



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.000436/2008-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.027 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de novembro de 2021
Recorrente ANÍBAL DE JESUS RODRIGUES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei. Não invalida o lançamento a ausência de intimação prévia do contribuinte para prestar esclarecimentos.

FALTA DE TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

De acordo com a jurisprudência dominante do CARF, eventuais omissões ou vícios na emissão do Termo de Início de Ação Fiscal ou Mandado de Procedimento Fiscal não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 46 estabelece que lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em

que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

PRELIMINAR DE NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO.

O acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implicando quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais.

SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

O Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 601.314, e consolidou a tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. Nos termos do art. 62, do Anexo II, do RICARF, tal decisão deve ser repetida por esse Conselho.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei Nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DA E NATUREZA DA OPERAÇÃO. NECESSIDADE.

Para que seja afastada a presunção legal de omissão de receita ou rendimento, não basta a identificação subjetiva da origem do depósito, sendo necessário também comprovar a natureza jurídica da relação que lhe deu suporte.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DEPÓSITO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. VALORES INFERIORES À 12 MIL REAIS CUJA SOMA NÃO ULTRAPASSE 80 MIL.

De acordo com a Súmula CARF nº 61: "os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física".

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM IDENTIFICAÇÃO DE ORIGEM. CONTA CONJUNTA. FALTA DE INTIMAÇÃO DE COTITULAR.

Todos os co-titulares da conta bancária, que não apresentem declaração em conjunto, devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos, na fase que precede à lavratura do Auto de Infração com base na presunção legal de omissão de rendimentos, sob pena de exclusão dos respectivos valores da base de cálculo da exigência (Súmula CARF nº 29).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento: a) o montante de R\$ 19.770,00 no ano-calendário 2005; e b) os valores referentes à conta nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A, relativos ao período de setembro de 2003 a novembro de 2004.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Gustavo Faber de Azevedo, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 352 e ss).

Pois bem. Trata-se de autuação contra o contribuinte acima qualificado, conforme auto de infração de fis. 294/304 para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios de 2004, 2005 e 2006, anos: calendários de 2003, 2004 e 2005, no valor de R\$ 1.273.180,60 (um milhão, duzentos e setenta e três mil, cento e oitenta reais e sessenta centavos), valor já acrescido dos juros de mora e multa de ofício, calculados de acordo com a legislação de regência.

O lançamento de ofício decorreu de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, tendo sido constatado omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, conforme fls. 296/298, descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração ora guerreado.

No dia 20/03/2008, foi juntada a impugnação de fls. 311/346, cujo teor em suma foi o seguinte:

1. Cita farta doutrina e jurisprudência administrativa e dos tribunais;
2. Argui ofensa a princípios constitucionais e legais;
3. DA IMPROCEDÊNCIA E DA ILEGALIDADE DOS LANÇAMENTOS EFETUADOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NULIDADE. FLS. 313/321;
4. DA INCLUSÃO DE DUPLICIDADE DE UM MESMO DEPÓSITO. FLS. 321/322;
5. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO FORMAL: AUSÊNCIA DE COMUNICAÇÃO DE PRORROGAÇÃO DE MPF. FLS. 322/328;
6. DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA. FLS. 328/329;
7. DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE DA MULTA APLICADA. DA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE CONFISCO. NULIDADE. FLS. 329/332;
8. OFENSA À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. FLS. 332/333;
9. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. LANÇAMENTO FISCAL PRECÁRIO. FALTA DE CERTEZA QUANTO À CORRETA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO. FLS. 334/340;
10. DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS. FLS. 340/344;
11. ERRO QUANTO À TRIBUTAÇÃO DOS VALORES OBJETO DE TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DE MESMA TITULARIDADE DO IMPUGNANTE. FLS. 344/345;
12. Finalmente requer o cancelamento do auto de infração lavrado e o reconhecimento e decretação da nulidade em razão da não ocorrência da omissão de receitas e da falta de certeza quanto a correta capitulação legal da infração imputada ao impugnante. Além disso requer também seja julgada totalmente procedente a impugnação, provado que o impugnante não era titular nem o beneficiário econômico dos depósitos glosados.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 352 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improdutivos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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 sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as uma a uma, de forma metódica, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares argüidas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITO BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base em valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Incabível o agravamento da multa, quando não comprovado nos autos, que a ação ou omissão do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de meios que caracterizam evidente intuito de fraude.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer deles manter-se passivo, apenas alegando fatos que o favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal. Nesse passo, o Fisco deve comprovar regularmente seu direito ao crédito tributário provando o acréscimo patrimonial. Já o contribuinte deve apresentar qualquer fato extintivo, modificativo ou impeditivo ao referido acréscimo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 381 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a sua impugnação.

Em sessão realizada no dia 06 de abril de 2021, os membros do colegiado, por meio da Resolução nº 2401-000.869, decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] Contudo, entendo que se faz presente, no caso concreto, questão prejudicial que impede um exame seguro acerca da matéria posta.

Isso porque, em que pese a decisão recorrida ter atribuído ao sujeito passivo, 50% dos rendimentos da conta corrente nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A, relativos ao período de setembro de 2003 a novembro de 2004, por se tratar de conta conjunta com ILADIS MARVEL BEHR, entendo que o procedimento correto seria a exclusão total do valor lançado, eis que não há nos autos, comprovação no sentido de que a cotitular tenha sido intimada para comprovar a origem dos recursos depositados na referida conta.

Vejamos o que diz o artigo 42, da Lei 9.430/96 que trata da infração apurada, *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 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.

(grifamos)

Depreende-se da legislação encimada, pois, que para a caracterização da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, é indispensável e obrigatória a intimação de todos os titulares da conta fiscalizada. Nesse sentido foi editada a Súmula CARF nº 29:

Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares.

Dito isto, para decidir com maior segurança sobre a matéria, a principal controvérsia apresentada gira em torno da intimação ou não de ILADIS MARVEL BEHR para se manifestar acerca da **conta corrente nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A, no tocante ao período de setembro de 2003 a novembro de 2004 antes da lavratura do auto de infração, ainda que em procedimento fiscal distinto.**

Isso porque, inicialmente, debruçando-se sobre os autos, não há nenhuma informação sobre eventual intimação da Sra. ILADIS MARVEL BEHR acerca desta conta corrente, especificamente.

Dessa forma, como a demanda envolve matéria de provas, para o deslinde da questão posta em julgamento e para maior segurança jurídica, além de evitar eventual cerceamento de defesa, necessário se faz a verificação e apreciação da eventual intimação ou não.

Em atendimento ao determinado na Resolução, foi elaborado o Relatório de Diligência de e-fls. 431/432. É de se ver:

RELATÓRIO

No exercício das funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, com base nos art. 949, 950, 956, 957, 971 e 972 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, tendo em vista a existência de Recurso Voluntário contra lançamento objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10240.000436/2008-95, e procedemos diligências para atendimento da Resolução do CARF (fls. 2602/2606), que assim decidiu:

“Ante o exposto, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, a fim de que a autoridade fiscal providencie o seguinte: (I). Manifeste-se acerca da intimação ou não da co-titular da **conta corrente nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A**, a Sra. ILADIS MARVEL BEHR antes da lavratura do auto de infração, ainda que em procedimento fiscal distinto; (II). Caso a resposta ao item I seja positiva, junte aos autos cópia da referida

intimação¹; (III). Ao final, seja oportunizado ao contribuinte se manifestar a respeito do resultado da diligência, no prazo de 30 (trinta) dias, se assim desejar.”

O procedimento nos foi distribuído mediante a emissão do RPF Nº 0220100.2021.00138-0.

Em consulta ao processo fiscal, identificamos as autoridades fiscais que efetuaram o lançamento e providenciamos contato com os que ainda se encontram em atividade na Receita Federal do Brasil.

Pelo lapso temporal, e por se tratar de uma fiscalização feita concomitantemente com outras, os colegas não se lembravam das especificidades.

Procuramos então informações junto à Delegacia da Receita Federal de Porto Velho, porém, das informações colhidas não constatamos quaisquer evidências de que a Srª Iladis Marvel Behr tenha sido intimada a prestar esclarecimentos sobre a movimentação bancária realizada através da conta corrente nº 29.853-0, do Banco do Brasil.

Também constatamos que não há registro de nenhuma Programação de Procedimento Fiscal para a contribuinte Iladis Marvel Behr.

Conclusão:

Pelo todo exposto, o resultado das diligências efetuadas revela não terem sido encontrados indícios nem comprovações de que a Srª Iladis Marvel Behr tenha sido intimada a prestar esclarecimentos sobre a movimentação bancária realizada através da conta corrente nº 29.853-0, do Banco do Brasil S.A.

Posteriormente, o contribuinte foi intimado acerca do Relatório de Diligência e não se manifestou.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar e Mérito.

Tendo em vista que a recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, opto por reproduzir no presente voto, nos termos do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo parcialmente, para, ao final, apresentar as considerações sobre a decisão e que, eventualmente, entendo que merecem reparos. É de se ver:

DA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE PRECEITOS LEGAIS

O litigante em diversos momentos de sua petição impugnatória, resistiu à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas do enquadramento legal da exação fiscal. Entretanto, as normas citadas somente poderiam ser afastados com a

sua declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade. Portanto., tais argumentos não são oponíveis à instância julgadora administrativa, pelo que não se toma conhecimento destes.

É que a autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN). A esta autoridade, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos legais considerados, pelo sujeito passivo, como violadores da Constituição.

Em verdade, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Por oportuno, assinale-se que tal é a determinação do Parecer Normativo da COSIT/SRF nº 329/1970:

“Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.”

Outrossim, o art. 7.º da Portaria MF nº 258/2001 determina que a autoridade julgadora administrativa deve observar o conteúdo das disposições legais, bem como o entendimento da Receita Federal expresso em atos tributários.

Falta-lhe, assim, repita-se, competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade dos preceitos legais observados no procedimento fiscalizatório e no auto de infração. De notar-se que doutra forma não se cogitaria. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, inter partes, no controle difuso de constitucionalidade; ou seja declarada a ilegalidade pelo Superior Tribunal de Justiça. De qualquer modo, somente o Poder Judiciário tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada.

De mais a mais, devido a este pressuposto é legalidade e de constitucionalidade, resta ao agente da Administração Pública aplicar as leis em vigor, 3 menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346/ 1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que efetivamente não é o caso.

DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que;

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...] as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa” (grifei)

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 390/1971:

“Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão,

ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado." (grifei)

Em relação às decisões judiciais, observe-se o disposto nos arts. 102, § 2º e 103-A da Constituição Federal (DOU de 31/ 12/2004), e em redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004, além do art. 8º desta Emenda, *ipsis litteris*;

Art. 1º Os arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

“[...]”

Art. 102.

[...]

§ 2º A As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

[...]”

Art. 2º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 103-A, 103-B, 111-A e 130-A:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

[...]

Art. 8º As atuais súmulas do Supremo Tribunal Federal somente produzirão efeito vinculante após sua confirmação por dois terços de seus integrantes e publicação na imprensa oficial.

Assim, apenas as súmulas Vinculantes deverão ser observadas pela Administração Pública e aquelas decisões judiciais em que o contribuinte se configure como parte.

Todavia, antecipadamente, esclareço que, mesmo sem força vinculante, foram utilizadas algumas decisões neste voto, entretanto nunca com a função de norma complementar de que fala o art. 100 do CTN, mas simplesmente para reforço na argumentação.

DA NULIDADE.

O sujeito passivo argui, às fls. 312, 328 e 333:

“[...] algumas irregularidades foram verificadas e, que anula o auto de Infração lavrado.

[...] caso sob litígio registra a falta de comunicação ao contribuinte das prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal, na forma determinada pelo § 2º do art. 13 da Portaria SRF nº 3.007, de 26.11.2001, ofende, notadamente, os Princípios da legalidade e da moralidade administrativa, de sorte que o lançamento efetuado em tal circunstância padece de vários irremediáveis vícios, impondo, assim, a anulação do ato exacional.

[...]

Ainda antes de adentrar ao mérito da presente Impugnação, mister se faz ressaltar que este processo administrativo encontra-se eivado do vício insanável da nulidade desde a sua origem, razão pela qual deve ser anulado *ab initio*.”

Trata-se de argüir que o auto de infração é nulo, o que nos remete às exigências para a validade do auto de infração que o Decreto nº 70.235/72, assim prescreve:

“Art 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;

III - A descrição do fato;

V - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - A assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Ainda no mesmo diploma legal ficou estabelecido os casos de nulidade.

“Art 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa competente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior 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. (Grifei)

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.”

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que não cabem os questionamentos do sujeito passivo acerca da validade do procedimento fiscal. Não há nele vício que comprometa a validade do lançamento. Ao contrário do que entende o impugnante, o auto de infração em epígrafe se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748 de 1993.

Contudo, da análise dos autos, verifica-se às fls. 296/298 Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, bem como no Termo de Constatação Fiscal e Verificação, de fls. 289/293 e nos demais termos que integram o Auto de Infração contestado, que houve descrição detalhada do fato gerador do imposto de renda da pessoa física e seus acréscimos legais pertinentes, bem como de seu enquadramento legal. A matéria, assim como a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas. Observa-se, também, que o Auto de Infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade. Diga-se o mesmo com relação aos acréscimos legais pertinentes, multa de ofício e juros de mora à taxa SELIC, cujo enquadramento legal encontra-se à fl 302.

Em vista disso, o lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação vigente, tendo o sujeito passivo, ao apresentar sua impugnação instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/ 1972. Nenhum procedimento administrativo dificultou ou impediu-o de

apresentar sua impugnação' e 'comprovar suas alegações, bem como não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

Cabe esclarecer que, no decurso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório. Para comprovar tal assertiva é suficiente a transcrição do art. 14 do Decreto nº 70.235/ 1972, verbis:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. (grifei)

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

A ação fiscal é uma fase pré-processual, ou seja, é uma fase de atuação exclusiva às autoridades tributária, na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias e obtém elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária. Nesta fase, de caráter inquisitorial, o contribuinte tem uma participação de natureza passiva, devendo cooperar e atender à fiscalização quando solicitado, no próprio interesse de demonstrar o cumprimento daquelas obrigações. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado. Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício, pelo Fisco. Portanto, inexistente processo, assim entendido como meio para solução de litígios, haja vista ainda não haver litígio. A pretensão da Fazenda ainda não se concretizou. Logo, não há que se falar em preterição ao direito de defesa da contribuinte no transcurso da ação fiscal.

Além do mais, o ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142) a seguir transcrito:

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.

A partir da lavratura do auto de infração, na hipótese de discordar da exigência, é que o contribuinte, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente, inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário, apresentando sua impugnação, o que, in casu, assim procedeu o litigante ao impugnar com os documentos de fls. 311/346.

Tendo o contribuinte ingressado com a impugnação, demonstrando de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, e não havendo no auto de infração quaisquer imperfeições ou presunções técnicas capazes de viciar a exigência, não procede a arguição de nulidade.

O interessado teve, sim, conhecimento não só de tudo o que contém o auto de infração e partes integrantes, mas também do processo como um todo, pois lhe foi oportunizada vista dos autos.

Diante da garantia do contraditório e da ampla defesa dada no processo, está o litígio pautado nos princípios da igualdade e da legalidade, visto que o que interessa é a

decisão mais justa e adequada, nos termos do que determinam as normas jurídicas aplicáveis ao conflito concretamente apresentado.

A respeito da possibilidade de quebra do sigilo bancário, a Receita Federal, por intermédio de seus agentes fiscais, pode solicitar diretamente das instituições financeiras os extratos bancários do sujeito passivo sem que isso caracterize quebra do sigilo bancário.

O fornecimento desses dados está previsto em lei. Nos termos do inciso II do art. 197 do Código Nacional Tributário (CTN), as entidades financeiras estão obrigadas a fornecer ao fisco as informações solicitadas:

“Art 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

(...)

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;”

O Fiscalização está autorizada a realizar o exame de registro de contas de depósito, nos termos das disposições emanadas da Lei nº 9.311, de 1996:

"Art 11 - Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

(...)

§ 2º - As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministério de Estado da Fazenda.”

Colime-se que o sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham acesso no estrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199 do CTN, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime (art. 198 do CTN; art. 325 do Código Penal - CP).

Frise-se que a obtenção de informações junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal, além de amparada legalmente, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam agentes fiscais (art. 201 e §§ 1º e 2º, e art. 202 do Decreto-lei nº 5.844/1943, dispositivos consolidados nos art. 998 e 999 do vigente Regulamento do Imposto de Renda).

Uma vez formalizado o crédito Tributário pelo lançamento, é facultado ao contribuinte aceitá-lo ou discordar da exigência, instaurando-se, no último caso, a fase litigiosa do procedimento. Esclareça-se que o procedimento de lançamento é inquisitivo e a autoridade fiscal pode, inclusive, lavrar o auto de infração sem prévia audiência do contribuinte (art. 3º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997).

Cumpre frisar que o Decreto nº 70.235, de 1972, trata da lide fiscal como algo que gira em torno da exigência fiscal e é por ela delimitada. Antes da formalização da exigência, ou seja, antes da ciência do auto de infração, não há o que contestar, não há do que se defender, não há litígio. A impugnação da exigência é que instaura o contraditório, ou seja, a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972). Observe-se que no auto de infração, à fl. 294, o contribuinte é intimado a recolher ou impugnar 0

débito apurado. A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não foi cerceado.

O sujeito passivo aduz, ainda, fl. 321:

“Consequentemente, a falta do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), na forma determinada pelo § 2º, do art. 13, da portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, ofende, fere, golpeia notadamente os princípios da legalidade e da moralidade administrativa, de sorte que o lançamento tributário efetuado em tal circunstância padece de vícios irremediáveis, impondo, assim, a anulação do Auto de Infração (ato exacional).” (Grifou)

Sobre o assunto convém esclarecer que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 30 de novembro de 2000, atualmente, consolidada na Portaria nº 3.007, de 2001, é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Compulsando o processo, verifica-se que em 09/01/2007, foi expedido o MPF nº 02.5.01.00-2007-00002-6, fl. 01, no qual consta que os trabalhos de fiscalização deveriam ser executados até o dia 09/05/2007. Consta, ainda, fl. 27, o Edital de Intimação nº 81/2007, para cientificar o sujeito passivo do MPF nº 02.5.01.00-2007-00002-6, afixado em 21/03/2007 e desafixado em 05/04/2007, haja vista, fl. 26, a sua devolução pelos Correios com a notação de “AUSENTE”.

Em 12/03/2007, conforme fl. 25, o sujeito passivo, citando o MPF retro, solicita e obtém o prazo de 20 (vinte) dias para apresentar os documentos solicitados, como abaixo:

“Aníbal de Jesus Rodrigues, um prazo de no mínimo mais 30 (trinta) dias a contar da presente data para apresentar a documentação ora solicitada em atendimento ao TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO DE Nº 0250100 2007 00002, cientificado em 17/02/2007, ...”

Assim, não se vislumbra a irregularidade pleiteada pelo impugnante, na medida em que a data da ciência do auto de infração ocorreu antes da data estabelecida para encerramento dos trabalhos, 04/03/2008, fl. 10. Tanto é que, foram lavrados Termos Fiscais, entregues por via postal com AR recebidos em 17/02/2007, fl. 22, verso, 02/04/2007, fl. 29, 20/04/2007, fl. 31, 18/05/2007, fl. 167, 29/06/2007, fl. 242, 29/08/2007, fl. 266, 26/10/2007, fl. 268, 21/12/2007, fl. 270, 06/02/2008, fl. 287, respectivamente.

De fato, o MPF é um instrumento de gerenciamento e planejamento da atividade fiscal, conclusão a que se chega pela leitura dos arts. 1º e 2º da Portaria SRF nº 3.007, de 26.11.2001. Apesar de o referido diploma normatizar os tipos e prazos de validade dos MPFS, bem como o seu conteúdo, em nenhum momento pretendeu inovar a ordem jurídica para acrescentar uma nova hipótese de declaração de nulidade do lançamento. Essa hipótese seria, conforme o entendimento da impugnante, a expiração do prazo de validade do MPF.

A lei determina quais são os casos de declaração de nulidade do lançamento, e são aqueles expressos no art.- 59. do Decreto 70.235, de 6.3.1972, retro, decreto este com força de lei.

Verifica-se que, insito nesse artigo, encontram-se as exigências formais e materiais do lançamento tributário, extraídas da definição contida no art. 142 do Código Tributário Nacional;

“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”.

Não há como interpretar que uma suposta expiração de prazo de MPF, instrumento instituído por norma infralegal (uma Portaria), possa acarretar a nulidade do lançamento dele decorrente, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade que rege a Administração Pública (art. 37 da Carta Magna), devidamente refletido no parágrafo único do art. 142 do CTN:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”.

Esse mesmo entendimento adota o Conselho de Contribuintes, como se extrai das ementas a seguir reproduzidas:

“NORMAS PROCESSUAIS - VÍCIO A ENSEJAR A DECRETAÇÃO DA NULIDADE DO LANÇAMENTO - O vencimento do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento. (...)” (Acórdão 201-76449, de 19.9.2002) , “PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - E de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. (...)” (Acórdão 106-12941, de 16.10.2002)

Por fim, tivesse o MPF o alcance que pretende o impugnante, a legislação que o criou seria inaplicável, tendo em vista as disposições do artigo 195, caput, do CTN (grifei);

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Por tudo acima exposto, deixo de acolher a pretensão do sujeito passivo quanto a tese de nulidade, haja vista que não existe irregularidade a ser sanada.

DO CONFISCO. DA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. MULTA APLICÁVEL.

Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos se pautaram nos pressupostos jurídicos, declarados no enquadramento legal, e fáticos, esses coadunados com o conteúdo econômico das operações comerciais do contribuinte.

O contribuinte insurge-se também contra a cobrança da multa de ofício no percentual de 75%. Tal penalidade está prevista no art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/1991, com a aplicação retroativa do percentual mais benéfico do art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996. Trata-se, portanto, de penalidade regularmente instituída por lei, respeitando o princípio da reserva legal de que trata o art. 97, inciso V, do CTN.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco, mas tributo não deve ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes. Além do mais, o princípio que norteia a imputação penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade. Nesse linha, tem-se orientado o Conselho de Contribuintes:

“CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de

confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

“MULTA DE OFÍCIO - A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei n.º 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN”. (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997).

Não devem ser confundidos "acréscimos legais" com "acréscimos moratórios". A expressão "acréscimos legais", utilizada na prática administrativa, é um gênero que engloba todos os valores, instituídos em lei, que devem ser somados ao valor do tributo para se determinar o crédito tributário a ser lançado, conforme determinam os arts. 142 e 161 do CTN a exemplo da multa de ofício, da multa de mora, da correção monetária e dos juros de mora. Os "acréscimos moratórios", como já expressa o termo, referem-se exclusivamente às parcelas que devem ser somadas ao valor do tributo em função da mora do contribuinte. Veja-se o que diz o RIR/1994:

“Art 982. Qualquer infração que não a decorrente da simples mora no pagamento do imposto será punida nos termos dos dispositivos específicos deste Regulamento (Decreto-lei nº 1.736/79, art. 11)”.

Quanto às multas de ofício, o RIR/99 estabelece que sejam aplicadas nos seguintes casos:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei No 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei No 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Em vista disso, mantém-se a multa de ofício.

DA MAJORAÇÃO DA MULTA

Vejamos o que diz o art.44, §2º, para que seja a multa majorada, in verbis:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.8992, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006).

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: [Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997] (Vide Mpv nº 303, de 2006)

a) prestar esclarecimentos; (incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

No presente caso, vimos que o contribuinte, apesar de não comprovar o que lhe é solicitado, se reporta à fiscalização, quer solicitando um prazo maior para cumprir o pedido da intimação quer prestando esclarecimentos, fls. 25, 32/ 164, 169/171, como consta, inclusive, dos próprios Termo de Constatação Fiscal, fls. 288 e Termo de Verificação Fiscal, fl. 289/293. Entendemos que nesta condição, já houve um esclarecimento prestado, o de que, pelo menos o contribuinte não tem condições de atender a solicitação da intimação no prazo requerido. Assim descabe a majoração da multa para 112,5%, devendo a mesma retomar ao patamar de 75%, como rege o inciso I do art.44.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS.

Sobre a infração apontada, há de se tecer, primeiramente, um breve histórico da legislação sobre a tributação de depósitos bancários, para que se possa aclarar o entendimento distorcido que o contribuinte demonstra sobre esta tributação na peça impugnatória.

Cabe considerar que a Lei n.º 8.021, editada em 12 de abril de 1990, da qual abaixo se transcreve alguns, teria revogado dispositivo até então vigente – o tão conhecido Decreto-lei nº 2.471/88 – que proibia a ação fiscal embasada exclusivamente em documentos relativos à movimentação bancária dos contribuintes, ou seja:

“Lei n.º 8.021/90

(...)

“Art 6.º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§1.º. Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§2.º. Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º. Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§4.º. No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais, ou publicações técnicas especializadas.

§5.º. O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações (grifei).

§ 6.º. Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte”.

Pelas (então) novas regras, os rendimentos omitidos poderiam ser arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. A omissão poderia, ainda, ser presumida no valor dos depósitos bancários injustificados, desde que apurados os citados dispêndios e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, com a edição da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelos arts. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e 58 da Lei nº 10.637, de 2002, deu suporte a presente atuação, e que assim dispôs:

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

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

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem

sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000, 00 (doze mil reais).

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

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

Desta forma, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos condicionada apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, permitiu que se considere ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o vinculando a necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº 8.021/90.

Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se caracterizado o montante do fato gerador, ou seja, os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. O fato gerador foi constatado com base no art. 43, II, do CTN, que prescreve que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais relativas - o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda ou provento tributável. Alerta-se que não cabe à autoridade administrativa afastar a eficácia de lei.

Como já mencionado anteriormente, a tributação com base em depósitos bancários deriva de presunção legal. A Lei nº 9.430, de 1996 dispõe que os valores dos depósitos bancários ou aplicações mantidas junto às instituições financeiras, cuja origem dos recursos não tenha sido comprovada pelo titular da conta, quando regularmente intimado a fazê-lo, caracterizam-se como omissão de rendimentos.

Via de regra, para caracterizar a ocorrência do fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

Verifica-se no texto legal que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção juris tantum, ou seja, uma presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao contribuinte, sua produção. No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas (JUSTEC-RJ-1979-pág.806), José Luiz Bulhões Pedreira defende com muita clareza essa posição:

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso."

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto. Diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da operação financeira objeto da autuação em tela, gerou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência.

Ao deixar de produzir a comprovação, o contribuinte dá ensejo à transformação do indício em presunção de omissão de rendimentos. A impossibilidade do contribuinte em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

O objeto da tributação não foi o depósito bancário em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada pelo mesmo. Os depósitos bancários são utilizados unicamente como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos.

Desta forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei. O depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Fortalecendo os argumentos expostos, convém reproduzir as lições do doutrinador Hugo de Brito Machado em seu livro Imposto de Renda - Estudos, Ed. Resenha Tributária, pág. 123.

"5. 6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indício que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra .de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consuma, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre do auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo com a teoria das provas."

Logo a seguir, o ilustre magistrado conclui afirmando:

"5. 9. Com fundamento nessas considerações, entendemos que os depósitos bancários e pessoa física, ..., autorizam o lançamento do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar que os valores não decorram de rendimentos tributáveis relativamente aos quais tenha ainda a Fazenda Pública o direito de lançar o tributo."

Por oportuno, cumpre notar que exemplificação elucidativa é fornecida por vários acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes, nos quais se concluiu pela procedência da exigência apurada com base em depósitos bancários, como se depreende do texto da ementa a seguir transcrita.

“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 - Caracteriza como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida 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. (Acórdão 104-18307, de 19/09/2001)”

Ressalte-se que as razões oferecidas pelo impugnante, desacompanhadas de provas documentais hábeis e idôneas, não têm o condão de ilidir a tributação.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa, precluindo o direito do impugnante de deixar de fazê-lo. A simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifiquem não é eficaz, de acordo com o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, verificada a ocorrência da hipótese descrita em lei, qual seja, de que o contribuinte recebeu depósitos e eximiu-se de comprovar, depósito por depósito, mediante documentação hábil e idônea, a sua origem, fato descrito no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, correta é a autuação. A justificativa para cada depósito deve ser acompanhada de provas a cargo do contribuinte. As alegações apresentadas na Impugnação carecem de elementos probatórios.

Qualquer alegação efetuada para justificar cada depósito deve ser comprovada documental e individualizadamente, conforme prescreve o art. 42 da Lei 9.430/96. E tal comprovação não ocorreu.

Assim, de nada socorre o sujeito passivo alegas às fls. 321/322, in verbis:

“Todavia, ainda que se admitissem tais fatos por mera argumentação tem-se que a fiscalização não apurou o IR da forma devida, merecendo reparo antes da análise do mérito.

De fato, ao analisar os documentos sobre os quais foram baseados, percebe-se o equívoco da fiscalização ao incluir transferências de dinheiro entre contas do mesmo titular.

Tributou, ainda, depósitos bloqueados, depósito em dinheiro sacado de uma conta e transferido a outra conta, Ted-Transferência eletrônica disponível entre contas de mesma titularidade do impugnante, depósitos em conta-corrente, depósitos bloqueados, na verdade tributou tudo que aportou na conta do Impugnante.

[.....]

Portanto, não pode a fiscalização exigir do Impugnante o Imposto de Renda e acréscimos legais sobre um valor que foi considerado duplamente, seja por lapso da fiscalização, seja por qualquer outra razão.” (Grifou).

Ora, compulsando-se os documentos de fls. 34/164, 176/180, 182/199, 202/218, nada se identificou na movimentação bancária de titularidade do sujeito passivo, que sustente seu pleito.

Diga-se mais, conforme fl. 392, do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, observa-se que, ao contrário do que pretende o sujeito passivo, a fiscalização teve o cuidado de efetuar os expurgos determinados em lei, como se depreende da leitura abaixo:

“Os depósitos de origem não comprovada que constaram no Termo de Intimação nºS002/2007 e no Termo de Reintimação Fiscal Nº S03/2007 (excetuando-se resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos e empréstimos

bancários) são a base dos lançamentos do presente Auto de Infração. Além disso, constam anexadas a este Termo de Verificação Fiscal, tabelas com a consolidação dos valores utilizados para o lançamento do Auto de Infração, referentes aos anos de 2003, 2004 e 2005 e os depósitos contabilizados de forma mensal.”

Nesse momento cabe recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: “Allegatio et non probatio, quasi non allegatio” que significa que “quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse”. Deveria o sujeito passivo, analisar cuidadosamente os seus extratos bancários e demonstrar suas alegações, ao invés de questionar graciosamente os argumentos do Fisco. Ou seja, o interessado deve rebater os argumentos do Fisco de forma coerente e com meios de prova idôneos.

Observe-se que, a partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, estavam as pessoas físicas e jurídicas obrigadas a justificar os depósitos em suas contas corrente, e conseqüentemente, obrigadas a guardar os documentos necessários a tal comprovação, até o término do prazo decadencial de lançamento do tributo.

O sujeito passivo assim se manifesta às fls. 344/345:

“9.2 ERRO QUANTO A TRIBUTAÇÃO DOS VALORES OBJETO DE TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DE MESMA TITULARIDADE DO IMPUGNANTE.

Ainda que improcedentes as razões de mérito até agora aduzidas, tem-se que particularmente com relação a um depósito não poderia a fiscalização autuar o impugnante por omissão de receitas, por expressa proibição legal nas transferências entre contas de mesma titularidade da impugnante.

Todavia, caso assim não. entendam os ilustres Julgadores, tem-se que tal valor não pode ser incluído como omissão de receitas pelo Impugnante, senão vejamos.

Olvidou-se a fiscalização do disposto no art 4º da Lei nº 9 481/1997 que alterou os limites estabelecidos no §3º. inciso I. da Lei nº 9 430/96 Segundo esse dispositivo, não serão considerados como omissão de receita os valores de depósitos inferiores a R\$ 80. 000.00 durante o mesmo ano-calendário.

Desta forma, os mencionados valores devem ser excluídos da presente autuação.” (Grifou).

Ora, o § 3º, II, do art. 42 citado preceitua que, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados, no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). Os valores creditados nas contas corrente do contribuinte, fls. 299/301 somaram R\$ 418.592,13 (2003), R\$ 1.099.804,93 (2004), e R\$ 342.856,83 (2005), valor bem superior do limite de R\$ 80.000,00 referido. Ou seja, não estava passível o contribuinte de aplicação do disposto no § 3º, II, do art. 42 citado.

Na seqüência da peça impugnatória, o contribuinte classificação lançamento como arbitrado exclusivamente com base em extratos ou depósitos bancários e sustenta sua ilegitimidade em face da Súmula nº 182 do Tribunal Federal de Recursos e múltiplos Acórdãos administrativos por ele transcritos.

Ocorre que tanto a Súmula nº 182, editada anteriormente à Constituição Federal de 1988, como as decisões administrativas por ele coligidas, referem-se a lançamentos relativos a fatos ocorridos quando vigentes legislações pretéritas. Nesse particular, cumpre recordar que, segundo o art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Se o lançamento está fundamentado em uma presunção legal que somente veio a ser instituída por meio do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não existe o menor propósito em pretender que sejam aplicadas ao caso concreto decisões judiciais ou administrativas proferidas em julgamentos de lançamentos relativos a fatos geradores anteriores àquela lei e formulados com fundamento em outros diplomas legais.

Entretanto, compulsando-se os extratos de fls. 53/91, da conta corrente nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A, relativos ao período de setembro de 2003 a novembro de 2004, observa-se que consta dos mesmos outro titular, além do sujeito passivo - ILADIS MARVEL BEHR.

Assim sendo, por oportuno, reproduz-se abaixo o § 6º do art. 42 da Lei 9.430/96:

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

Confrontando-se tais extratos com a relação de fls 248/254 do Termo de Reintimação Fiscal, verifica-se que a Fiscalização imputou exclusivamente ao sujeito passivo os valores lançados a crédito na conta-corrente retro quando deveria ter-lhe atribuído apenas metade dos valores lançados no período em questão, como abaixo:

BBSA

MÊS/ANO

Set/03	22.481,00	11.240,50
Out/03	45.716,40	22.858,20
Nov/03	56.788,10	28.394,05
Dez/03	34.452,16	17.226,08
TOTAL 2003	159.437,66	79.718,83

Jan/04	18.401,78	9.200,89
Fev/04	11.220,00	5.610,00
Mar/04	61.031,51	30.515,76
Abr/04	31.196,52	15.598,26
Mai/04	25.693,50	12.846,75
Jun/04	31.416,69	15.708,35
Jul/04	20.974,75	10.487,38
Ago/04	21.949,59	10.974,80
Set/04	25.220,00	12.610,00
Out/04	22.930,00	11.465,00
Nov/04	20.970,00	10.485,00
TOTAL 2004	291.004,34	145.502,17

Refazendo-se os cálculos da exigência tributária temos então que:

EXERCÍCIO DE 2004 – AC 2003

1-BASE DE CÁLCULO DECLARADA	R\$ 25.802,47
2-INFRAÇÕES APURADA PELO FISCO	R\$ 418.592,13
3-SUB-TOTAL (1+2)	R\$ 444.394,60

4-VALOR A SER EXPURGADO BBSA	R\$ 79.718,83
5-NOVA BASE DE CÁLCULO(3-4)	R\$ 364.675,77
6-IMPOSTO DEVIDO (5 X 0,275 – 5.076,9)	R\$ 95.208,94
7-IMPOSTO PAGO	R\$ 2.018,77
8-IMPOSTO APURADO(6-7)	R\$ 93.190,17
EXERCÍCIO DE 2005 – AC 2004	
1-BASE DE CÁLCULO DECLARADA	R\$ 12.628,00
2-INFRAÇÕES APURADA PELO FISCO	R\$ 1.099.804,93
3-SUB-TOTAL (1+2)	R\$ 1.112.432,93
4-VALOR A SER EXPURGADO BBSA	R\$ 145.502,17
5-NOVA BASE DE CÁLCULO(3-4)	R\$ 966.930,76
6-IMPOSTO DEVIDO (5 X 0,275 – 5.076,9)	R\$ 260.829,06
7-IMPOSTO PAGO	R\$
8-IMPOSTO APURADO(6-7)	R\$ 260.829,06

FG	VALOR
2003	R\$ 93.190,17
2004	R\$ 260.829,06
2005	R\$ 90.569,22
TOTAL	R\$ 444.588,45

Isto posto, mantém-se em parte o lançamento.

ÔNUS DA IÍROVA DO FISCO~ E DO CONTRIBUINTE. MEIOS DE COMPROVAÇÃO. LIVRE CONVICÇÃO DA AUTORIDADE JULGADORA.

É de suma importância observar que as presunções “juris tantum”, muito embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidí-las.

Esse também é o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes, exarado no Acórdão do 1º CC nº 01-0.071/1980, do qual se destaca o seguinte trecho:

“O certo é que cabendo ao fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, sob pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece-me elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte.”

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fito de se elidir a tributação erigida por lançamento. A Fazenda Pública cabe tomar evidente o fato constitutivo do seu direito. Cabe ao litigante provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito.

Cumpram reproduzir aqui o disposto no art. 16, III e § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Não comprovada as alegações do sujeito passivo, tem a autoridade fiscal o poder/dever de efetuar 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.

A autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “atividade administrativa plenamente vinculada”. Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, não tendo repercussão a atual situação econômico-financeira do sujeito passivo.

DA CONCLUSÃO.

Dessa forma, em face de todo o exposto e tudo o mais que do processo consta, oriento o voto no sentido de julgar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE, mantendo o valor de R\$ 444.588,45 (QUATROCENTOS E QUARENTA E QUATRO MIL, QUINHENTOS E OITENTA E OITO REAIS E QUARENTA E CINCO CENTAVOS) a título de Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios de 2004, 2005 e 2006, anos-calendários de 2003, 2004 e 2005, a serem cobrados acrescidos da taxa de juros SELIC e reduzindo a multa de ofício de 12,5% (ce to e doze vírgula cinco por cento) para 75% (setenta e cinco por cento).

Pois bem. Com efeito, a regra do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida.

Trata-se, assim, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

Nesse caso, não há necessidade de o Fisco comprovar o consumo da renda relativa à referida presunção, conforme entendimento já pacificado no âmbito do CARF, por meio do enunciado da Súmula nº 26:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Com efeito, referida regra presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados, a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida, não sendo possível invocar, portanto, o princípio do *in dubio pro contribuinte* para se desincumbir de ônus probatório previsto em lei.

Dessa forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, posto que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ademais, a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que dispunha no sentido de que seria ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, não serve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados na Lei nº 9.430/96, a qual autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Cabe destacar que, não basta, para comprovar a origem dos valores depositados, declinar a pessoa do depositante e/ou apresentar justificativas desacompanhadas de documentação comprobatória dos fatos, eis que a comprovação a que se refere a lei deve ser entendida como a explicitação do negócio jurídico ou do fato que motivou o depósito, além, obviamente, da pessoa do depositante.

Em resumo, a origem dos valores não se comprova apenas com a identificação formal do depositante, exigindo, também, a demonstração da natureza jurídica da relação que lhe deu suporte. Nessa toada, deve haver um liame lógico entre prévias operações regulares e os depósitos dos recursos em contas de titularidade do contribuinte.

Para além do exposto, a fim de caracterizar a omissão, o auditor-fiscal deve intimar previamente o titular e os eventuais co-titulares da conta para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados nas contas bancárias. Deve também excluir as transferências realizadas de uma conta para a outra do mesmo titular, para não tributar duas vezes o mesmo fato gerador, bem como excluir os depósitos ou créditos inferiores a R\$ 12.000,00 se seu somatório não ultrapassar R\$ 80.000,00. Além disso, ao buscar o valor supostamente omitido, deve sempre levar em conta a realidade fática do contribuinte.

Sobre esses pontos, entendo que a decisão recorrida merece pequenos ajustes.

Inicialmente, no tocante ao pleito para a exclusão dos valores inferiores a R\$ 12.000,00, deve ser aplicado o que prevê a Súmula CARF nº 61, no sentido de que "os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física".

No caso concreto, verifica-se, à vista dos valores que se encontram no Demonstrativo de Apuração (e-fls. 100 e ss), que o somatório dos depósitos/créditos inferiores a R\$ 12.000,00, para o período base 2005, não ultrapassa o limite de R\$ 80.000,00 (inc. II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996). É de se ver:

Jan/05	97.503,66
Fev/05	25.241,98
Mar/05	136.292,69
Abr/05	19.880,00
Mai/05	12.540,00
Jun/05	18.870,50

Jul/05	12.758,00
Ago/05	4.170,00
Set/05	2.000,00
Out/05	2.100,00
Nov/05	10.000,00
Dez/05	1.500,00

Dessa forma, entendo que deve ser excluído do lançamento o montante de R\$ 19.770,00 que representa a soma dos depósitos/créditos inferiores a R\$ 12.000,00, para o período base 2005, notadamente os meses de agosto a dezembro, eis que o seu somatório não ultrapassou o limite de R\$ 80.000,00 (inc. II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996).

De outro giro, verifico que, em que pese a decisão recorrida ter atribuído ao sujeito passivo, 50% dos rendimentos da conta corrente nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A, relativos ao período de setembro de 2003 a novembro de 2004, por se tratar de conta conjunta com ILADIS MARVEL BEHR, entendo que o procedimento correto é a exclusão total do valor lançado, eis que não há nos autos, comprovação no sentido de que a cotitular tenha sido intimada para comprovar a origem dos recursos depositados na referida conta.

A propósito, o Relatório de Diligência de e-fls. 431/432 apontou que “o resultado das diligências efetuadas revela não terem sido encontrados indícios nem comprovações de que a Srª Iladis Marvel Behr tenha sido intimada a prestar esclarecimentos sobre a movimentação bancária realizada através da conta corrente nº 29.853-0, do Banco do Brasil S.A”.

Nesse sentido, entendo ser aplicável a Súmula CARF nº 29, *in verbis*:

Súmula CARF nº 29

Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 106-17009, de 06/08/2008 Acórdão nº 102-48460, de 26/04/2007 Acórdão nº 102-48163, de 26/01/2007 Acórdão nº 104-22117, de 07/12/2006 Acórdão nº 104-22049, de 09/11/2006

Dessa forma, nos termos da Súmula CARF nº 29, entendo que deve ser excluído do lançamento acerca da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os valores referentes à conta nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A, relativos ao período de setembro de 2003 a novembro de 2004, mantida em conjunto com ILADIS MARVEL BEHR, eis que, em se tratando de conta conjunta, a co-titular não fora intimada.

Resumidamente, mantenho a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, para fins de comprovação da omissão de rendimentos. Entretanto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, a fim de que seja excluído do lançamento acerca da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada:

(i) O montante de R\$ 19.770,00 que representa a soma dos depósitos/créditos inferiores a R\$ 12.000,00, para o período base 2005, notadamente os meses de agosto a dezembro, eis que o seu somatório não ultrapassou o limite de limite de R\$ 80.000,00 (inc. II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996);

(ii) Os valores referentes à conta nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A, relativos ao período de setembro de 2003 a novembro de 2004, mantida em conjunto com ILADIS MARVEL BEHR, eis que, em se tratando de conta conjunta, a co-titular não fora intimada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de que seja excluído do lançamento acerca da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada: (i) O montante de R\$ 19.770,00 que representa a soma dos depósitos/créditos inferiores a R\$ 12.000,00, para o período base 2005, notadamente os meses de agosto a dezembro, eis que o seu somatório não ultrapassou o limite de limite de R\$ 80.000,00 (inc. II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996); (ii) Os valores referentes à conta nº 29.853-0, do Banco do Brasil S/A, relativos ao período de setembro de 2003 a novembro de 2004, mantida em conjunto com ILADIS MARVEL BEHR, eis que, em se tratando de conta conjunta, a co-titular não fora intimada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite