3.734, de 2001, como desejava o Recorrente, consoante a Súmula CARF n.º 02.

Aliás, quanto a este aspecto, necessário se faz esclarecer que o Recorrente não trouxe esses argumentos em seu recurso, não sendo o caso, portanto, de reanalisá-los.

Para a comprovação da origem dos depósitos, é cediço ser necessária “a vinculação de cada depósito a uma operação realizada, já tributada, isenta ou não tributável ou que será tributada após ser identificada, por meio de documentos hábeis e idôneos” (fl. 392).

Por decorrência lógica do exposto adrede, não basta ao Recorrente aduzir possuir “mais de 3.000 folhas” de provas acostadas aos autos criminais, porquanto é necessário formar juízo de convencimento independente nesta esfera administrativa.

Considerando-se que, à luz do entendimento fiscal manifestado ao longo de todo o procedimento de fiscalização, com sucessivas prorrogações e intimações do Recorrente para apresentar documentos hábeis e idôneos para afastar a presunção que milita em prol do Fisco, bem como considerando-se que não houve, em sede de recurso voluntário, a apresentação de qualquer documento novo que elidisse a autuação, não há motivos para reformar a decisão atacada.

De fato, não há coincidência de datas e valores dos depósitos apontados pela autoridade fiscal que embasaram a presente autuação. Por exemplo, é possível invocar a planilha de fls. 301/305 elaborada pelo próprio contribuinte, passando a expor alguns dos valores apontados.

Com relação ao ano-calendário 1998, tomando-se por base o valor de R\$ 2.200,00 (fl. 301), supostamente de 05/janeiro/1998, encontra-se o valor de R\$ 1.200,00 no extrato de fl. 290, relativo à conta mantida junto ao Unibanco (agência 472, C/C 748106-3). Ademais, o valor indicado de R\$ 11.200,00 (fl. 301 – relativo a 05/março/1998) aparece no extrato como sendo, na verdade, R\$ 1.200,00 (fl. 290).

No que tange ao valor apontado à fl. 302, de R\$ 5.000,00, supostamente relativo a 17/abril/1998, consta da fl. 290 o valor de R\$ 5.830,00. O valor de R\$ 3.000,00 (15/junho/1998 – fl. 305) não consta da fl. 290, e sim R\$ 772,00.

Por derradeiro, mister invocar-se a Súmula CARF n.º 26: *“A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.”*

Assim, não restando afastada a presunção em favor do Fisco, tendo em vista que o Recorrente não logrou comprovar a origem dos recursos, a decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

Eis o motivo pelo qual voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator