



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

**Processo n°** 19515.002100/2007-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-01.435 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2011  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** JACQUES ASSINE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHOS DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

A tributação das pessoas físicas fica sujeita ao ajuste na declaração anual, em 31 de dezembro do ano-calendário, e independente de exame prévio da autoridade administrativa o lançamento é por homologação, o mesmo se aplica aos ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte. Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador, que no caso do imposto de renda pessoa física ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado e que, nos casos de ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte, ocorre no mês da alienação do bem e/ou direito ou pagamento do rendimento. Entretanto, na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.**

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

#### NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

#### DETERMINAÇÃO DE DILIGÊNCIAS. COMPETÊNCIA. DILIGÊNCIA REQUERIDA PELO JULGADOR. ADMISSIBILIDADE AMPARADA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E NO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. Assim, para formar livremente sua convicção, o julgador pode requerer diligências de ofício, conforme prevê o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. Tal permissivo está em consonância com a busca pela verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

#### AUTO DE INFRAÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. MOVIMENTAÇÃO DE CONTA BANCÁRIA EM NOME DE TERCEIROS. LANÇAMENTO SOBRE O VERDADEIRO SUJEITO PASSIVO. CONTA CORRENTE MANTIDA NO EXTERIOR. TITULARIDADE.

Não há que se falar em ilegitimidade passiva por falta de provas acerca da titularidade da conta no exterior, quando consta dos autos conjunto probatório fornecido pelo próprio agente bancário estrangeiro, analisado pelas autoridades americanas e brasileiras e periciado por órgão técnico da Polícia Federal brasileira, emitindo-se inclusive laudo atestando a autenticidade dos registros. Assim, incabível a alegação de ilegitimidade passiva quando ficar comprovado nos autos o uso de conta bancária em nome de terceiros para movimentação de valores tributáveis. Situação que torna lícito o lançamento sobre o verdadeiro sujeito passivo

#### PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. CONVÊNIOS E ACORDOS INTERNACIONAIS. COLETA DE INFORMAÇÕES - Os órgãos da Secretaria da Receita Federal e os órgãos correspondentes dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como os órgãos administrativos e judiciais permutarão entre si, mediante convênio ou pela forma que for estabelecida, as informações fiscais de interesse recíproco. A prova emprestada deverá ser examinada em si mesma, pois em certos casos, devem servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto na esfera federal. O fato de a fiscalização valer-se de informações colhidas por outras autoridades

fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer, por si só, não implica em nulidade do lançamento, mormente se a autoridade lançadora se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

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

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.

Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

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

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Arguição de decadência não acolhida.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência e as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Fez sustentação oral, seu advogado, Dra. Vanessa Amadeu Ramos, OAB/SP nº. 199.760.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Rafael Pandolfô e Nelson Mallmann. Ausentes justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

JACQUES ASSINE, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 059.371.328.-15, residente e domiciliado na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Maranhão, nº 690 – Apto 71, Bairro Higienópolis, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 430/448, prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 452/500.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 30/08/2007, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 246/252), com ciência através de AR, em 31/08/2007 (fls. 263), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 29.445.962,60 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2003 e 2004, correspondente aos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente.

Da ação fiscal resultou a constatação de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação desta data que passa a fazer parte integrante do presente como se aqui estivesse transcrito. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 240/245), entre outros, os seguintes aspectos:

- que em decorrência das investigações promovidas a partir da CPMI do Banestado, instituída com o fulcro de apurar responsabilidades sobre a evasão de divisas do país, obteve-se dados oriundos de procedimento levado a cabo pela Promotoria Distrital de Nova Iorque a respeito de contas mantidas no exterior por cidadãos brasileiros;

- que, desta forma, no curso do inquérito instaurado para apurar eventual crime contra o Sistema Financeiro Nacional e contra a Ordem Tributária, o Ministério Público Federal solicitou ao Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba-PR a quebra de sigilo bancário das contas mantidas no MTB-CBC-HUDSON BANK;

- que na mesma decisão (cópia às fls. 17) o Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba/PR autorizou o compartilhamento dos dados com a então Secretaria da Receita Federal;

- que, sendo assim, em obediência à decisão da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba/PR citada no parágrafo anterior, houve a transferência dos dados à Receita Federal e, a

fim de proceder ao exame dos fatos e documentos mencionados, foi constituída a Equipe Especial de Fiscalização, nos termos da Portaria SRF n° 463, de 30/04/2004, integrando representantes das áreas de Fiscalização, Aduana e Pesquisa e Investigação;

- que com base nestes elementos, evidenciou-se que diversos contribuintes nacionais enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior à revelia do Sistema Financeiro Nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras, utilizando-se das contas mantidas no MTB-CBC-HUDSON BANK;

- que o fiscalizado e a Senhora Betty Assine (CPF 347.895.018-09) foram objeto da Representação Fiscal n° 29/2005 (fls. 4) e são apontados de maneira inequívoca como responsáveis pela movimentação da conta n° 030173108 (denominada Crowley Systems Corp) mantida no MTB-CBC-HUDSON BANK (Laudo de fls. 173/187);

- que informações do fiscalizado, referentes aos anos-calendário sob exame e recuperadas dos sistemas informatizados desta Secretaria da Receita Federal do Brasil, revelam: (a) Declarações de Rendimentos: apresentação tempestiva, no modelo completo, das Declarações de Ajuste Anual, fls. 212 a 219. No rol dos bens e direitos informado no quadro "Declaração de Bens e Direitos" das citadas declarações de ajuste anual, não consta qualquer indicação acerca da participação na sociedade "Crowley Systems Corp."; ademais, os rendimentos inseridos limitaram-se, exclusivamente, aos isentos e não tributáveis (rendimentos financeiros e lucros distribuídos pela pessoa jurídica sediada no Brasil, a "A&A Fashion Comercial Ltda-ME"); e (b) Movimentação financeira efetuada na conta de bancária n° 030173108, denominada CROWLEY SYSTEMS CORP., mantida no MTB-CBC-HUDSON BANK de Nova Iorque/NY, explicitada, com referência aos créditos, no Demonstrativo de Apuração de Créditos Bancários de fls. 191 a 203;

- que para buscar a oitiva da outra responsável pela movimentação financeira, a Senhora Betty Assine (CPF 347.895.018-09), mediante determinação objeto do MPF-F n° 08.1.90.00-2007-01403-0, foi, também, instaurado procedimento de fiscalização. Interpelada, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal (lavrada em 13/06/07 e ciência registrada em 18/06/2007), acerca da origem dos mesmos recursos movimentados, a intimada limitou-se a apresentar os mesmos argumentos (cópias às fls. 236 a 239);

- que, preliminarmente, reconhecemos os arazoamentos apresentados para informar que, nesta fase investigatória do procedimento fiscal, onde se busca verificar o cumprimento das obrigações tributárias do fiscalizado, não há que se cogitar em vistas dos autos e, muito menos, na ocorrência de cerceamento ao direito de defesa, visto que, quando do encerramento desta fase, todos os elementos de prova utilizados na formalização de exigência do crédito tributário serão carreados ao processo; ocasião em que será facultado ao fiscalizado, após regulamente cientificado do seu resultado, "ter vistas" aos autos durante o prazo de impugnação da exigência. Quanto à solicitação de prazo adicional não podemos concedê-lo em vista de não haver razão para tanto, uma vez que o prazo concedido é o previsto na legislação de regência;

- que as aludidas informações de movimentação financeira foram disponibilizadas por meio de processo regular e, em especial, são suportadas por Laudos Periciais e Representações Fiscais, sendo ainda documentada por cópias autenticadas pelo Consulado Geral do Brasil em Nova York, entre as quais se destacam as de fls. 31, 32, 38, 41, 43, 46, 47, 48; não poderá, portanto, o fisco ignorar tais informações e documentos obtidos pela Polícia Federal. Não foram contrapostas, valem como verdadeiras;

- que no resguardo dos interesses da Fazenda Nacional, diante do acima relatado, dos documentos disponibilizados a esta auditoria, das informações contidas nas Declarações de Ajuste Anual e das informações prestadas pelo fiscalizado no curso desta ação fiscal, que em nenhum momento negou a sua participação, na movimentação financeira, a consideramos o fiscalizado e a Senhora Betty Assine como responsáveis pela movimentação e efetivos titulares da conta nº 030173108, denominada CROWLEY SYSTEMS CORP., mantida no MTB-CBC-HUDSON BANK, tendo sempre em mente o preceito legal exarado pelo artigo 845 do RIR/99 vis-à-vis a falta de esclarecimentos por parte do fiscalizado, não restando a esta fiscalização outra alternativa exceto o lançamento de ofício;

- que conforme o disposto no § 3º, do artigo 30 da Instrução Normativa SRF 246 de 20 de novembro de 2002, os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas em instituição financeira no exterior foram convertidos em reais pela cotação de câmbio fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, em vigor na data do depósito ou do investimento, gerando o Demonstrativo de Apuração de Créditos Bancários Convertido de fls. 220 a 229. Ressaltamos, também, em face da inclusão da Senhora Betty Assine (CPF 347.895.018-09) como dependente nas declarações de ajuste anual dos exercícios sob exame apresentadas pelo fiscalizado, que não adotamos a regra fixada pelo parágrafo 6º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 - parágrafo adicionado pelo artigo 58 da Lei nº 10.637/2002.

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 01/10/2007, a sua peça impugnatória de fls. 266/312, instruído pelos documentos de fls. 313/329, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que entender como válida a forma pela qual o lançamento foi realizado será o mesmo que admitir que a movimentação financeira da pessoa jurídica se confunde com a de seu sócio, posto que, se considerado escorreito o raciocínio adotado pela I. Fiscalização, todos aqueles que possuem participação em uma sociedade sempre poderão ser enquadrados como "interposta pessoa";

- que de se observar que, apesar do Impugnante não ter informado a sua participação societária na empresa Crowley Systems Corp em sua Declaração de Rendimentos, tal fato não pode gerar efeitos na presente discussão tributária;

- que, neste sentido, frisamos que a titularidade da empresa estrangeira pelo Impugnante é comprovada pelos documentos juntados aos autos pela D. Fiscalização (fls. 27 a 130 — documentos societários da empresa bem como correspondências trocadas entre o Banco e o Impugnante, as quais, ressalte-se, o I. Fiscal autuante sequer teve o trabalho de traduzir, limitando-se a autenticá-los, quando muito!), bem como a informação contida no Laudo de Exame Econômico-Financeiro n.º 2.149/2005 INC (fls. 180) que embasou o Auto de Infração impugnado;

- que, assim sendo, na qualidade de sócio da referida pessoa jurídica, qualquer exigência a título de imposto de renda pessoa física face ao Impugnante somente poderia recair sobre os valores eventualmente distribuídos pela empresa em razão da sua participação societária, fato este condicionado, ainda, à prévia e efetiva apuração de lucro pela sociedade. Ou seja, somente se apurado lucro pela pessoa jurídica e deliberado que o resultado positivo será distribuído ao sócio, condições estas que, ressaltamos, não foram sequer abordadas pela fiscalização, estaríamos diante da existência de rendimento passível de

tributação pelo imposto de renda pessoa física, nos termos do disposto no artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional e no artigo 55, inciso VII, do Regulamento do Imposto de Renda;

- que mesmo na absurda hipótese de se cancelar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa e a transferência de sua responsabilidade tributária ao seu sócio levada a efeito no presente caso, o que exigiria a comprovação da presença das condições autorizadas previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, ainda assim a exigência importes considerados para sua apuração são totalmente insustentáveis, já que não houve apuração dos créditos tributários efetivamente devidos pela pessoa jurídica;

- que se limitou a imputar ao Impugnante a condição de interposta pessoa, exclusivamente em razão do mesmo ser sócio da pessoa jurídica, qualificando-o como beneficiário dos valores creditados na conta corrente de titularidade da referida pessoa jurídica e, utilizando-se novamente da presunção, considerou tais valores supostamente depositados como rendimentos tributáveis pelo IRPF, lavrando a presente Autuação Fiscal para exigí-los;

- que não bastassem as razões acima expostas que, por si só, demonstram a insubsistência da totalidade da autuação ora impugnada, vale destacar que este Auto de Infração também apresenta vício relativo à apuração do *quantum* supostamente devido, na medida em que para a constituição do crédito tributário foi tomado como base, independente de qualquer verificação adicional, os valores apontados, de forma global, no Laudo de Exame Econômico- Financeiro n.º 2.149/2005, elaborado para fins de instrução do Inquérito Policial n.º 1026/2003/SR/DPF/PR, os quais foram presumidos pela I. Fiscalização como verdadeiros. Ou seja, a Fiscalização, no que se refere aos valores supostamente depositados em conta corrente da pessoa jurídica em referência, considerou para a apuração do suposto imposto devido apenas e tão somente os valores anuais mencionados em referido Laudo, em clara afronta ao artigo 142 do CTN;

- que vale informar, ainda, que, conforme se depreende do mencionado Laudo acostado às fls. 173/187, além de não constar sequer a assinatura dos responsáveis pela sua formulação, o que já torna questionável a sua utilização, a sua elaboração visou ao atendimento de solicitação formulada no Inquérito Policial n.º 1026/2003/SR/DPF/PR, instaurado com o objetivo de coletar informações que pudessem comprovar eventual ato ilícito que não guarda qualquer relação direta com o Impugnante;

- que os depósitos ocorridos na conta da empresa estrangeira em tela não aparecem individualizadamente nem na Autuação Fiscal e nem no corpo do mencionado Laudo que a embasou, e sim apenas em seus anexos, lamentavelmente não juntados aos autos, não tendo sido documentados e/ou comprovados em nenhuma oportunidade. Ou seja: os depósitos ocorridos na conta da empresa estrangeira em tela não aparecem individualizadamente nem na Autuação Fiscal e nem no corpo do mencionado Laudo que a embasou, e sim apenas em seus anexos, lamentavelmente não juntados aos autos, não tendo sido documentados e/ou comprovados em nenhuma oportunidade.

- que mesmo que não houvesse tais irregularidades — o que se admite apenas por amor à argumentação, ainda assim mereceria pronto cancelamento o presente Auto de Infração na parte relativa aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e agosto de 2002, posto que atingidos pela decadência, nos termos do artigo 150, parágrafo 40 do Código Tributário Nacional, na medida em que o presente lançamento, constituído em 30/08/2007, somente poderá alcançar fatos geradores ocorridos a partir de setembro de 2002;

- que através de informações fornecidas pelo Departamento de Polícia Federal — Força Tarefa CC5 em Curitiba/PR, que, por sua vez, as recebeu da Comissão Mista



Parlamentar de Inquérito/CPMI do Banestado, a qual a essas teve acesso através da Promotoria Distrital de Nova York, a Secretaria da Receita Federal do Brasil constatou que o Impugnante supostamente realizava transferências financeiras através da conta corrente n.º 030173108, de titularidade da empresa Crowley Systems Corp, mantida no MTB-CBC-HUDSON Bank de Nova York;

- que em razão exclusivamente de um nome que foi apontado como responsável por uma conta bancária, essa I. Fiscalização supôs que o Impugnante seria o titular da conta favorecida e, por conseqüência, que o mesmo teria omitido a receita correspondente aos valores transferidos;

- que conseqüentemente, os valores que ingressaram na conta corrente de titularidade da pessoa jurídica Crowley Systems Corp **foram** considerados como rendimentos omitidos pelo ora Impugnante, com fundamento na atual redação do § 50 do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96;

- que o fato de o Impugnante ser responsável (por ser sócio da pessoa jurídica em referência) pela movimentação financeira da respectiva conta não é indício suficiente para caracterizar-lhe como interposta pessoa e, assim, presumir-se que os valores que naquela conta transitaram tratavam de receitas por ele omitidas;

- que a documentação constante destes autos presta-se, no máximo, a demonstrar a existência da conta corrente fiscalizada, o fato de que sua titular é a pessoa jurídica Crowley Systems Corp e, ainda, relacionar o sócio de referida empresa;

- que se verifica que, ao aplicar, arbitrariamente e equivocadamente, o previsto no § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, a I. Fiscalização acabou fazendo tabula rasa do princípio que confere às pessoas jurídicas autonomia patrimonial em relação aos seus sócios, imputando ao sócio da Crowley Systems Corp, ora Impugnante, a responsabilidade de recolher o suposto crédito tributário apurado com base em valores meramente creditados em conta corrente mantida pela empresa;

- que, de outra ponta, mesmo que considerada válida a imputação da qualidade de interposta pessoa ao Impugnante, o que se admite por amor à argumentação, não poderia a Administração Fazendária, simplesmente, **sem** a realização de qualquer medida visando validar o documento que embasou sua autuação, qual seja, o Laudo de Exame Econômico-Financeiro n.º **2.149/2005**, parte integrante do Inquérito Policial n.º 1026/2003/SR/DPF/PR, considerar os valores que transitaram na conta corrente da respectiva pessoa jurídica, apontados em referido Laudo, como base de cálculo para a constituição do crédito tributário, principalmente sem anexar aos autos os documentos que demonstram de onde tais valores foram extraídos para a composição do total exigido nestes autos;

- que importa destacar que, mesmo quando as informações utilizadas são fornecidas por outras Administrações Fazendárias (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), as quais, inquestionavelmente, resultam de uma análise realizada com base nos princípios que regem o direito **tributário, o que não é o caso**, ainda assim, antes da imposição de qualquer exigência, *as mesmas* devem passar pelo crivo do ente receptor, com o intuito de verificá-las e validá-las por meio de procedimentos fiscalizatórios próprios;

- que tendo o presente Auto de Infração sido lavrado sem o amparo de documentação probatória suficiente a dar arrimo à exigência nele formalizada, e tampouco

sendo possível visualizar nos documentos que integram os presentes autos (cópias de documentos extraídos de outros autos) a necessária comprovação da relação entre os depósitos ocorridos na conta corrente de titularidade da pessoa jurídica e eventual receita tributável pelo IRPF pelo Impugnante, verifica-se que o presente lançamento é merecedor de pronto cancelamento, pois totalmente nulo.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Quinta Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o impugnante protesta contra a solicitação de diligências de ofício por parte do julgador de primeira instância, alegando que isso seria usurpação de competência e uma distorção da função julgadora;

- que tal alegação do impugnante não encontra amparo na legislação tributária, uma vez que, de modo diverso, o art. 18 do Decreto 70.235/72 autoriza ao julgador de primeira instância solicitar diligências de ofício, conforme podemos constatar no texto legal a seguir transcrito;

- que, quanto à prova emprestada, cabe esclarecer que decorre o procedimento de uma operação mais abrangente desencadeada por autoridades públicas nacionais, no combate à transferência ilícita de recursos ao e do exterior, e aos crimes correlacionados, destacando-se o crime de lavagem de dinheiro. Trata-se da denominada CPMI do Banestado, que foi amplamente divulgada pela mídia nacional, e que envolveu trabalhos da Receita Federal, do BACEN e da COAF, com estreita colaboração de autoridades estrangeiras. A investigação conduzida pelo Departamento da Polícia Federal verificou que empresas sediadas em Nova York, Estados Unidos da América, representavam “doleiros” brasileiros e/ou empresas “*off shore*” com participação de brasileiros e atuavam como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, dentre as quais encontraram-se diversos contribuintes brasileiros que enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior à revelia do sistema financeiro nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras. No curso das investigações houve o afastamento do sigilo bancário da empresa ‘Beacon Hill Service Corporation’ que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas e utilizava-se de contas/subcontas mantidas no ‘JP Morgan Chase Bank’. A Promotoria do Distrito de Nova Iorque apresentou as mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros da empresa Beacon Hill. De posse dessa documentação, o Departamento de Polícia Federal emitiu Laudos Periciais (nºs 1258/04 e 1300/04 — Instituto Nacional de Criminalística), a fim de trazer elementos de provas necessários a subsidiar os esclarecimentos dos fatos relativos às movimentações financeiras. Os dados obtidos no afastamento de sigilo e na investigação criminal foram transferidos a Secretaria da Receita Federal conforme decisões judiciais. Durante o transcorrer de todo esse conjunto de fatos uma série de provas foram amealhadas e algumas delas foram utilizadas no presente processo e são combatidas pelo impugnante por se tratarem de provas emprestadas;

- que sobre o tema da prova emprestada, esclarecemos que não existe vedação na legislação reguladora do processo administrativo à utilização de provas colhidas em outro processo ou por outra autoridade administrativa, fiscal ou judicial, desde que sejam legais e moralmente legítimas, conforme preceitua o Código de Processo Civil no seu artigo 332;

- que, em adição, ressaltamos que o elemento de prova chamado de “prova emprestada” é representado pelo Laudo 2.149/2005, fls. 395/411, que tem em seu conteúdo informações suficientes para amparar o lançamento, como no caso dos autos, não exige

qualquer "crivo da Administração Fazendária". A informação existe por si só no documento e o impugnante, se discorda de seu conteúdo, pode esforçar-se para demonstrar que não corresponde à realidade dos fatos. Esse sim é o crivo do contraditório que deve qualquer prova estar submetida num processo regido pelo princípio do contraditório e da ampla defesa. No caso presente, em obediência ao art. 5º, inciso LV da Constituição, houve oportunidade para o contraditório na impugnação e no aditamento desta, permitindo concluir que nenhuma irregularidade há em relação à admissão do referido Laudo como prova no presente processo;

- que quanto à alegação de invalidade do Laudo por falta de assinatura dos responsáveis por sua confecção, temos que a cópia assinada, fls. 395/411, obtida como resultado da diligência de ofício, sanou qualquer possível irregularidade quanto a esse aspecto, mormente quando, no caso presente, após a juntada da cópia assinada foi oferecida nova oportunidade para o interessado contraditar o conteúdo do documento, o que, ao tempo que prestigiou o princípio do contraditório e da ampla defesa, afastou qualquer possível ofensa à boa-fé, à moralidade administrativa ou à eficiência;

- que não há exigência legal para qualquer validação de provas antes de serem usadas no processo administrativo fiscal. O que é exigido é que as provas sejam submetidas ao crivo do contraditório, o que está sendo feito a partir da oportunidade de o impugnante manifestar-se sobre elas. Assim, o impugnante poderia ter contraditado o conteúdo do Laudo, mas preferiu questionar genericamente sua validade como prova;

- que sobre a assinatura do Laudo e ajuntada de cópia assinada deste após a lavratura do lançamento, entendemos que isso não resulta em nulidade do lançamento, pois a situação não se enquadra em uma das hipóteses do art. 59 do Decreto 70.235/72. Podemos, outrossim, considerar que se tratava de uma omissão que poderia ser enquadrada nas hipóteses do art. 60 do mesmo diploma legal e que, portanto, não enseja nulidade, mas requer sejam sanadas, como de fato o foram no caso presente, sem que isso represente qualquer ofensa à moralidade e à boa-fé da administração pública;

- que o impugnante protestou pela decadência do direito do fisco efetuar o lançamento em relação aos fatos geradores entre janeiro e agosto/2002;

- que quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN;

- que, no caso em apreço, a declaração de rendimentos do contribuinte não continha informações corretas quanto aos fatos apurados, havendo, portanto, insuficiência de recolhimento, ensejando o lançamento de ofício. Portanto, toma-se o termo inicial da contagem do prazo decadencial o determinado pelo art. 173, inciso 1 do CTN. Sendo assim, o termo de início do prazo decadencial para os fatos geradores do ano-calendário 2002 deu-se em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008. Como o lançamento de ofício foi efetuado em 31/08/2007, não há que se falar em decadência;

- que, como relatado, o impugnante entende ser inaceitável a aplicação do § 5º do art. 42 da Lei 9.430/96 ao caso, pois, segundo argumentou, o único e exclusivo fundamento para adoção de tal medida foi o fato de o impugnante ser sócio da pessoa jurídica Crowley Systems; e que quanto à desconsideração da personalidade jurídica da empresa e a

transferência de sua responsabilidade tributária ao sócio, entende que isso exigiria a comprovação da presença das condições autorizadoras previstas nos arts. 134 e 135 do CTN;

- que o raciocínio do impugnante está equivocado na medida em que não se cogitou de crédito tributário da empresa para o qual é atribuída responsabilidade ao sócio, como seria o caso da aplicação dos arts. 134 e 135. A questão fática em destaque era a titularidade de fato da conta corrente movimentada no exterior, pois o §5º do art. 42 da Lei 9.430/96 prevê que "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". Assim, não tratamos de obrigação tributária atribuída à empresa na qual a responsabilidade sobre o respectivo crédito tributário é transferida ao sócio. No caso presente, portanto, a obrigação tributária já nasce em nome do titular de fato da movimentação financeira, sem se cogitar de alguma hipótese de responsabilidade tributária. Nessa esteira, podemos afastar também os argumentos do impugnante que exigiam que fosse primeiro apurado o resultado da empresa para depois atribuir responsabilidade ao sócio. Como dissemos, não tratamos aqui de um caso que envolve responsabilidade tributária, pois a sujeição passiva que está em destaque é a do contribuinte, ou seja, daquele que mantinha relação pessoal e direta com o fato gerador: o efetivo titular da conta corrente;

- que ainda sobre a aplicação do §5º do art. 42 da Lei 9.430/96, o impugnante alegou que a imputação ao sócio de obrigação tributária relativa à pessoa jurídica somente poderia ocorrer por meio da desconsideração da personalidade jurídica da empresa por respeito ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica;

- que entendemos que não seria necessário desconsiderar a personalidade jurídica da empresa, pois afinal não se pode desconsiderar o que nunca foi considerado. Em outras palavras, a pessoa jurídica nunca participou dos negócios figurando exatamente como interposta pessoa, conforme demonstram os documentos de fls. 342, 347/348, 356, 360, 365, 370/371,375 e 383. Várias pessoas que constam como remetentes de recursos para a conta supostamente da empresa Crowley no exterior declararam que jamais realizaram qualquer negócio jurídico com a referida empresa. Se por um lado, entre os documentos de fls. 191/203 há provas de que os declarantes intimados remeteram recursos para uma conta no exterior, de outro lado, afirmaram que estes não realizaram negócios com a empresa Crowley. Desse modo, o que os documentos de fls. 191/203 juntamente com aqueles de fls. 342, 347/348 365, 370/371,375 e 383 comprovam é que as remessas jamais foram feitas para a empresa, sim para o impugnante que era o proprietário desta;

- que conforme já revelado, com as declarações obtidas de algumas pessoas que enviaram recursos para a conta do impugnante ficou evidenciado que este tentou utilizar a empresa Crowley como um manto protetor para suas operações, contando que a situação de empresa constituída e sediada no exterior representasse obstáculo intransponível para o Fisco brasileiro alcançar as omissões de rendimentos que perpetrava. Nesse sentido, parece-nos que a intenção do impugnante já havia sido antevista por Washington de Barros Monteiro quando o respeitado autor tratava de um caso de simulação por interposição de pessoa e afirmou: "o intuito do declarante é o de inculcar a existência de um titular de direito, mencionado na declaração, ao qual, todavia, nenhum direito se outorga ou se transfere, servindo seu nome exclusivamente para encobrir o da pessoa a quem de fato se quer outorgar ou transferir o direito de que se trata";

- que é a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. Portanto, não meros indícios de omissão; razão por que não há que estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato

que represente omissão de receita. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário;

- que os argumentos aduzidos pelo interessado não tem o condão de alterar os fatos imputados como omissão de rendimentos, mormente porque, conforme anteriormente explanado, o ônus da comprovação da origem dos recursos depositados em conta corrente é de sua competência.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

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

*Ano-calendário: 2002, 2003*

*DILIGÊNCIA REQUERIDA PELO JULGADOR. ADMISSIBILIDADE AMPARADA NO ART. 18 DO DECRETO 70.235/72 E NO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.*

*Para formar livremente sua convicção, o julgador pode requerer diligências de ofício, conforme prevê o art. 18 do Decreto 70.235/72. Tal permissivo está em consonância com a busca pela verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.*

*PRELIMINAR. DECADÊNCIA.*

*Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.*

*PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE*

*É lícito ao Fisco federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.*

*INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. DOCUMENTOS QUE CARACTERIZAM O USO DE TERCEIRA PESSOA.*

*Na presença de elementos de prova que demonstrem que o titular da conta movimentada serviu apenas como interposta pessoa, deve o lançamento ser feito em relação ao titular de fato dos recursos.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS*

*A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.*

*Lançamento Procedente.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/04/2009, conforme Termo constante às fls. 449/450, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (19/05/2009), o recurso voluntário de fls. 452/500, instruído pelos documentos de fls. 501/528, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da movimentação financeira na da conta corrente n.º 030173108, de titularidade da empresa Crowley Systems Corp, mantida no MTB-CBC-HUDSON Bank de Nova York e que pela análise dos documentos bancários apurou-se a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, como titular de fato, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta a arguição de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a agosto de 2002, suscita preliminares de nulidade do lançamento, bem como apresenta razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende, tão-somente, a arguição de decadência, preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

De início, cumpre apreciar a questão da preliminar de decadência, relativo ao período de 01/01/2002 a 31/08/2002, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação e que nos casos de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários sem origem justificada o fato gerador é mensal.

Não posso acompanhar o entendimento do suplicante quanto à data ocorrência do fato gerador, pois entendo que o mesmo é anual e a data do fato gerador será sempre o último dia do exercício questionado, qual seja, 31 de dezembro do ano-calendário em questão.

Assim sendo, entendo que imposto lançado (IRPF), considerando a contagem do prazo decadencial na forma mais favorável ao recorrente (sem a constatação da ocorrência do evidente intuito de fraude (multa qualificada) e considerando que houve pagamento antecipado de Imposto de Renda de Pessoa Física), não se encontrava alcançado pelo prazo

decadencial na data da ciência do auto de infração (31/08/2007), de acordo com as regras contidas nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do Decreto nº. 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº. 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda



surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade

dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Nesta ordem, sempre refutei nos meus votos o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio Código Tributário Nacional”.

Nos dias atuais esta discussão se tornou irrelevante já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Diante disso, a redação do art.62 do RICARF dispôs:

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

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do CARF devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. Assim sendo, a contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,*

*julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO*

*ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUÊNAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.*

*1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

*2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que inocorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).*

*Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício*

*seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)*

*4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).*

*5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Agravo regimental desprovido.*

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo STJ para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só*

*poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

*Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)*

*(...)*

*Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.*

*Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de imposto de renda pessoa física, cujo lançamento é por presunção de omissão de rendimentos, por via de consequência o fato gerador do imposto é 31/12/2001 (ajuste anual).

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que não houve recolhimento de imposto de renda pelo recorrente, como restou consignado em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2003 (fls. 240/245) e Auto de Infração (fls. 246/252).

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 31/12/2002, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/2002. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que não houve pagamento antecipado, é o primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2008, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 31/08/2007, não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Somente para fins de argumentação, não aplicável ao presente caso, é de se dizer, que nos casos de argüição de decadência quanto restar caracterizado o evidente intuito de fraude, que não se aplica ao presente caso, já que a multa aplicada é a de ofício normal de 75%, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

*Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.*

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.



O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermenauta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública .

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional uma lacuna, uma vez que não haveria

tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

*b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o prazo de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.*

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto n° 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

*A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.*

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

*A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar*

*instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para o contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 246/252, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, cuja ciência foi através de AR e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de depósitos bancários sem que o recorrente comprovasse a respectiva origem destes recursos. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das movimentações financeiras pesquisadas.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

*Art. 59 - São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a

compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No que diz respeito ao pedido de diligência solicitada pelo relator da matéria em Primeira Instância, protestada pelo recorrente sob o argumento de que isso seria usurpação de competência e uma distorção da função julgadora, é de se dizer que, da análise da matéria, constata-se que a autoridade julgadora analisando o pedido formulado reputou imprescindível a realização da diligência solicitada, tendo em vista, que entendeu que os elementos presentes nos autos eram insuficientes para a formação de convicção dos julgadores.

Como visto, o autor do pedido fundamentou com rigor a solicitação da diligência, com argumentos convincentes. É de se alertar, para fato de que para um pedido de diligência seja acolhido se faz necessário que existam dúvidas em relação as peças processuais e que estas exijam a manifestação de terceiros a esclarecê-las.

Ora, o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº. 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

*Art. 16 – A impugnação mencionará:*

*(...).*

*IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

*§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

*(...).*

*Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

*§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a*

*realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.*

Como se verifica do dispositivo legal, a autoridade julgadora, que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência. É cristalino, que é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

É de se ressaltar, que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Fica patente, portanto, que a autoridade julgadora pode determinar diligências de ofício quando entender necessárias para formar seu convencimento em direção à verdade material, conforme foi o caso na situação presente.

Quanto a preliminar de ilegitimidade passiva, argüida pelo recorrente sob os argumentos de que não é crível, se pretender imputar ao recorrente a titularidade da conta mantida no exterior, apoiado, tão-somente, na frágil consideração de que foi o recorrente quem se utilizou da referida conta bancária, aplicando, desta forma, de maneira equivocada o conceito contido no § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é de se rejeitar pelos motivos abaixo.

Inicialmente é de se observar, que o recorrente, por diversas vezes, foi intimado para se manifestar acerca da documentação comprobatória da titularidade da conta mantida no exterior, bem como para comprovar a origem dos recursos relativos aos depósitos bancários, em nenhum momento trazendo aos autos elementos concretos que pudessem se contrapor aos fatos apurados pela auditoria fiscal e elidir a presunção normativa.

Resta claro nos autos de que a Beacon Hill Service Corporation, era empresa sediada em Nova Iorque, EUA, que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, principalmente representadas por brasileiros, em agência do JP Morgan Chase Bank, administrando contas ou sub-contas específicas.

Foi promovido pelas autoridades norte-americanas do DHS (Department of Homeland Security) por meio de pertinente decisão judicial, o bloqueio de diversas contas correntes mantidas por brasileiros no MERCHANTS BANK de Nova Iorque, que estavam sendo investigadas sob suspeita de movimentação ilegal de recursos.

Desta forma, autoridades brasileiras, após tomarem conhecimento da referida investigação, solicitaram o afastamento do sigilo bancário de 40 (quarenta) contas, entre as quais a conta nº 030173108 (denominada Crowley Systems Corp) mantida no MTB-CBC-HUDSON BANK, que possuía conexão com pessoas físicas e jurídicas em outros casos correlatos, e cujas autorizações judiciais foram determinadas pela corte norte-americana e pelo juízo da 2ª Vara Federal de Curitiba. Os documentos foram enviados, em mídia computacional e meio físico (papéis), por intermédio do Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional do Ministério da Justiça.

A quebra do sigilo bancário de contas correntes mantidas em diversos bancos nos Estados Unidos da América, foi obtida com base no Acordo de Assistência Judiciária em

Matéria Penal entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América, Tratado de Mútua Assistência em Matéria Penal – MLTA.

No presente caso, o recorrente limita-se a aduzir não ser de sua titularidade a conta corrente mantida no exterior, apresentando alegações genéricas, sem se preocupar em desconstituir ou desqualificar os inúmeros documentos que embasaram a autuação, os quais atestam ser o recorrente responsável formal pela referidas contas. Deixa, ainda, de especificar e contestar os depósitos incluídos no lançamento, de maneira individualizada, mediante a apresentação de provas cabais.

Compulsando-se os autos, verifica-se que, muito embora o recorrente tenha contestado a titularidade da conta em questão, não obteve êxito em desconstituir a documentação trazida pela auditoria fiscal.

De fato, há comprovação inequívoca da titularidade da conta bancária mantida no exterior, tendo sido os documentos, mediante autorização concedida pela Corte norte-americana e pelo juízo da 2ª Vara Federal de Curitiba, periciados por órgão técnico da polícia federal brasileira, que expediu laudo acerca da autenticidade dos registros.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 240/245) traz à tona exame conclusivo acerca da titularidade da conta corrente questionada, pela riqueza dos detalhes faz-se necessária a sua transcrição para um melhor entendimento da situação em discussão:

*O fiscalizado e a Senhora Betty Assine (CPF 347.895.018-09) foram objeto da Representação Fiscal nº 29/2005 (fls. 4) e são apontados de maneira inequívoca como responsáveis pela movimentação da conta nº 030173108 (denominada Crowley Systems Corp) mantida no MTB-CBC-HUDSON BANK (Laudo de fls. 175).*

*Informações do fiscalizado, referentes aos anos-calendário sob exame e recuperadas dos sistemas informatizados desta Secretaria da Receita Federal do Brasil, revelam:*

*a) Declarações de Rendimentos: apresentação tempestiva, no modelo completo, das Declarações de Ajuste Anual, fls. 212 a 219. No rol dos bens e direitos informado no quadro "Declaração de Bens e Direitos" das citadas declarações de ajuste anual, não consta qualquer indicação acerca da participação na sociedade "Crowley Systems Corp."; ademais, os rendimentos inseridos limitaram-se, exclusivamente, aos isentos e não tributáveis (rendimentos financeiros e lucros distribuídos pela pessoa jurídica sediada no Brasil, a "A&A Fashion Comercial Ltda-ME");*

*b) Movimentação financeira efetuada na conta de bancária nº 030173108, denominada CROWLEY SYSTEMS CORP., mantida no MTB-CBC-HUDSON BANK de Nova Iorque/NY, explicitada, com referência aos créditos, no Demonstrativo de Apuração de Créditos Bancários de fls. 191 a 203;*

*(...).*

*Para buscar a oitiva da outra responsável pela movimentação financeira, a Senhora Betty Assine (CPF 347.895.018-09), mediante determinação objeto do MPF-F nº 08.1.90.00-2007-01403-0, foi, também, instaurado procedimento de fiscalização. Interpelada, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal (lavrada em 13/06/07 e ciência registrada em 18/06/2007), acerca da origem dos mesmos recursos movimentados, a intimada limitou-se a apresentar os mesmos argumentos (cópias às fls. 236 a 239).*

*Preliminarmente, reconhecemos os arazoamentos apresentados para informar que, nesta fase investigatória do procedimento fiscal, onde se busca verificar o cumprimento das obrigações tributárias do fiscalizado, não há que se cogitar em vistas dos autos e, muito menos, na ocorrência de cerceamento ao direito de defesa, visto que, quando do encerramento desta fase, todos os elementos de prova utilizados na formalização de exigência do crédito tributário serão carreados ao processo; ocasião em que será facultado ao fiscalizado, após regulamente cientificado do seu resultado, "ter vistas" aos autos durante o prazo de impugnação da exigência. Quanto à solicitação de prazo adicional não podemos concedê-lo em vista de não haver razão para tanto, uma vez que o prazo concedido é o previsto na legislação de regência.*

*As aludidas informações de movimentação financeira foram disponibilizadas por meio de processo regular e, em especial, são suportadas por Laudos Periciais e Representações Fiscais, sendo ainda documentada por cópias autenticadas pelo Consulado Geral do Brasil em Nova York, entre as quais destacam-se as de fls. 31, 32, 38, 41, 43, 46, 47, 48; não poderá, portanto, o fisco ignorar tais informações e documentos obtidos pela Polícia Federal. Não foram contrapostas, valem como verdadeiras.*

*No resguardo dos interesses da Fazenda Nacional, diante do acima relatado, dos documentos disponibilizados a esta auditoria, das informações contidas nas Declarações de Ajuste Anual e das informações prestadas pelo fiscalizado no curso desta ação fiscal, que em nenhum momento negou a sua participação, na movimentação financeira, a consideramos o fiscalizado e a Senhora Betty Assine como responsáveis pela movimentação e efetivos titulares da conta nº 030173108, denominada CROWLEY SYSTEMS CORP., mantida no MTB-CBC-HUDSON BANK, tendo sempre em mente o preceito legal exarado pelo artigo 845 do RIR/99 vis-à-vis a falta de esclarecimentos por parte do fiscalizado, não restando à esta fiscalização outra alternativa exceto o lançamento de ofício.*

Da mesma forma, com a devida vênia do Relator da matéria em Primeira Instância, Auditor-Fiscal Mauro José Silva, permito-me adotar os seus argumentos de voto, as quais transcrevo do voto condutor do aresto questionado, nesta segunda instância administrativa, para melhor fundamentar as razões deste meu voto:

*Como relatado, o impugnante entende ser inaceitável a aplicação do § 5º do art. 42 da Lei 9.430/96 ao caso, pois, segundo argumentou, o único e exclusivo fundamento para adoção de tal medida foi o fato de o impugnante ser sócio da*



*pessoa jurídica Crowley Systems; e que quanto à desconsideração da personalidade jurídica da empresa e a transferência de sua responsabilidade tributária ao sócio, entende que isso exigiria a comprovação da presença das condições autorizadoras previstas nos arts. 134 e 135 do CTN.*

*O raciocínio do impugnante está equivocado na medida em que não se cogitou de crédito tributário da empresa para o qual é atribuída responsabilidade ao sócio, como seria o caso da aplicação dos arts. 134 e 135. A questão fática em destaque era a titularidade de fato da conta corrente movimentada no exterior, pois o §5º do art. 42 da Lei 9.430/96 prevê que "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". Assim, não tratamos de obrigação tributária atribuída à empresa na qual a responsabilidade sobre o respectivo crédito tributário é transferida ao sócio. No caso presente, portanto, a obrigação tributária já nasce em nome do titular de fato da movimentação financeira, sem se cogitar de alguma hipótese de responsabilidade tributária. Nessa esteira, podemos afastar também os argumentos do impugnante que exigiam que fosse primeiro apurado o resultado da empresa para depois atribuir responsabilidade ao sócio. Como dissemos, não tratamos aqui de um caso que envolve responsabilidade tributária, pois a sujeição passiva que está em destaque é a do contribuinte, ou seja, daquele que mantinha relação pessoal e direta com o fato gerador: o efetivo titular da conta corrente.*

*Ainda sobre a aplicação do §5º do art. 42 da Lei 9.430/96, o impugnante alegou que a imputação ao sócio de obrigação tributária relativa à pessoa jurídica somente poderia ocorrer por meio da desconsideração da personalidade jurídica da empresa por respeito ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.*

*Entendemos que não seria necessário desconsiderar a personalidade jurídica da empresa, pois afinal não se pode desconsiderar o que nunca foi considerado. Em outras palavras, a pessoa jurídica nunca participou dos negócios figurando exatamente como interposta pessoa, conforme demonstram os documentos de fls. 342, 347/348, 356, 360, 365, 370/371, 375 e 383. Várias pessoas que constam como remetentes de recursos para a conta supostamente da empresa Crowley no exterior declararam que jamais realizaram qualquer negócio jurídico com a referida empresa. Se por um lado, entre os documentos de fls. 191/203 há provas de que os declarantes intimados remeteram recursos para uma conta no exterior, de outro lado, afirmaram que estes não realizaram negócios com a empresa Crowley. Desse modo, o que os documentos de fls. 191/203 juntamente com aqueles de fls. 342, 347/348 365, 370/371, 375 e 383 comprovam é que as remessas jamais foram feitas para a empresa, sim para o impugnante que era o proprietário desta.*

(...).

*Conforme já revelado, com as declarações obtidas de algumas pessoas que enviaram recursos para a conta do impugnante ficou evidenciado que este tentou utilizar a empresa Crowley como um manto protetor para suas operações, contando que a situação de empresa constituída e sediada no exterior representasse obstáculo intransponível para o Fisco brasileiro alcançar as omissões de rendimentos que perpetrava. Nesse sentido, parece-nos que a intenção do impugnante já havia sido antevista por Washington de Barros Monteiro quando o respeitado autor tratava de um caso de simulação por interposição de pessoa e afirmou: "o intuito do declarante é o de inculcar a existência de um titular de direito, mencionado na declaração, ao qual, todavia, nenhum direito se outorga ou se transfere, servindo seu nome exclusivamente para encobrir o da pessoa a quem de fato se quer outorgar ou transferir o direito de que se trata".*

Como visto, a fiscalização reuniu vários fatos documentados neste processo que levam à conclusão de que os recursos movimentados na conta bancária questionada pertencem, na verdade, ao seu titular de fato e de direito.

Observa-se, que o contribuinte nem na fase de impugnação e nem na fase recursal, anexou algum documento comprobatório que pudesse desfazer o observado pela autoridade lançadora.

Ora, não há que se falar em ilegitimidade passiva por falta de provas acerca da titularidade da conta no exterior, quando consta dos autos conjunto probatório fornecido pelo próprio agente bancário estrangeiro, analisado pelas autoridades americanas e brasileiras e periciado por órgão técnico da Polícia Federal brasileira, emitindo-se inclusive laudo atestando a autenticidade dos registros. Assim, incabível a alegação de ilegitimidade passiva quando ficar comprovado nos autos o uso de conta bancária em nome de terceiros para movimentação de valores tributáveis. Situação que torna lícito o lançamento sobre o verdadeiro sujeito passivo.

Resta claro na legislação de regência (§ 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), que quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à 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.

Assim sendo, entendo que está correta eleição do sujeito passivo, tendo em vista que Jacques Assine e Betty Assine foram os responsáveis pela administração da conta corrente em questão, praticando as transações levantadas e não houve, por parte do interessado, a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse o fato, só restam meras alegações, que por si só, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária.

Da mesma forma, não pode prosperar a preliminar de nulidade do lançamento pelo fato da autoridade lançadora ter-se utilizado das informações bancárias transferidas para o fisco, já que de acordo com a legislação de regência todos os órgãos da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, bem como entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista são obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhe forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições de regência, conforme o previsto no artigo 125 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 e artigo 2º do Decreto-lei nº 1.718, de

1979. No mesmo sentido está as transferências de dados realizados pelo Ministério Público e pelo Poder Judiciário.

Ora, resta claro nos autos que o presente lançamento decorre do procedimento de uma operação mais abrangente desencadeada por autoridades públicas nacionais, no combate à transferência ilícita de recursos ao e do exterior, e aos crimes correlacionados, destacando-se o crime de lavagem de dinheiro.

Trata-se da denominada CPMI do Banestado, que foi amplamente divulgada pela mídia nacional, e que envolveu trabalhos da Receita Federal, do BACEN e da COAF, com estreita colaboração de autoridades estrangeiras. A investigação conduzida pelo Departamento da Polícia Federal verificou que empresas sediadas em Nova York, Estados Unidos da América, representavam “doleiros” brasileiros e/ou empresas “*off shore*” com participação de brasileiros e atuavam como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, dentre as quais encontraram-se diversos contribuintes brasileiros que enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior à revelia do sistema financeiro nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras.

Como já foi dito, no curso das investigações houve o afastamento do sigilo bancário da empresa ‘Beacon Hill Service Corporation’ que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas e utilizava-se de contas/subcontas mantidas no ‘JP Morgan Chase Bank’. A Promotoria do Distrito de Nova Iorque apresentou as mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros da empresa Beacon Hill. De posse dessa documentação, o Departamento de Polícia Federal emitiu Laudos Periciais (nºs 1258/04 e 1300/04 — Instituto Nacional de Criminalística), a fim de trazer elementos de provas necessários a subsidiar os esclarecimentos dos fatos relativos às movimentações financeiras. Os dados obtidos no afastamento de sigilo e na investigação criminal foram transferidos a Secretaria da Receita Federal conforme decisões judiciais.

Durante o transcorrer de todo esse conjunto de fatos uma série de provas foram amealhadas e algumas delas foram utilizadas no presente processo e são combatidas pelo impugnante por se tratarem de provas emprestadas.

Ora, não existe vedação na legislação reguladora do processo administrativo à utilização de provas colhidas em outro processo ou por outra autoridade administrativa, fiscal ou judicial, desde que sejam legais e moralmente legítimas.

O que o recorrente intitula como sendo de “prova emprestada” é representado pelo Laudo 2.149/2005, fls. 395/411, que tem em seu conteúdo informações suficientes para amparar o lançamento, como no caso dos autos, não exige qualquer manifestação da Administração Fazendária. A informação existe por si só no documento e se, por ventura, o recorrente discorda de seu conteúdo, pode esforçar-se para demonstrar que não corresponde à realidade dos fatos.

Quanto à alegação de invalidade do Laudo por falta de assinatura dos responsáveis por sua confecção, como já se manifestou a autoridade julgadora de Primeira Instância “temos que a cópia assinada, fls. 395/411, obtida como resultado da diligência de ofício, sanou qualquer possível irregularidade quanto a esse aspecto, mormente quando, no caso presente, após a juntada da cópia assinada foi oferecida nova oportunidade para o interessado contraditar o conteúdo do documento, o que, ao tempo que prestigiu o princípio

do contraditório e da ampla defesa, afastou qualquer possível ofensa à boa-fé, à moralidade administrativa ou à eficiência”.

Com todas as vênias necessárias, não há exigência legal para qualquer validação de provas antes de serem usadas no processo administrativo fiscal. O que é exigido é que as provas sejam submetidas ao crivo do contraditório.

Entendo, que o direito à privacidade não é ilimitado, tendo em vista o princípio da convivência de liberdades. Assim, não se pode, sob o manto da privacidade, pretender acobertar indistintamente qualquer irregularidade que seja objeto de apuração pelo fisco.

Faz-se necessário esclarecer, que o processo administrativo fiscal busca, entre outros, a verdade material dos fatos. Assim sendo, é dever da autoridade lançadora utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, na busca dessa verdade. O interesse substancial do Estado é o interesse de justiça, e não o interesse formal ou financeiro. Tendo por fim a justiça, no procedimento há que se desenrolar uma atividade de colaboração na descoberta da verdade.

Assim sendo, os órgãos da Secretaria da Receita Federal e os órgãos correspondentes dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como os órgãos administrativos e judiciais permutarão entre si, mediante convênio ou pela forma que for estabelecida, as informações fiscais de interesse recíproco. A prova emprestada deverá ser examinada em si mesma, pois em certos casos, devem servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto na esfera federal. O fato de a fiscalização valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer, por si só, não implica em nulidade do lançamento, mormente se a autoridade lançadora se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável.

No mérito, através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que os depósitos foram realizados em nome da pessoa jurídica da qual é sócio. Entende, ainda, que o lançamento não tem sustentação legal por ter sido realizado exclusivamente sobre depósitos bancários e não restou comprovado os sinais exteriores de riqueza.

Ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos

recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar, na íntegra, os argumentos do recorrente, já que, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

**Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:**

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

*§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

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

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

*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.*

#### **Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:**

*Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.*

#### **Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:**

*Art. 58. O art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:*

*Art. 42.*

*(...)*

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à 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 titular.*

### **Instrução Normativa SRF nº 246, 20 de novembro de 2002:**

*Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.*

*Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.*

*§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.*

*§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.*

*Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.*

*Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.*

*§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.*

*§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.*

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;



V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - 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 específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão-somente, a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a

R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários. Assim sendo, resta claro de que o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os depósitos. Não poderia ser mais ponderado. Afinal, é ele, contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que se constitui em prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal, etc.). Em suma, a norma estabeleceu a obrigatoriedade de o contribuinte manter documentação probatória da origem dos valores que deposita em sua conta bancária.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprezada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar rendimentos tributáveis ou não. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “júrís tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente

intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, não conseguiu equacionar, de forma razoável, todos depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa, justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face do contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexos causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a totalidade da presunção legal autorizada.

É transparente que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº 8.021, de 1990.

Tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Por outro lado, a legislação determina, ainda, que os valores cuja origem houver sido identificada e/ou comprovada e que não foi adicionada na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, deverão se submeter às normas de tributação específica. Ou seja, é incabível o lançamento tributário tendo por base de cálculo depósitos bancários, na pessoa física do titular de conta bancária, quando restar identificado, através de documentação anexada aos autos, as pessoas físicas e jurídicas depositantes dos valores questionados. Os valores assim apurados, quando for o caso, submeter-se-ão às normas de tributação específica prevista na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Registre-se, que o contribuinte não trouxe elementos para justificar os créditos na forma estabelecida no § 3º do art. 42, antes colacionado, assim, não prospera a sua pretensão de justificar de forma global os valores que pela autoridade lançadora foram considerados como omitidos, tomando como base alegações de forma global sem um sinal de que os fatos assim ocorreram.

O que não se pode, a meu ver e com a devida vênia, é se eleger como sujeito passivo, principalmente para fins de gozar de tributação minorada pelo imposto de renda, tudo o que, “*lato sensu*”, todo o contribuinte entenda ser conveniente para si e quando estiver com vontade de fazê-lo.

As ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real capacidade econômica, e assim se beneficiar indevidamente de algum tratamento diferenciado, deve merecer sempre a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento.

Na perquirição do fato de relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos

aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado. Assim, não pode o contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do *in dubio pro reo*, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico. Eis que a confusão patrimonial, consistente na “mistura” dos recursos de pessoas jurídicas e da pessoa física, é situação condenada pelo direito pátrio, consoante artigo 50 do Código Civil, e constitui abuso da personalidade jurídica.

Os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margem à dúvida quanto à consistência das operações. Isto foi feito somente de forma parcial no presente processo, cujos valores já foram excluídos da base de cálculo impositivo, além disso nada mais foi apresentado pelo suplicante que pudesse orientar o julgador.

É de se dizer, ainda, que simples alegações desacompanhadas de documentação que as comprovem não são suficientes para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Eis que, por força do caput e § 3.º do referido artigo, os depósitos bancários devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea. Como a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal e como, no presente caso, o contribuinte nada mais apresentou é de se manter o lançamento de forma em que foi constituído pela autoridade lançadora.

Por fim, se faz necessários tecer algumas considerações sobre as penalidades aplicadas.

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

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não

exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

1. *pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
2. *representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
- 3 - *autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
4. *inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

(...).

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já*

*no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

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

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

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

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento



Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência e as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann