



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

Processo nº 10183.001982/2006-11
Recurso nº 161.321 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.276 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente HÉLIO FRANCISCO LOPES
Recorrida 2ª. TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.
PRESUNÇÃO RELATIVA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O artigo 42 da Lei nº. 9.430/96 estabelece presunção relativa que, como tal, inverte o ônus da prova, cabendo ao contribuinte desconstituí-la.

A comprovação da origem dos depósitos deve ser feita pelo contribuinte de forma individualizada.

Não havendo a comprovação de que os depósitos realizados na conta-corrente do contribuinte possuem relação com os rendimentos declarados em sua DIRPF, ou, ainda, que pertencem a terceiros, deve prevalecer o lançamento efetuado com base na presunção legal.

MULTA DE OFÍCIO. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

A aferição do argumento do contribuinte, por implicar na análise da constitucionalidade dos dispositivos infraconstitucionais aplicados, não pode ser acatada, em razão da vedação expressa referida pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72.

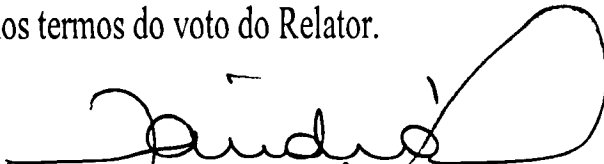
MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PROVA. NECESSIDADE.

A multa de ofício qualificada só pode ser aplicada nas hipóteses em que há a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, nos termos da Súmula nº 14 do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes: *“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”*.

Recurso parcialmente provido.

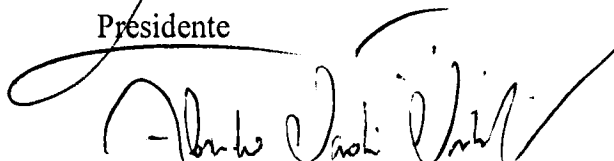
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, nos termos do voto do Relator.



CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente



ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

FORMALIZADO EM: 25 SET 2009

Participaram, ainda, do julgamento, os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 346/362) interposto, em 17 de julho de 2007, contra o acórdão de fls. 316/329, do qual o Recorrente teve ciência em 18 de junho de 2007 (fls. 338), proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 258/260, lavrado em 31 de maio de 2006 (ciência em 30 de junho, fls. 275), em decorrência de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, verificada no ano-calendário de 2002.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações do Recorrente da seguinte forma:

“Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte acima identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 01.3.01.00-2005-000006-6 (fl. 01), foi lavrado, em 31/05/2006, o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF de fls. 258/260, que exige o recolhimento de R\$ 32.337,54 a título de imposto, R\$ 45.506,31 a título de multa proporcional

(passível de redução) e R\$ 16.650,59 a título de juros de mora, calculados até 28/04/2006.

O lançamento fiscal refere-se a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) de fls. 256/260 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 261/268.

Em 30/06/2006 (fls. 275) o contribuinte foi regularmente cientificado do lançamento e apresentou impugnação (fls. 278/292), acompanhada dos documentos de fls. 293/310, alegando, resumidamente, que:

- Os fatos ocorreram de forma bastante diversa daquela narrada pela autoridade autuante, tendo em vista que ele era responsável, à época dos supostos fatos geradores omitidos, pela compra de eqüinos para o Frigorífico KING MEAT ALIMENTOS DO BRASIL LTDA., e, em virtude de tal incumbência e na forma exigida pela citada empresa, recebia em sua conta corrente os valores que o Fisco ora pretende tributar;

- Comprovar individualizadamente a origem de cada depósito realizado em sua conta corrente ao longo do exercício de 2002, embora inexigível pela legislação vigente à época dos fatos, não é tarefa das mais fáceis, o que vem tomando o tempo e o sono daquele que foi conduzido a trabalhar nos moldes preestabelecidos pela empresa KING MEAT ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, sem ter idéia da dimensão jurídica de tal ato;

- A empresa inicialmente citada, KING MEAT ALIMENTOS DO BRASIL LTDA., adquiriu da empresa METAX – METALURGIA COMÉRCIO E AGRICULTURA LTDA, sediada na cidade de Apucarana – PR, 1 (uma) balança para bovinos MB-1.500. Na seqüência, a balança lhe foi remetida em comodato, no intuito de que o mesmo, juntamente com sua esposa, atuassem em nome do Frigorífico na compra de eqüinos para posterior abate, sendo que os valores referentes às sucessivas aquisições de animais eram remetidos diretamente na conta corrente da impugnante ou de seu marido, como pagamento pelos animais por eles adquiridos e pesados por ordem do frigorífico;

- É o próprio frigorífico quem admite a realização de vários depósitos na conta corrente de sua esposa para que fossem repassados aos "tropeiros", pessoas encarregadas da arrecadação de eqüinos para abate, provando cabalmente que ambos lidavam, sempre, com recursos de terceiro (no caso, do frigorífico) e nunca próprios;

- Falece competência tributária à União para tributar fato gerador diverso da renda e dos proventos de qualquer natureza, de tal sorte que a inovação ou equiparação veiculada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, regulamentada pelo Decreto nº 3.000/99 é flagrantemente inconstitucional, sendo imperativo o seu reconhecimento;

- No que atine ao Imposto de Renda, conforme preconiza o art. 37 do Decreto nº 3.000/99, passíveis de incidência são as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Não havendo permissão de ordem constitucional para a equiparação promovida pela Lei 9430/96 em seu famigerado art. 42;

• Basta a existência da menor dúvida sobre a base de cálculo precisa da obrigação tributária, para que o ato administrativo que a teria criado seja absolutamente nulo, por não observar o princípio basilar da legalidade tributária, sendo nas palavras dos professores e ilustres doutrinadores, "ineficaz de pleno direito, por absoluta inconstitucionalidade";

• Nem todo depósito à vista em banco comercial é rendimento, provento ou incremento patrimonial líquido, e mesmo que o fosse, poderia ser ainda isento ou não tributado. Sendo assim, é evidente que também tais valores não podem ser "base de cálculo" de imposto sobre a renda, cuja definição legal é o aumento da renda econômica da pessoa física, implicando, em consequência, em aumento patrimonial líquido individual;

• A autoridade lançadora não demonstrou a existência de sinais exteriores de riqueza, incompatíveis com a renda declarada pelo impugnante, para utilizar-se dos registros em seu nome encontrados junto à instituição bancária, não podendo arbitrá-los como sendo rendimentos omitidos à tributação, ou seja, o lançamento não se sustenta por inexistir comprovação da existência de acréscimo patrimonial a descoberto;

• Não se pode desconsiderar que o impugnante não está legalmente obrigado a registrar seus movimentos bancários;

• O Decreto 3.000/99 determina que sejam mantidos os documentos que deram respaldo aos valores declarados por um período de 5 (cinco) anos, porém, em nenhum momento exige, salvo o caso de atividade rural (art. 60) e de trabalho não assalariado, o movimento em livro caixa, ou seja, a memória dos fatos ocorridos a cada evento (depósito). Somente se houvesse esses registros, via movimento de caixa ou registro contábil, poderia o contribuinte apontar pormenorizadamente a origem dos depósitos realizados em sua conta corrente;

• A obrigação acessória a que está sujeito o impugnante é de apenas manter os documentos que respaldam os registros da DIPF, não havendo qualquer previsão para manter registros contábeis, única forma de explicar detalhadamente a movimentação realizada através de depósitos;

• Se excessiva e desproporcional é a pretensão de tributar os depósitos cuja origem não foi comprovada pelo impugnante, sem que o mesmo fosse obrigado a registrá-los para eventual comprovação futura ao Fisco, o mesmo se diga da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) que lhe foi aplicada;

• O impugnante respondeu a todas as intimações que lhe foram destinadas, fornecendo espontaneamente seus dados bancários no intuito de comprovar os fatos relacionados em sua justificativa. Tal comportamento não é compatível com o alegado intuito de sonegação, prática de fraude ou conluio;

• Tanto é verdade que após responder às intimações que lhe foram dirigidas, do total de R\$ 228.430,52 (duzentos e vinte e oito mil quatrocentos e trinta reais e cinquenta e dois centavos) remanesceram sem comprovação R\$ 134.652,52 (cento e trinta e quatro mil seiscentos e cinquenta e dois reais e cinquenta e dois centavos), cuja origem o impugnante, por circunstâncias alheias à sua vontade, não conseguiu demonstrar. Tal comportamento faz prova da inexistência da intenção de fraudar ou retardar a atividade fiscalizadora, sendo imperiosa a sua redução.



• Também há que ser levada em consideração a feição confiscatória assumida pela penalidade aplicada, sendo pacífico o entendimento de que o princípio da vedação do confisco aplica-se em matéria de multas;

• Requer ainda a anulação do Auto de Infração lavrado pela autoridade fazendária, tendo em vista que o fato gerador do tributo é o acréscimo patrimonial e não os depósitos realizados em sua conta corrente, uma vez que o referido servidor não fez prova do aumento patrimonial do impugnante, apenas invertendo o ônus da prova ao exigir a explicação minuciosa da origem dos depósitos realizados em sua conta corrente;

• Requer por fim, a redução da multa aplicada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), pelo simples fato de que a autoridade fazendária em nenhum momento comprovou a ocorrência do intuito de sonegar ou fraudar o Erário Público, fatos que à luz do melhor Direito não podem ser presumidos.

Foi anexado aos autos o processo de representação fiscal para fins penais de nº 10183.001983/2006-58" (fls. 318/321).

A Recorrida julgou procedente o lançamento, através de acórdão que teve a seguinte ementa:

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

Exercício: 2003

INCONSTITUCIONALIDADE. ATOS LEGAIS.

Descabe a apreciação de matéria de ordem constitucional, na esfera administrativa, por extrapolar os limites de sua competência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES

O lançamento foi efetuado com base na legislação vigente na data dos fatos e não se verificou prejuízo a defesa, logo não se cogita de nulidade processual.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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 COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada.

MULTA QUALIFICADA.

O conjunto probatório levantado pela fiscalização, demonstra procedente a imputação da multa qualificada por estar evidenciado o intuito de fraude, com conseqüente redução do montante do imposto devido.

Lançamento Procedente" (fls. 316/317).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 346/362, sustentando, em síntese, que a questão da inconstitucionalidade deveria ser enfrentada, que a regra-matriz de incidência tributária, no caso específico, deveria ser composta junto à King Meat Alimentos do Brasil Ltda., que o fato gerador do imposto de renda é o efetivo acréscimo patrimonial, e não a mera não-comprovação da origem dos depósitos realizados em sua conta-corrente, e que a multa de 150% deve ser afastada, uma vez que a autoridade fiscal, em nenhum momento, comprovou o intuito de sonegação ou fraude.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

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

Inicialmente, é preciso asseverar que tanto o Decreto 70.235/72, em seu artigo 26-A, quanto a própria jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), representada pela Súmula nº 02 do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, são claros ao impedirem a análise de inconstitucionalidade de normas, razão pela qual desde já reconheço a improcedência das alegações do Recorrente quanto a este aspecto.

Analisando-se os autos, verifica-se que em todas as manifestações do Recorrente houve expressa menção ao fato de que exercia, conjuntamente com sua esposa, a atividade de intermediação de compra e venda de cavalos nas fazendas da região para um frigorífico (King Meat Alimentos do Brasil Ltda.), constituindo essa a principal alegação do Recorrente.

Nesse sentido, importa destacar que foi lavrado outro auto de infração em separado para apurar as supostas omissões de rendimento da cônjuge do Recorrente, consoante explicitado à fls. 262 dos autos: “os créditos tributários em face do exercício de atividade de pessoa jurídica (contribuinte sua cônjuge) foram apurados em autos separados de infração de IRPJ”.

Tal fato é relevante porque as alegações utilizadas em defesa do Recorrente acabam por não justificar a origem dos depósitos efetuados em sua conta-corrente (conta-corrente nº 14.316-2, agência 97-3, do Banco do Brasil, utilizada para a lavratura do presente auto), pois consoante constou expressamente no documento de fls. 172, elaborado pelo frigorífico, “não houve nenhuma operação de compra neste período cuja remessa de numerários tenha sido através da respectiva conta”.

Tal fato, inclusive, ficou consignado no termo de verificação fiscal (fls. 264):

“Quanto ao fato de que a movimentação financeira era derivada dos recursos recebidos do Frigorífico, deve-se fazer um reparo: as quantias depositadas pela empresa foram todas nas contas da cônjuge e dessas transferidas para a conta do contribuinte; sendo essas transferências anuladas e demais ajustes descritos

anteriormente, reduziram o total de créditos e depósitos de R\$ 228.430,52 para os atuais R\$ 134.652,52, sem origem comprovada."

Destarte, por não comprovar a origem dos aludidos depósitos, presume-se a omissão de receitas ou de rendimento, nos termos do estatuído pelo artigo 42 da Lei 9.430/96, *in verbis*:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento 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 dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

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

Na realidade, instituiu o referido dispositivo autêntica presunção legal relativa, cujo condão é justamente o de inverter o ônus da prova, atribuindo-o ao contribuinte, que passa a ter o dever de refutá-la.

Como é cediço, a presunção, seja ela *hominis* ou legal, é meio de prova que prescreve o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Ou seja, provando-se diretamente o fato indiciário, tem-se, por conseguinte, a formação de um juízo de probabilidade com relação ao fato presumido que, a partir de então, necessita ser afastado pelo contribuinte.

No caso dos autos, prova-se especificamente a ocorrência de movimentações bancárias injustificadas, decorrendo desta comprovação o reconhecimento da omissão de rendimentos na apuração da base de cálculo do IRPF.

Nesse sentido, a presunção relativa referida pelo artigo 42 da Lei nº. 9.430/96 é legítima, não ferindo, em nenhum ponto, a legislação tributária em vigor.

Note-se, ainda, que a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), segundo a qual seria insuficiente para comprovação da omissão de rendimentos a simples verificação de movimentação bancária, consubstancia jurisprudência firmada anteriormente à edição da Lei nº 9.430/96, motivo pelo qual não deve ser aplicada, inclusive porque o artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº. 2.471/88, apontado no recurso, foi revogado pelo mencionado artigo 42 da Lei nº. 9.430/96, que, aliás, trata de hipótese diversa daquela prevista no artigo 6º. da Lei 8.021/90, que não tem qualquer relação com os fatos que deram origem ao presente processo administrativo tributário.

A 2ª. Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por sua vez, já havia consolidado entendimento de acordo com o qual, a partir da edição da Lei nº. 9.430/96, é válida a presunção em referência, sendo ônus do Recorrente desconstituí-la com a apresentação de provas suficientes para tanto. É o que se depreende das seguintes ementas, destacadas dentre as inúmeras existentes sobre o tema:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 158.817, Relatora Conselheira Núbia Matos Moura, sessão de 24.04.2008)

“LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 141.207, Relator Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 22.02.2006).

À luz do disposto pela legislação de regência, portanto, para afastar-se a presunção de omissão de rendimentos erigida pelo dispositivo legal em referência, deve a contribuinte comprovar, efetivamente, a origem dos valores depositados de forma individualizada, de maneira a permitir-se a desconstituição da prova obtida por meio do fato indiciário legalmente previsto pela norma de presunção.

No caso vertente, pois, deixou o contribuinte de comprovar que os depósitos bancários relacionados pela fiscalização eram depositados pela sociedade mencionada.

Dessa forma, deve ser mantido o auto de infração quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Com relação à arguição de inconstitucionalidade da multa por violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tem-se que totalmente insubsistente, pois esta possui previsão legal no art. 44, da Lei 9.430/96. Portanto, tratando-se de norma vigente, não poderia este órgão administrativo aferir a natureza confiscatória da multa sem, antes, pronunciar-se acerca da constitucionalidade da norma, o que, como se viu, é vedado pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72.

De qualquer forma, no que toca à análise da idoneidade do lançamento da multa de ofício qualificada, o recurso merece ser provido.

Nesse ponto, importante notar que o contribuinte atendeu às intimações realizadas pela fiscalização e apresentou as informações requeridas; além disso, como é cediço, a multa qualificada só incide nas hipóteses em que a fiscalização comprove o evidente intuito de fraude, o que ocorreu no presente caso.

Realmente, verifica-se não ter a fiscalização demonstrado, de forma incontestada, a existência de fraude (qualificada, ainda, pelo dolo e simulação), conluio ou sonegação no caso vertente, pressupostos estes indispensáveis para a qualificação da multa de ofício, a teor do que consta do art. 44, II, da Lei 9.430/96, na redação anterior à promulgação da Lei 11.488/07, vigente à época dos fatos narrados.

Não restando, pois, comprovada pela fiscalização quaisquer condutas do Recorrente que pudessem ser entendidas como dolosas, visando à ocultação do fato gerador do imposto de renda, entendo que igualmente não se poderia utilizar a “omissão” como pressuposto necessário à configuração da hipótese de incidência da multa qualificada.

A corroborar o quanto exposto, visando impedir a aplicação indiscriminada de multas qualificadas, sem a necessária comprovação de seu suposto normativo, o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes consolidou o entendimento consubstanciado na Súmula 1ºCC nº 14, *in verbis*: “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”.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, para desqualificar a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 2009


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA