



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

Processo n° 10166.721559/2009-84
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.580 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ RIBEIRO PETRUCCE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

O procedimento de fiscalização é inquisitorial, vale dizer, transcorre sem que a autoridade fiscal esteja, em consequência do desenho do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/1972, sob qualquer constrição que a obrigue a reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITO BANCÁRIO. TITULARIDADE DOS RECURSOS. SÚMULA CARF Nº 32.

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (Súmula CARF nº 32)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ÔNUS PROBATÓRIO

Cabe à autoridade lançadora comprovar o auferimento de rendimentos não declarados. Feita essa prova, cabe ao contribuinte comprovar que os recursos recebidos pertenciam a terceiros.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SÚMULA CARF nº 14.

Aplicação da Súmula CARF nº 14: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito defraude do sujeito passivo”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de conversão em diligência, suscitada pelo Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator). Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação ao ano-calendário 2003, por falta de objeto. Na parte conhecida: i) por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares; ii) quanto à infração 001: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso; iii) quanto à infração 002: por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 294.824,51, referente a 30/04/2006; iv) quanto à infração 003: por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), que deu provimento ao recurso nessa parte; v) quanto à multa qualificada: por maioria de votos, dar provimento ao recurso para desqualificá-la, reduzindo-a ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator) e Cecília Dutra Pillar, que negaram provimento ao recurso nessa parte e mantiveram a multa qualificada. Foi designado o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencido o Relator.

(assinado digitalmente)

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

DILSON JATAHY FONSECA NETO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Wilson Antônio de Souza Correa (Suplente convocado) e Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do recorrente supra identificado para constituir IRPF em função de omissão de rendimentos. Intimado, o Contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada parcialmente procedente. Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário que já foi analisado neste e.CARF, mas cujo julgamento foi convertido em diligência. Realizada esta, vieram-se os autos para análise.

Tendo resumido a lide, passamos ao relato pormenorizado dos autos.

Em 13/08/2009 foi lavrado auto de infração (fls. 438/464) em desfavor do Recorrente para constituir IRPF referente aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 no valor de R\$ 440.399,65, além de juros e de multas de ofício no valor de 75% e de 150%, a depender da infração, e ainda de multa isolada. Foram, efetivamente, identificadas cinco diferentes infrações:

1. Omissão de rendimentos de alugueis e royalties recebidos de pessoas físicas sujeitos ao carnê-leão;
2. Omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais;
3. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada;
4. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica;
5. Multa isolada - Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Conforme o TVF (fls. 465/476), em 2008 foi lavrado auto de infração, objeto do processo nº 14041.001390/2008-29, relativo ao exercício de 2003, devido ao encerramento parcial da fiscalização. A fiscalização continuou, contudo, sendo lavrado novo auto de infração, objeto do presente processo, referente aos fatos geradores ocorridos em 2004, 2005 e 2006.

Intimado do lançamento em 05/09/2009 (fl. 500), o Contribuinte apresentou impugnação em 28/09/2009 (fls. 503/520 e docs. anexos fls. 521/599). Recebidos os autos em primeiro grau, a DRJ/BSB proferiu o acórdão nº 03-37.075, de 26/05/2010 (fls. 601/627), que restou assim ementado:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo sido a ação fiscal regularmente instaurada mediante a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, acompanhado da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, dos quais o contribuinte teve regular ciência, descabe a argüição de cerceamento do direito de defesa e vício na origem do procedimento fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS.

É devido o lançamento de ofício sobre rendimentos de alugueis percebidos pelo sujeito passivo. Não havendo comprovação inequívoca das alegações apresentadas na impugnação que ataca o lançamento fundamentado em

relatório detalhado da autoridade lançadora, a infração apurada há de ser mantida.

OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL.

Constatada a omissão, é devido o lançamento de ofício para tributar, na forma da legislação de regência, o ganho de capital verificado na alienação de imóveis. Para apuração do imposto, considera-se o valor da alienação deduzido do custo de aquisição, sendo permitido excluir da base de cálculo a corretagem suportada pelo alienante.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidas junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados, no caso de pessoa física, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA.

É devido o lançamento quando comprovado que os rendimentos percebidos pelo sujeito passivo não foram oferecidos à tributação por meio da Declaração de Ajuste Anual.

MULTA ISOLADA DE 50%. CARNÊ-LEÃO.

Verificada a impossibilidade de identificar a fonte pagadora dos rendimentos de aluguéis recebidos pelo sujeito passivo, a multa isolada deve ser cancelada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Constatada a ocorrência de prática dolosa tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, é devida a aplicação da multa de ofício qualificada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimado da decisão de primeiro grau em 08/11/2010 (fl. 640), o Contribuinte, insatisfeito, interpôs recurso voluntário em 29/11/2010 (fls. 641/670), argumentando, em síntese:

- Que a fiscalização induziu o Contribuinte ao erro, quando deixou de solicitar documentos específicos para posteriormente autuá-lo, gerando assim nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa;
- Que o lançamento é nulo vez que o Contribuinte não foi intimado a comprovar, individualizadamente, os depósitos feitos em seu favor;

explicou ainda que, no extrato, constavam lançamentos universais, somando-se todos os depósitos feitos em uma única movimentação;

- Que empresa da qual era sócio utilizava suas contas bancárias para movimentar recursos;
- Que administrava imóveis do espólio de seu pai, recebendo os valores dos alugueis, mas que esses recursos eram divididos com seus seis irmãos e a mãe;
- Que as empresas locatárias retiveram o valor referente ao imposto de renda, visto que se trata de recolhimento exclusivo de fonte;
- Que parte dos depósitos pertencem a sua esposa, que também tinha alugueis, os quais o Contribuinte meramente administrava;
- Que o Contribuinte comprovou ter declarado e pago o IR sobre o valor de R\$ 25.200,00 recebido a título de aluguel de uma casa;
- Que, ainda que tivesse havido omissão de rendimento, tendo o Contribuinte comprovado que os recursos de aluguel são provenientes de empresas, e não de pessoas físicas, não estava sujeito ao carnê-leão;
- Que, no tocante ao empréstimo feito no ano de 2002 ao sr. Carlos Lorenço Bahouth, no valor de R\$ 200.000,00, cujos recursos foram restituídos em 2003, não pode a autoridade fiscalizadora desconsiderar o negócio de mútuo pelo simples fato de que não tenha data de vencimento nem estabelecimento de juros; conforme explica, tratando-se, os contratantes, de amigos íntimos, dispensaram a remuneração do dinheiro e, em função da amizade e confiança, muitas outras formalidades. Ainda assim, esclarece, não deixou de cumprir nenhuma das exigências do Código Civil;
- Que é descabida a multa qualificada de 150%, vez que os dados obtidos pela autoridade fiscalizadora foram apresentados pelo próprio Contribuinte, que sempre se dispôs a corrigir os eventuais erros constatados durante a fiscalização, não tendo a intenção de ocultar nada;
- Contestou, individualizadamente, os valores lançados como ganho de capital referente a vendas de imóveis, buscando comprovar ou explicar, para cada negócio jurídico, a causa e o valor efetivamente envolvido;
- Que os rendimentos recebidos de pessoas físicas no ano-calendário de 2003, não apenas não lhe pertenciam integralmente como que a autoridade fiscalizadora não solicitou, em momento algum, documentos comprobatórios;
- No tocante aos depósitos bancários de origem não comprovada, que a Lei nº 9.430/1996 e a fiscalização, *in casu*, apresentaram exigência de prova impossível de ser obtida pelo Contribuinte. Segundo esclarece, para conseguir explicar cada depósito feito em suas contas bancárias seria

necessário obter as microfotografias dos cheques, cujo acesso não é permitido pelos bancos em função da Lei do Sigilo Bancário. Em outras palavras, a exigência da comprovação da origem dos recursos leva ao cerceamento do direito de defesa;

- Que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 exige a análise individualizada dos depósitos feitos perante instituições financeiras, e não a análise do somatório dos depósitos efetuados em um mesmo dia. Ao intimar o Contribuinte a comprovar a origem do valor (somatório) lançado no extrato, a autoridade fiscalizadora está induzindo o sujeito passivo a erro, vez que não existe depósito naquele valor, mas apenas nos valores que o compõem;
- Que a Lei isenta o Contribuinte de comprovar a origem dos depósitos de pequena monta, especificamente no limite de R\$ 12.000,00;
- Que se trata de conta conjunta, devendo todos os cotitulares ser intimados;
- Que não há Lei obrigando a pessoa física a manter contabilidade, de forma que é impossível lembrar a origem de toda a sua movimentação financeira e, portanto, não pode ser presumida a omissão de rendimento estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, regra essa em completo descompasso com a Carta Magna;
- Que não é possível cumular a multa isolada com a multa de ofício;

Chegando ao CARF, o processo foi sobrestado em 20/03/2012 nos termos do art. 62-A do RICARF então vigente, em função da existência de Repercussão Geral perante o STF da discussão sobre o acesso direito aos dados bancários (fl. 677).

Em 12/02/2015 o processo foi levado a julgamento, quando foi proferida a Resolução CARF nº 2202-000.610 (fls. 680/693). Nesta, os Conselheiros julgadores reconheceram a verossimilhança das alegações do recorrente e entenderam ser cabível abrir-lhe novo prazo para apresentação de provas, determinando especificamente que:

- i. *Intime o contribuinte a apresentar relatório, possivelmente em forma de planilha que explique individualizadamente os depósitos bancários, correlacionando com os cheques que alega terem sido utilizados para dar origem a aqueles depósitos. Indispensável a apresentação de documentos para respaldar suas alegações. Esse relatório deve ser compreensivo, ou seja voltado a cada depósito lançado que se encontrará, individualizadamente, identificado no termo de verificação fiscal. Não podem ser aceitas explicações exemplificativas, mas apenas aquelas suportadas por documentação.*
- ii. *Que a autoridade fiscal realize intimações e diligências julgadas necessárias para formação de convencimento;*
- iii. *Que a autoridade fiscal se manifeste, em relatório circunstanciado e conclusivo, sobre a validade das alegações presentes nesse relatório e a validade das provas apresentadas, dando-se vista ao recorrente, com prazo de 20 (vinte) dias para se pronunciar, querendo. Após vencido o*

prazo, os autos deverão retornar a esta Câmara para inclusão em pauta de julgamento.

Nesse contexto, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal (fls. 696/711) para intimar o Contribuinte a apresentar os dados solicitados. O Contribuinte, por sua vez, apresentou respostas (fls. 712/720; 723/732 e 733/745). Enfim, foi elaborado Relatório de Diligência Fiscal (fls. 748/749), que foi assim concluído:

Decorrido mais de cinco meses do início do procedimento fiscal, tendo sido o contribuinte intimado e reintimado por duas vezes, mas não tendo sido capaz de apresentar documentos que respaldassem suas alegações, encerrou-se então a diligência realizada em Luiz Ribeiro Petrucce. Destaca-se que não foi elaborado um relatório conclusivo, uma vez que não havia provas, documentos ou planilhas a serem analisados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Por outro lado, é importante frisar que o Contribuinte inclui, em sua peça recursal, argumentos acerca de fatos ocorridos em anos-calendário diversos daqueles elencados no auto de infração que instaurou o presente processo administrativo. Especificamente, o Contribuinte recorre de fatos ocorridos em 2003 e que não foram incluídos no presente auto de infração, que versa sobre os anos-calendário de 2004, 2005 e 2006. Tais fatos (de 2003) estão sob julgamento no processo administrativo nº 14041.001390/2008-29, segundo informa a autoridade lançadora no TVF.

Registra-se que também a DRJ conheceu apenas parcialmente da impugnação, pelos mesmos motivos.

Portanto, conheço apenas parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer os argumentos direcionados a fatos não imputados e não incluídos no presente processo.

Convém chamar atenção para o fato de que a multa isolada (infração 005) já foi cancelada pela DRJ, e que não houve recurso de ofício em relação a essa matéria.

PRELIMINARES

Cerceamento do direito de defesa:

O recorrente argumenta ter sofrido cerceamento do seu direito de defesa em decorrência de atuação proposital da autoridade fiscalizadora, que o teria induzido a erro.

Nesse contexto, indica como ato específico, que a autoridade fazendária direcionou a fiscalização, solicitando diversos documentos específicos mas deixando de exigir diversos outros documentos (tais como contratos de alugueis ou outras comprovações dos alugueis), que, posteriormente, foram considerados relevantes para a lavratura do auto de infração.

Ademais, contesta a conclusão da DRJ, afirmando que a mera apresentação de impugnação não é suficiente para sanear o cerceamento do direito de defesa.

Não assiste razão ao Contribuinte.

Só é possível falar em nulidade do lançamento quando não forem atendidos os requisitos básicos do art. 10, do Decreto nº 70.235/1972, ou quando incorrer em uma das hipóteses do art. 59 do mesmo diploma. Ainda, quando a Lei exigir algum procedimento específico, como o faz o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

In casu, o contribuinte argumenta que haveria nulidade do lançamento por suposta atuação parcial da autoridade fiscalizadora, que apenas exigira a apresentação de determinados documentos, e não de outros.

Em primeiro lugar, é imperioso anotar que os Termos de Intimação Fiscal lavrados pela autoridade fiscalizadora sempre foram abrangentes e relativamente abertos. Nesse contexto, sempre fora solicitada a informação e comprovação da origem dos recursos. Se o Contribuinte possuía os documentos comprobatórios dos alugueis, poderia tê-los apresentado, ainda que não fossem especificamente solicitados.

Em segundo lugar, instaurado o processo administrativo, o Contribuinte teve, como bem chamou atenção a DRJ, a oportunidade adequada de efetuar sua defesa pela apresentação de impugnação, hipótese na qual deveria ter juntado aos autos todas as provas que dispunha e que entendesse suficientes para comprovar a inadequação do lançamento.

De qualquer forma, esse e. CARF já tem jurisprudência consolidada no sentido de que a fiscalização é processo inquisitivo. Entre outros:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE.

O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, oficiosa, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao crivo do contraditório nem da ampla defesa, direito reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura a fase contenciosa do procedimento fiscal.

(acórdão CARF nº 2401-004.165, de 18/02/2016)

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

O procedimento de fiscalização é inquisitorial, vale dizer, transcorre sem que a autoridade fiscal esteja, em consequência

do desenho do processo administrativo fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/1972, sob qualquer constrição que a obrigue a reservar ao fiscalizado a oportunidade do contraditório e da ampla defesa. Os pedidos de esclarecimento mediante termo, no curso do procedimento de fiscalização, não decorrem da observância de um dever correspectivo a um direito individual de acesso aos fatos apurados pelo Fisco e de se manifestar sobre eles; decorrem, sim, da necessidade de reunir evidências que possibilitem aferir a legalidade dos atos praticados pelo fiscalizado ou terceiros.

(acórdão CARF nº 1301-002.018, de 04/05/2016)

A falta de exigência de provas específicas tampouco é suficiente para caracterizar o cerceamento do direito de defesa durante a fiscalização, posto que o Contribuinte teria a oportunidade adequada quando da impugnação ao lançamento.

Não fosse suficiente, o CARF já proferiu, analisando os autos, a Resolução nº 2202-000.610, de 12/02/2015 (fls. 680/693), quando abriu ao recorrente, mais uma vez, a oportunidade de apresentar a explicações e documentação que entendesse relevante.

Enfim, não é possível dar provimento ao pleito do Contribuinte, porquanto a atuação da autoridade fiscalizadora não extrapolou nem deixou de atender a quaisquer comandos legais, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Da inconstitucionalidade e da desproporcionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/1996

O Recorrente argumenta, longamente, acerca da impossibilidade de produzir as provas exigidas pela Lei e pela fiscalização, vez que, para comprovar a origem dos depósitos, seria necessário obter as microfilmagens dos cheques, cujo acesso seria vedado pelos bancos. O que é mais, argumenta que inexistente Lei obrigando a pessoa física a manter escrituração contábil. Conclui, portanto, pela não sintonia do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 com o sistema jurídico pátrio, especialmente com a Carta Magna.

Em primeiro lugar, ressaltamos que a Súmula CARF nº 2 veda a análise de constitucionalidade da Lei tributária por este órgão administrativo.

Em segundo lugar, anotamos que se trata de questionamento de grande valia para o Poder Judiciário, o que é atestado, inclusive, pela recente declaração do STF de que o argumento é objeto de repercussão geral, no Tema nº 842, em decisão que restou assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM DOS RECURSOS NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – ARTIGOS 145, § 1º, 146, INCISO III, ALÍNEA “A”, E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base,

exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório. (RE 855649 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)

Em sede de processo administrativo, entretanto, essa tese não pode prevalecer. A verdade é que a presunção foi criada por Lei, que permanece vigente, não sendo possível a este Conselho afastar a sua aplicação, nos termos do *caput* do art. 62 do RICARF. Ademais, a redação da Lei é clara:

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

Em outras palavras, identificados depósitos bancários, exige-se tão somente que a autoridade fazendária intime o Contribuinte para comprovar a origem dos recursos. A este é que cabe o ônus da prova, não sendo suficiente a apresentação de argumentos ou indícios. Nesse caminho, não pode prevalecer a tese de que a prova é impossível, haja vista que é exigida por Lei quando o Contribuinte for devidamente intimado.

Convém ressaltar, ademais, que o CARF tem diversas súmulas tratando da matéria, e nenhuma delas questiona a sua legalidade. São os casos das Súmulas CARF nº 26, 30 e 38.

Da intimação prévia e individualizada para comprovar a origem dos depósitos bancários

O Recorrente levanta, isso sim, discussão relevante: segundo ele, a autoridade fiscalizadora o intimou a comprovar a origem de creditamentos em valores que não condiziam com a realidade. Para explicar, afirmou que o banco lançava no extrato bancário valores globais, mas que os depósitos haviam sido feitos em diversos valores menores. Assim, explica, tornava-se impossível comprovar a origem de créditos quando inoocorreram tais operações em tais valores.

A título exemplificativo, enumerou 23 lançamentos do extrato que representavam, em verdade, mais de uma operação de creditamento. Para ilustrar o presente julgamento, anotamos o exemplo nº 13: depósito identificado no extrato do mês de set/2004 no valor de R\$ 789,75 é, na verdade, a soma de seis depósitos menores. *In casu*, a autoridade fiscalizadora não o intimou a comprovar cada uma das seis operações, mas apenas o creditamento de R\$ 789,75.

Nesse contexto, chama atenção que a Lei (art. 42 da Lei nº 9.430/1996) exige a intimação individualizada para comprovar a origem dos recursos. Também esclarece que havia chamado atenção para esse equívoco na forma de intimação, pela autoridade fiscalizadora, já durante a fiscalização.

Efetivamente, compulsando os autos é possível observar que, já em sua resposta de 10/07/2009 (fls. 198/207), em resposta à Intimação Fiscal nº 4 (fls. 193/196), o recorrente havia chamado atenção para o fato de que os valores elencados no anexo à intimação não condiziam com a realidade.

Não custa transcrever os comandos pertinentes:

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

(...)

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

(...) (grifamos)

Pois bem.

A Lei nº 9.430/1996 estabelece, em seu art. 42, uma inversão do ônus da prova em favor da Fazenda Nacional. Caso essa comprove a ocorrência de *creditamentos* em conta mantida pelo Contribuinte em instituição financeira, cabe a este comprovar a origem de tais recursos, bem como provar que foram oferecidos à tributação. Exatamente por inverter o ônus da prova, a Lei exigiu que a autoridade fiscalizadora intimasse o Contribuinte, antes do lançamento, para que comprove a origem dos referidos recursos.

Efetivamente, a tese levantada pelo Contribuinte é adequada: a intimação deve indicar, individualizadamente, os *créditos* feitos em seu favor, em contas de depósito ou de investimento, para os quais a autoridade fiscalizadora deseja a comprovação. A intimação para comprovar, genericamente, todos os valores *lançados* em sua conta bancária não é suficiente.

Portanto, se se demonstrar que a autoridade fiscalizadora não intimou o Contribuinte a comprovar a origem de determinado e específico *creditamento* durante a fiscalização, não pode esse valor ser incluído na base de cálculo do lançamento. Igualmente, se o Contribuinte comprovar que o *crédito* incluído na base de cálculo não ocorreu - seja porque não ocorreu na data indicada, porque o valor foi equivocadamente indicado, ou ainda pela cumulação de ambos os elementos -, então também esse valor deve ser excluído da apuração.

In casu, o Contribuinte alega que realizou diversas operações de depósito - qual seja, entrega de dinheiro e de cheques - em um único momento. O banco tem obrigação de, nesses casos, registrar individualizadamente cada crédito apresentado, como efetivamente fez e será demonstrado a seguir.

Se essa instituição financeira apresentou à fiscalização extratos consolidados dessas operações de depósito, e se a autoridade fiscalizadora confiou cegamente nesses extratos bancários, o Contribuinte não pode ser penalizado. Penalizado sim, pois, como insistentemente defendido na sua defesa, a produção de provas já é suficientemente difícil quando é identificado cada crédito, fica enormemente mais complicada quando os créditos que se deseja comprovar não são indicados de maneira individualizada pela autoridade fiscalizadora.

Efetivamente, o Contribuinte juntou em anexo à impugnação (fls. 547/549) oito comprovantes de depósito, demonstrando que a instituição financeira, recebendo recursos

de diversas fontes em uma mesma data (tais como dinheiro e cheque, ou diversos cheques), realizava um único lançamento global, somando os valores, ao invés de lançar no extrato cada operação individualizadamente.

DF BR/12288100504 DRF

FL 547 45 AB

BRADESCO

DEPOSITO EM CONTA CORRENTE

AGENCIA: 0879 10/05/2004 CONTA: 0048786-4
 NOME FAV.: LUIZ RIBEIRO PETRUCCE
 N. SEQ.: 06125 122/888 AG. TOMADORA: 0879
 DEPOSITANTE: O PROPRIO FAVORECIDO

DEPOSITO: EM DINHEIRO/CHEQUE

VALOR EM DINHEIRO:					
1.000,00	001 745	0008 452	900260		399,00
001 237 2823 452 001456	002 237	3464 452	001337		402,00
	003 237	0605 452	001757		112,00
TOTAL DOS CHEQUES:					913,00
TOTAL DO DEPOSITO:					913,00
000879122888100504 0048786-4					
	0008791221510660804	0048786-4			913,00

DEPOSITO EM CONTA CORRENTE

AGENCIA: 0879 06/08/2004 CONTA: 0048786-4
 NOME FAV.: LUIZ RIBEIRO PETRUCCE
 N. SEQ.: 04824 122/151 AG. TOMADORA: 0879
 DEPOSITANTE: O PROPRIO FAVORECIDO

DEPOSITO: EM DINHEIRO/CHEQUE

VALOR EM DINHEIRO: 0,00

TOTAL DOS CHEQUES: 2816 396,00
 TOTAL DO DEPOSITO: 2817 80,00

Ora, ainda que o ato de entregar os recursos tenha ocorrido em uma única oportunidade, não é absurdo imaginar que cada recurso tenha uma causa ou fonte diversa. Pelo contrário: é crível que o Contribuinte, recebendo cheques ou dinheiro em pagamento a diversas obrigações, vá uma única vez ao dia à instituição financeira, depositando os recursos em uma única oportunidade. Nem por isso, tornam-se um único depósito ou creditamento.

Para reforçar o argumento, aceitar que todos os recursos entregues em um mesmo dia podem ser consolidados em um único lançamento é o mesmo que aceitar a consolidação mensal dos créditos, ou mesmo anual. Se não se aceita estas consolidações, exigindo-se a análise individualizada, tampouco podem ser aceitas aquelas, diárias.

Enfim, analisando os oito comprovantes apresentados por amostragem, percebemos que:

- 10/05/2004 - R\$ 3.100,00:** consta na lista anexa ao auto de infração nessa data um lançamento a crédito nesse valor, com a descrição de "Depósito cheque/dinheiro" (fl. 479); o mesmo lançamento consta no extrato bancário apresentado pela instituição financeira (fl. 98). O Contribuinte junta aos autos, entretanto, prova de que esse valor, nessa data, é o somatório de dois depósitos: R\$ 1.000,00 em dinheiro e R\$ 2.100,00 por meio de cheque (id. n. 001456) (fl. 547); logo, vez que foram realizados dois creditamentos, e não um, aos quais o contribuinte não foi intimado a comprovar, tal valor deve ser excluído da base de cálculo;
- 06/08/2004 - R\$ 913,00:** consta na lista anexa ao auto de infração nessa data um lançamento a crédito nesse valor, com a descrição de "Depósito em cheque" (fl. 479); o mesmo lançamento consta no extrato bancário apresentado pela instituição financeira (fl. 102). O Contribuinte junta aos autos, entretanto, prova de que esse valor, nessa data, é o somatório de

três depósitos: R\$ 399,00 cheque (id. n. 900260); R\$ 402,00 cheque (id. n. 001337); e R\$ 112,00 cheque (id. n. 001957); logo, vez que foram realizados três creditamentos, e não um, aos quais o contribuinte não foi intimado a comprovar, tal valor deve ser excluído da base de cálculo; e

3. **27/07/2005 - R\$ 2.501,99**: consta na lista anexa ao auto de infração nessa data um lançamento a crédito nesse valor, com a descrição de "Transf. entre agenc. cheque" (fl. 483); o mesmo lançamento consta no extrato bancário apresentado pela instituição financeira (fl. 118). O Contribuinte junta aos autos, entretanto, prova de que esse valor, nessa data, é o somatório de sete depósitos: R\$ 330,00 cheque (id. n. 900045); R\$ 122,85 cheque (id. n. 019387); R\$ 135,00 cheque (id. n. 019420); R\$ 262,10 cheque (id. n. 016542); R\$ 848,75 cheque (id. n. 019482); R\$ 473,29 cheque (id. n. 019519); e R\$ 330,00 cheque (id. n. 000026) (fl. 548); logo, vez que foram realizados sete creditamentos, e não um, aos quais o contribuinte não foi intimado a comprovar, tal valor deve ser excluído da base de cálculo.

Nesse contexto, se é verdade que o Contribuinte juntou aos autos apenas oito comprovantes dessa natureza, também é verdade que essas provas são suficientes para pôr em dúvida todos os extratos bancários apresentados pela instituição financeira. Também, percebendo que o Contribuinte apresentou comprovantes de depósito nos quais a instituição financeira identificou a forma como cada recurso foi creditado, é possível afirmar que o banco também registrou em seu sistema essas diferentes fontes do lançamento.

Entendo, portanto, ser possível e necessário converter o julgamento em diligência para:

- Que a autoridade fiscalizadora intime a instituição financeira a apresentar extratos pormenorizados (não consolidados) de todo o período autuado;
- Recebido os novos extratos, que seja efetuada análise comparativa, identificando os lançamentos que representam um único crédito e aqueles que, a despeito de representar mais de um crédito, haviam sido registrados de forma consolidada no extrato apresentado anteriormente;
- Sejam elaborada lista nos quais se identifiquem apenas os lançamentos com crédito único e que o Contribuinte fora devidamente intimado durante a fiscalização, excluindo-se da base de cálculo os demais valores;
- Seja intimado o Contribuinte, concedendo-lhe prazo de 30 dias para se manifestar sobre a diligência;
- Enfim, retornem os autos para julgamento.

Da cotitularidade - exigência de intimação de todos os cotitulares

Vencido em relação à diligência acima, continuo o julgamento recurso voluntário.

Argumenta o Contribuinte, em seu recurso voluntário, que a conta bancária que levou à autuação por depósitos bancários de origem não comprovada era, em verdade, uma conta conjunta, mantida por ele e por sua esposa. Nesse contexto, lembrando o quanto estabelece o art. 42, §6º, da Lei nº 9.430/1996, afirma que o auto de infração deve ser cancelado, vez que a cotitular não foi intimada a comprovar a origem dos recursos creditados na referida conta.

Acontece que não encontramos nos autos qualquer prova ou mesmo indício de que a conta corrente era mentida em conjunto. Pelo contrário, os extratos fazem referência tão somente ao recorrente, sem a aposição de "e/ou", como é costumeiro.

Nem se argumente que o demonstrativo mensal do cartão de crédito (fls. 208/210) é prova da existência de conta conjunta, vez que o extrato é do cartão de crédito e não da conta corrente. É possível - normal - que certa pessoa emita cartão de crédito em nome de outra pessoa, permitindo que esse terceiro utilize o seu crédito e responsabilizando-se pelo pagamento da fatura.

Nesse sentido, ante a falta de comprovação de que havia cotitular, não é possível exigir a intimação dessa terceira pessoa, tampouco sendo possível cancelar o auto de infração por esse argumento.

Da ilegitimidade passiva - utilização da conta bancária para receber recursos de terceiros

O Contribuinte afirma, ainda, que a sua conta bancária era utilizada por terceiros, especificamente sua esposa e por empresas das quais era sócio. Também que, sendo inventariante do espólio de seu pai, administrava os bens deixados, recebendo valores e efetuando pagamentos de sua própria conta bancária.

A despeito dessas alegações, como bem chamou atenção o acórdão recorrido, o Contribuinte, ora recorrente, não trouxe aos autos provas hábeis e idôneas a comprovar quais dos recursos depositados pertenciam a terceiros:

- Não há nos autos provas de que as empresas utilizassem sua conta bancária para movimentar recursos;
- A simples comprovação de que ele pagava despesas da esposa e de filhos não prova que eram depositados em sua conta bancária recursos em favor dessas pessoas;
- Igualmente, a simples apresentação de procuração autorizando-o a administrar os bens da mãe não implica na conclusão de que eram depositados em sua conta bancária recursos em favor da genitora; e
- Enfim, o simples fato de que o Contribuinte era inventariante não comprova que os bens do espólio rendiam frutos, não comprova que tais recursos eram depositados em sua conta bancária, nem comprova, tampouco, que havia posterior rateio com os demais herdeiros.

A verdade é que o CARF já tem jurisprudência consolidada sobre a matéria:

Súmula CARF nº 32: A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo

quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.

Em suma, ante à falta de provas ou mesmo de indicação de quais os recursos que pertenceriam a terceiros, impossível dar provimento ao pleito ora analisado.

MÉRITO:

Da infração 001 - Rendimentos recebidos de pessoas físicas:

Referindo-se à infração 001, o contribuinte afirma simplesmente que os valores mensais de R\$ 5.200,00 são referentes a aluguel de imóvel do espólio, mas que apenas uma parte lhe pertence, sendo o restante dividido entre os demais herdeiros. Argumenta ainda que já juntou aos autos prova de que era inventariante e que jamais lhe fora solicitada provas acerca do contrato de aluguel.

A despeito de suas alegações, o Contribuinte juntou aos autos apenas provas de que era inventariante. Nenhuma prova - ou mesmo alegação - foi apontada em relação à forma como os recursos eram compartilhados. Não se estabeleceu qual era a sua parte nem qual era a parte dos demais herdeiros. Tampouco demonstrou que transferiu as respectivas cotas para essas pessoas.

Enfim, como o recorrente teve ampla oportunidade de apresentar provas ao longo do processo, inclusive pela realização de diligência exclusivamente com essa finalidade, não pode se escusar na alegação de que não fora solicitada documentação específica em relação ao aluguel.

Assim, ante à falta de provas, impossível dar provimento ao pleito do Contribuinte.

Infração 002 - Ganho de capital na alienação de bens e direitos:

Casa residencial - Lote 17/19 na QSA 14 Taguatinga/DF

A autoridade lançadora identificou que o Contribuinte adquiriu e alienou um imóvel residencial, com ganho de capital, sem declarar qualquer uma das duas operações em sua DIRPF. O Contribuinte admite o tributo, contestando a multa qualificada, argumentando que não declarou a operação por lapso, e não por dolo.

Lojas 01, 02, 03 e 04, situadas na C-01, Lote 02, Taguatinga/DF

A autoridade lançadora identificou que o Contribuinte declarou, em suas DIRPFs, ter permutado esses imóveis por outros, da empresa Carla Clínica Médica Ltda. Ainda em seu TVF, entretanto, aponta que a permuta não foi efetivada e que o Contribuinte alienou o imóvel em 2006. Registra também que o imóvel da referida empresa continuou sendo dela durante todo o período fiscalizado. Enfim, conclui que o negócio de permuta foi feito apenas para mascarar a operação de venda.

O Contribuinte, mais uma vez, admite a tributação, argumentando tão somente contra a multa qualificada. Explica que deixou de corrigir a sua DIRPF e de declarar o ganho de capital por equívoco, e não por dolo; como indício, aponta que a permuta tampouco foi declarada pela empresa Carla Clínica Médica Ltda.

Loja 74, Bloco C, Quadra 02, Ed. OK, SCS, Brasília/DF

A autoridade fiscalizadora anota que o Contribuinte, mais uma vez, deixou de declarar a aquisição e a alienação do imóvel em suas DIRPFs. Também, que na escritura pública foi declarado como valor de alienação o mesmo valor da aquisição, que não é crível pelo decurso de 7 anos entre os atos, e pela notória valorização da região. Nesse contexto, arbitrou o valor da alienação no patamar do valor venal estabelecido pela Administração Tributária do Distrito Federal (R\$ 1.020.136,56), nos termos do art. 20 da Lei nº 7.713/1988.

Tendo o Contribuinte impugnado tal lançamento, a DRJ manteve a infração tal como descrita pela autoridade fiscalizadora, fundamentando-se na falta de produção de provas, pelo impugnante; e também no fato de que o impugnante deixara de declarar as operações e que admitira, em relação a outros imóveis, ter negociado em valores diversos daqueles declarados na escritura pública. Esse último argumento, entretanto, configura-se inovação, não constando no TVF.

Ainda insatisfeito, o sujeito passivo recorreu da decisão e do lançamento. Admite, por um lado, ter adquirido e alienado o imóvel. Contesta, isso sim, o valor arbitrado pela autoridade fiscalizadora. Conforme defende, o arbitramento foi feito pela autoridade administrativa sem qualquer prova além da "notória" valorização da região; também, que foi desconsiderado o valor registrado na escritura pública (R\$ 500.000,00) sem apontar porque tal documento, que tem fé pública fora rejeitado; e ainda que a autoridade fiscalizadora deixou de citar e de aceitar a declaração do adquirente, que confirmou o valor estabelecido na escritura pública. Enfim, também contestou o valor atribuído pela administração distrital, apontando as constantes discussões judiciais entre a administração pública e os contribuintes em relação ao valor venal dos imóveis.

Pois bem.

O art. 20 da Lei nº 7.713/1988 realmente atribui à autoridade fiscalizadora o poder de arbitrar o preço da coisa quando o valor informado pelo Contribuinte não merecer fé por ser notoriamente diferente do preço de mercado. Efetivamente, há grande divergência entre o valor declarado pelo Contribuinte e o valor venal estabelecido pela administração pública distrital. Essa não é, entretanto, prova cabal do preço efetivamente exercido entre as partes, mas mero indício. A autoridade fiscalizadora não indicou no TVF como esse valor foi pago; tampouco anotou a existência de depósitos que fossem correlacionados entre as partes. Apenas arbitrou o valor com base em outro valor (valor venal) que é, por si mesmo, também arbitrado pela administração pública.

De outro lado, como bem chamou atenção o Contribuinte, a própria fiscalização intimou o adquirente em 20/02/2009 (fls. 354/356) a "informar e comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, qual a forma, condições de pagamento (...) relativos a aquisição dos imóveis abaixo relacionados". O adquirente, por sua vez, informou que efetivamente pagou o valor declarado na escritura pública (R\$ 500.000,00), na forma de dois cheques emitidos em favor do recorrente (fls. 357/358).

Enfim, tendo em vista que não há presunção a favor do fisco, nesses casos, convinha à fiscalização aprofundar a investigação uma vez recebida a resposta da adquirente. Poderia ter averiguado se o pagamento admitido ocorreu, e como. Poderia ter buscado comprovar que houveram outros pagamentos advindos da referida compradora etc.

Nesse sentido, entendo que assiste razão ao Contribuinte, vez que há nos autos escritura pública apontando o valor de venda em R\$ 500.000,00 (fl. 361/362) e a

autoridade fiscalizadora não apontou outras provas de que o preço esta inadequado além de indícios de "notória" valorização da região. Deve ser excluído da base de cálculo, portanto, o valor de R\$ 294.824,51, apropriado como ganho de capital no ano-calendário de 2006.

Casa 01, Tipo 02, Lote 01, Quadra B, Rua A, Vila Santa Fé, Condomínio Taperapuan, Porto Seguro/BA

Que o Contribuinte alienou 03 casas em Porto Seguro entre 2004 e 2005, apesar de não ter registrado em sua DIRPF a aquisição das mesmas ou o ganho de capital referente às mesmas. Intimado, o Contribuinte afirmou ter adquirido os imóveis em 2003, por R\$ 270.000,00. Intimado o alienante original, este confirmou o preço. Nesse sentido, ante à falta de indicação ou prova do valor individual, foi apropriado como custo de aquisição R\$ 90.000,00 por imóvel. Tendo o Contribuinte alienado os mesmos por R\$ 100.000,00, foi apurado ganho de capital de R\$ 10.000,00.

O Contribuinte admite o ganho de capital, mas contesta a qualificação da multa, afirmando que se tratou de mero equívoco, e não de dolo. Argumentou que o equívoco se deve à grande quantidade de imóveis que tinha e à quantidade de negócios que realizava.

Casa 02, Tipo 02, Lote 01, Quadra B, Rua A, Vila Santa Fé, Condomínio Taperapuan, Porto Seguro/BA

Que o valor de aquisição foi R\$ 90.000,00 (vide item anterior), e que no contrato particular foi declarado valor de alienação em R\$ 120.000,00, a ser pago por depósito em conta no exterior. Nesse sentido, desconsiderou o valor estabelecido na escritura pública (R\$ 60.000,00), estabelecendo-se um ganho de capital de R\$ 30.000,00. A DRJ reduziu o ganho de capital para R\$ 20.000,00, vez que foi comprovada a despesa com corretagem em R\$ 10.000,00.

Insatisfeito, o Contribuinte afirmou ter firmado o negócio em R\$ 100.000,00, admitindo que, devido ter recebido R\$ 107.448,00 devido à variação cambial. Também, insiste que incorreu dolo, mas mero equívoco, não sendo adequada a qualificação da multa.

Não tendo o Contribuinte trazido aos autos prova dessa divergência de valores, nem mesmo tabela de cálculo da variação cambial, não é possível dar provimento ao seu pleito.

Casa 09, Tipo 02, Lote 01, Quadra B, Rua A, Vila Santa Fé, Condomínio Taperapuan, Porto Seguro/BA

Mais uma vez, foi considerado o valor de aquisição em R\$ 90.000,00. Considerando que a escritura pública registrava o valor de R\$ 50.000,00, muito diferente daqueles mesmos preços efetuados pelo próprio Contribuinte, a autoridade fiscalizadora arbitrou o valor tomando como referência o valor venal do imóvel, em R\$ 105.630,00. A DRJ, por sua vez, reduziu o valor de alienação para R\$ 100.000,00, valor confessado pelo Contribuinte na impugnação.

Insatisfeito, o Contribuinte recorreu afirmando que, mais uma vez, o negócio foi efetuado em moeda estrangeira, o que o levou a sofrer perdas pela variação cambial. Também, que teve de pagar comissões. Enfim, argumenta uma vez mais pela inadequação a qualificação da multa, pelos mesmos motivos acima.

A verdade é que o Contribuinte não colacionou provas aos autos. Especificamente em relação à comissão, o único recibo juntado se refere à alienação da casa nº 02, já considerado pela DRJ no item anterior. Portanto, não é possível dar provimento ao pleito do Contribuinte no sentido de reduzir o ganho de capital.

Conclusão em relação à infração 002

Ante o exposto acima, conclui-se que o Contribuinte admite o ganho de capital em relação a três dos seis imóveis identificados. Em relação aos demais, deixou de produzir provas em relação a dois. Impende, entretanto, dar provimento ao pleito em relação à Loja 74, Bloco C, Quadra 02, Ed. OK, SCS, Brasília/DF, excluindo-se o ganho de capital na ordem de R\$ 294.824,51 da base de cálculo do lançamento pelas razões já expostas.

Infração 003 - Depósitos bancários de origem não comprovada

Tendo em vista que fui vencido em relação à realização da diligência, entendo que o auto de infração não pode ser mantido em relação à infração 003 - Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Efetivamente, analisando os extratos das contas mantidas perante as instituições financeiras e as provas juntadas pelo Contribuinte (de que em diversas oportunidades foram realizados depósitos de diferentes valores e origens - cheques diversos; valores em pecúnia e em cheque - na mesma data), é possível constatar que a instituição bancária lançava nos extratos uma única movimentação global, reunindo as diversas operações de depósito como se fossem uma única operação. Os exemplos foram transcritos acima.

Porquanto a Lei nº 9.430/1996 exige a comprovação individualizada de cada operação de crédito em favor do sujeito passivo, bem como exige a intimação prévia ao lançamento para que apresente tal comprovação, então conclui-se que a Lei exige que essa intimação prévia seja acompanhada de uma indicação igualmente individualizada dos créditos cuja comprovação deve ser realizada. Ora, se não é possível identificar os créditos individualizadamente no extrato bancário e na intimação realizada durante a fiscalização, então conclui-se que a autoridade lançadora intimou o Contribuinte a comprovar valores globais, o que está em desacordo com a Lei.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto, para que seja cancelada a infração 003 - Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada.

Da multa qualificada

Remontando ao TVF, percebe-se que a qualificação da multa foi fundamentada na transcrição dos artigos de Leis, especificamente o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, e arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, e explicação de que a multa só foi qualificada quando houve ocultação de bem e não declaração quando da sua alienação. A DRJ, por sua vez, manteve a qualificação da multa ao argumento de que restou efetivamente comprovado o dolo de sonegar imposto.

Por sua vez, o Contribuinte reclama o afastamento da multa qualificada, afirmando que ocorreu meros equívocos, e que não constam nos autos quaisquer provas de dolo, fraude ou simulação.

Pois bem.

A multa foi qualificada exclusivamente em relação à infração 002, qual seja, "omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos". O fundamento da autoridade fiscalizadora, em que pese sucinto, foi claro: o Contribuinte deixou de declarar a aquisição e a alienação de imóveis em reiteradas oportunidades, deixando de oferecer à tributação os respectivos ganhos de capital.

O argumento da defesa não convence; alega o Contribuinte que deixou de declarar os imóveis por lapso, fundamentando-se ainda na tese de que, por possuir muitos imóveis e por realizar muitos negócios do gênero, seu erro era aceitável.

A verdade é que a aquisição de imóveis, especialmente em valores dessa grandeza (R\$ 315.000,00, R\$ 500.000,00 e R\$ 270.000,00), e a subsequente alienação dos mesmos em valores não inferiores não é fato que se aceite passíveis de esquecimento, vez que envolve valores milionários, quando analisados em conjunto. O que é mais, em suas DIRPFs (fls. 14/26) referentes aos anos-calendário 2004 e 2005, o Contribuinte declarou possuir como bens e direitos valor total de R\$ R\$ 626,304,70 e R\$ 643,197,49, respectivamente.

Enfim, há claros indícios de dolo na atuação do Contribuinte, que deixou de declarar suas negociações até que fosse fiscalizado. Nesse sentido, entendo ser necessário manter a qualificação da multa.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário em relação aos argumentos referentes a 2003. Na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo da base de cálculo da infração 002 o valor de R\$ 294.824,51, referente a 30/04/2006, e por cancelar a infração 03 - Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada pelas razões supra expostas.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator, peço vênua para divergir em relação aos seguintes pontos: I) necessidade de diligência; II) infração 003 - Depósitos bancários de origem não comprovada; III) qualificação da multa de ofício.

I) Necessidade de diligência:

O Relator suscitou a preliminar de diligência, para que a autoridade fiscal intimasse a instituição financeira a apresentar extratos pormenorizados (não consolidados) e

excluisse os valores que representassem mais de um crédito e tivessem sido registrados de forma consolidada nos extratos bancários.

Entendo que não merece prosperar essa tese, visto que o Contribuinte foi devidamente intimado, durante a ação fiscal, a justificar todos os créditos consignados em seus extratos bancários. Diferentemente do alegado pelo Recorrente, a instituição bancária não lançava valores globais, mas apenas agrupava em um só lançamento no extrato os depósitos efetuados em uma mesma operação, em um mesmo momento.

Na infração de depósitos de origem não comprovada, ocorre a inversão do ônus da prova, conforme disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

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

[...]

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

Caberia então ao fiscalizado, quando intimado, apresentar a comprovação da origem de todos os créditos efetuados em suas contas bancárias, não podendo se negar a fazê-lo, sob pena de arcar com as consequências previstas na legislação, qual seja, a tributação dos valores não comprovados.

O fato de a instituição bancária ter efetuado um único registro para os depósitos efetuados em um mesmo momento, os quais constituíam uma única operação, não tem o condão de afastar a obrigação de o Contribuinte comprovar a origem dos créditos.

Dessa forma, penso ser desnecessária a realização da diligência.

II) Infração 003 - Depósitos bancários de origem não comprovada:

Tendo sido vencido na proposição de realização de diligência, o Relator votou por cancelar a infração 003 - Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada, por entender não ter sido possível identificar os créditos individualizadamente nos extratos bancários e na intimação realizada durante a fiscalização, conforme já exposto no item da preliminar de diligência.

Peço vênia ao ilustre Relator para divergir do seu entendimento, uma vez que a intimação efetuada seguiu os parâmetros legais, em conformidade com o art. 42 da lei nº 9.430/96.

De acordo com o já evidenciado acima, no item da preliminar de diligência, o fato de o banco ter agrupado em um só lançamento os depósitos efetuados em uma mesma operação, em um mesmo momento, constituindo uma única operação, não é suficiente para retirar a obrigação de o Contribuinte comprovar a sua origem.

Sendo assim, como o Contribuinte não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em sua conta corrente, está correto o lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

Adoto, ainda, como razões de decidir, os argumentos expostos no voto condutor da decisão recorrida, consoante excertos abaixo transcritos (fls. 621/623).

Em oposição ao que afirma o sujeito passivo, denota-se que a autoridade lançadora anotou à fl. 472 que “[...] os cheques devolvidos e os créditos de origem comprovada foram excluídos do total de depósitos de origem não comprovada”, fato confirmado pelo conteúdo das planilhas constantes do Termo de Verificação Fiscal, fls. 465/499.

O contribuinte assevera a impossibilidade de comprovar os depósitos realizados em conta bancária, porque praticamente todos que foram listados pela autoridade lançadora são compostos por vários cheques ou cheques e dinheiro. Citou como exemplo os depósitos de R\$ 3.372,42, R\$ 3.100,00, R\$ 913,00, R\$ 5.000,00, R\$ 2.501,99, R\$ 720,57, R\$ 1.205,00 e R\$ 640,00, realizados nos dias 13/01/2004, 10/05/2004, 06/08/2004, 11/08/2004, 27/07/2005, 18/08/2005, 14/11/2005 e 04/01/2006, respectivamente.

Menciona que despesas de cartões de crédito de seus filhos e de sua esposa, bem como prestações de financiamento de veículo da esposa, eram debitadas em sua conta, a qual também era utilizada para movimentar valores relacionados ao inventário do espólio de seu pai e transações monetárias das pessoas jurídicas Auto Posto e Ribeiro Ltda, Ribeiro e Januário Empreendimento Eletrônicos Ltda e Carla Clínica Médica.

Contudo, as alegações resumidas nos dois parágrafos anteriores são insuficientes para afastar a ocorrência do fato gerador da infração em apreço, haja vista que, em nenhum momento, tais argumentos do sujeito passivo tiveram o condão de comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos e créditos relacionados pela fiscalização na omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários.

Não prospera a menção feita na impugnação que as explicações foram solicitadas pela autoridade lançadora com imprecisão, tendo em vista que está evidente nos autos que a fiscalização solicitou justificativas ao contribuinte e requereu comprovação da origem dos depósitos como foram consignados nos extratos bancários.

O contribuinte não trouxe aos autos cópias dos livros comerciais (diário/razão/caixa) em nome das pessoas jurídicas Auto Posto e Ribeiro Ltda, Ribeiro e Januário Empreendimento Eletrônicos Ltda e Carla Clínica Médica para especificar e demonstrar de forma individualizada a escrituração dos créditos/depósitos que alega pertencer a transações bancárias de tais instituições.

O sujeito passivo relaciona e apresenta justificativas referentes alguns depósitos, conforme tabela abaixo:

[...]

Depreende-se que os argumentos constantes da tabela acima são praticamente os mesmos apresentados no decorrer da ação fiscal. Todavia, em consonância com o dispositivo legal antes transcrito, a autoridade lançadora explicou, às fls. 471/474 do Termo de Verificação Fiscal, os motivos pelos quais não aceitou tais justificativas.

Em obediência aos ditames da legislação pertinente, especificamente o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, do cotejo das justificativas e dos documentos acostados ao presente feito, extrai-se a impossibilidade de se estabelecer uma relação lógica entre os depósitos listados na tabela acima com o produto das vendas dos imóveis que menciona e com a suposta devolução de empréstimos realizados a terceiros, conforme amplamente combatido pela autoridade lançadora às fls. 471/474.

Sem fundamento a alegação de que a autoridade fiscal poderia fiscalizar terceira pessoa para obter a origem do depósito de R\$ 180.000,00. É importante reafirmar que compete ao sujeito passivo a comprovação da origem de depósitos/créditos efetuados em conta corrente, que deve ser feita de forma individualizada, como expressamente determina o caput do dispositivo legal colacionado no início deste tópico.

No tocante à alegação de que parte dos valores objeto da presente infração pertence à sua esposa, cumpre elucidar que, para tributar referida omissão entre titulares de conta bancária, o § 6º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, dispositivo legal antes colacionado, além da apresentação da declaração em separado, exige que as contas abrangidas pela fiscalização sejam mantidas em conjunto.

Todavia, no caso concreto, a esposa do contribuinte foi declarada como dependente do impugnante nos anos-calendário 2004 e 2005, e a conta corrente abrangida pela fiscalização pertence exclusivamente ao contribuinte autuado e foi por ele movimentada de forma individual junto ao Bradesco S/A. Tais circunstâncias afastam definitivamente o propósito do contribuinte no sentido de tributar a omissão dos depósitos sem origem comprovada na forma do disposto no § 6º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

As planilhas acostadas às fls. 476/488 mostram a existência de depósitos de valores iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00. No entanto, em todos os anos-calendário autuados, o somatório de tais depósitos (igual ou inferior a R\$ 12.000,00) supera o montante de R\$ 80.000,00 dentro de cada um dos períodos. Assim, não há que se falar em exclusão de tais valores dos rendimentos tributáveis, haja vista o não cumprimento, cumulativamente, dos requisitos legais estabelecidos no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Importa enfatizar que não basta confirmar a realização de depósitos em conta corrente do sujeito passivo, pois como

manifestou a autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, esta afirmativa isoladamente não comprova a origem dos recursos, requisito imprescindível para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos.

Portanto, depois de analisar detidamente todos os argumentos de defesa expostos na peça impugnatória, conclui-se que o impugnante não logrou comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos de forma individualizada.

Infração mantida.

III) Qualificação da multa de ofício:

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício com multa qualificada (150%), em relação à infração 002, por ter entendido que o fiscalizado deixou de declarar a aquisição e a alienação de imóveis em reiteradas oportunidades, deixando de oferecer à tributação os respectivos ganhos de capital, caracterizando o dolo de sonegar imposto, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

A decisão de primeira instância manteve a qualificação da multa, tendo concluído o seguinte:

Com efeito, com base nos fatos explicitados no Termo de Verificação Fiscal, fls. 467/471 e 475/476, a autoridade lançadora demonstra que, em tese, houve a prática de fraude – não mero erro sustentado pelo autuado – e, em cumprimento ao disposto na legislação pertinente, aplicou a multa de 150% sobre o imposto apurado em decorrência da omissão de rendimentos de Ganho de Capital na alienação de vários bens imóveis nos anos-calendário 2004 e 2006.

Convém salientar que o procedimento administrativo de lançamento é atividade plenamente vinculada e obrigatória, como determina o parágrafo único do artigo 142 da Lei no 5.172/1966, CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Logo, no caso concreto, a multa de ofício de 150% foi aplicada por restar provado o intuito doloso de sonegar imposto, conforme previsto no § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Com o devido respeito ao entendimento da autoridade fiscal e dos julgadores da DRJ, penso que não merece prosperar a tese de que ocorreu sonegação, fraude ou simulação, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, entendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção dolosa de sonegação por parte da Contribuinte.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a falta do recolhimento do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital. No entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

[...]

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

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim definem:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois não consigo identificar a ocorrência de fraude ou simulação, embora concorde ser reprovável a conduta do Contribuinte acerca da omissão das alienações em suas declarações anuais e por isso é imposta a multa de ofício de 75%. Portanto, é de se aplicar a Súmula CARF nº 14.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no seguinte sentido:

- a) rejeitar a preliminar de conversão em diligência, suscitada pelo Relator;
- b) não conhecer do recurso em relação ao ano-calendário 2003, por falta de objeto, e rejeitar as demais preliminares, acompanhando o voto do Relator;
- c) quanto à infração 001: negar provimento ao recurso, acompanhando o voto do Relator;
- d) quanto à infração 002: dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 294.824,51, referente a 30/04/2006, acompanhando o voto do Relator;
- e) quanto à infração 003: negar provimento ao recurso, divergindo do voto do Relator, que deu provimento ao recurso nessa parte;
- f) quanto à multa qualificada: dar provimento ao recurso para desqualificá-la, reduzindo-a ao percentual de 75%, divergindo do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado

