



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10245.004317/2008-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.881 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2019
Recorrente MARCELO LIMA DE FREITAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 10 de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos junto a instituições financeiras quando o contribuinte, após regularmente intimado, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei n.º 9.784/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Paulo Sérgio da Silva, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 5ª Tuma da DRJ/BEL, consubstanciada no Acórdão nº 01-19.474 (fl. 184), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de impugnação em resistência ao Auto de Infração, fls. 148/157, lavrado em face do Interessado, já qualificado nos autos, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias referente ao IRPF, anos-calendários 2004 e 2005, no qual foi apurada “omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante comprovação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”.

Resultou a ação fiscal na apuração de um crédito tributário no valor de R\$ 727.672,77 - compreendendo o imposto, a multa de ofício (passível de redução) e os juros de mora calculados até 29/08/2008.

Em sua impugnação, fls. 162/169, o Interessado, por meio de seu advogado, fl. 170, alega em síntese, que:

- “Devem ser excluídos da tributação com base em depósitos bancários com origem não comprovada, pois têm origem comprovada”: “o depósito no BRADESCO, em 18/06/2004, no valor de R\$ 25.979,99 refere-se a resgate de fundo de previdência ‘Saúde/Vida’ e o do dia “25/01/2005, no valor de R\$ 5.000,00 refere-se a “Resgate de Fundos”.

- Relaciona no item 3.1.2 da impugnação valores provenientes de empréstimos bancários.

- “Os demais créditos bancários, constantes do Termo de Verificação Fiscal, referem-se a atividade comercial, exercida pelo impugnante nos anos-calendários de 2004 e 2005. Não houve, “nesses anos-calendários, qualquer acréscimo patrimonial da pessoa física fiscalizada, conforme demonstram as respectivas Declarações de Ajuste Anual Simplificada”.

- “O procedimento fiscal instaurado e desenvolvido sem a devida prorrogação do MPE implica violação aos Princípios da legalidade e da moralidade administrativa, ocasionando o cerceamento ao direito de defesa e ao devido processo legal, e, por conseguinte, a insubsistência do lançamento”.

- “Não há na legislação dispositivo que determine à pessoa física que guarde os documentos para comprovação de origem dos depósitos bancários, por isso que não pode o fisco simplesmente solicitar a comprovação de todos os depósitos efetuados, ou mesmo de todo e qualquer depósito bancário. Há necessidade de que haja pelo menos um indício de que o(s) depósito(s) é(são) proveniente(s) de rendimento(s), cuja comprovação de origem esteja sendo exigida pela Autoridade Fiscal”. É um tipo de exigência que fere o princípio da razoabilidade.

- Transcreve ementas de julgados administrativos do Conselho de Contribuintes.

Requer o acolhimento da impugnação e o cancelamento do débito fiscal.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 01-19.474 (fl. 184), julgou procedente em parte a impugnação apresentada, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

IRPF. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Para desconstituir a pretensão do Fisco é imprescindível que as alegações contrárias ao lançamento venham acompanhada, oportunamente, de provas consistentes, de forma a não deixarem dúvidas da fidedignidade dos fatos alegados.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

1.Caracteriza-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta bancária mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, de acordo com a presunção legal insculpida no art. 42 da Lei 9.430/96.

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

DIREITO TRIBUTÁRIO. JULGADOR ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA AFASTAR NORMAS. LEGALIDADE. IRPF. MULTAS. JUROS.

O julgador administrativo não possui competência para, em nome de conceitos subjetivos, 'pre'-legislativos, afastar normas válidas. Seus atos são fundamentados na legislação tributária. Examina, sob a ótica da legalidade, as provas existentes nos autos e decide se o lançamento – do imposto, da multa e dos juros - está em consonância com o sistema tributário nacional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. VINCULAÇÃO. JULGADOR.

As decisões administrativas, proferidas por órgãos Colegiados, têm efeito inter partes, essa é a regra geral. No entanto, se excepcionalmente houver uma lei que atribua eficácia normativa a determinada decisão, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional, aí sim se revestirá de efeito erga omnes. Somente nessa condição excepcional vinculará o julgador administrativo.

AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. LANÇAMENTO COMO MARCO.

Os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa são atinentes ao litígio administrativo, inaugurado com a ciência do lançamento pelo contribuinte. Não sendo apropriado falar em contraditório na fase pré-lançamento, dada a sua natureza inquisitorial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 201, reiterando os termos da impugnação apresentada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal por meio do qual a fiscalização apurou omissão de rendimentos caracteriza por depósitos bancários de origem não comprovada.

O Contribuinte, em sua peça recursal, conforme sinalizado linhas acima, limita-se a reiterar os termos da impugnação apresentada.

Dessa forma, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

Antes, porém, cumpre tecer breves comentários acerca do lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Pois bem!

O lançamento com base em depósitos ou créditos bancários, que tem como fundamento legal o artigo 42 da Lei n.º 9.430 de 1996, consiste numa presunção de omissão de rendimentos contra o contribuinte titular da conta que não lograr comprovar a origem destes créditos.

A citada norma, que embasou o lançamento, assim dispõe acerca da presunção de omissão de rendimentos relativos aos valores depositados em conta cuja origem não seja comprovada:

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$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).

§ 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.

A partir da entrada em vigor desta lei, estabeleceu-se uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Atente-se que há uma distinção entre presumir a ocorrência do fato e presumir a natureza de determinado fato.

A existência do fato jurídico (depósito bancário) foi comprovada pela fiscalização através dos dados bancários do contribuinte. Portanto, não há presunção. O que a autoridade fiscal presume, com base em lei e em razão do contribuinte não se desincumbir de seu ônus, é a natureza de tal fato, ou seja, presumir que tal fato (o fato cuja ocorrência foi provada) seja gerador de rendimentos ou proventos de qualquer natureza.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo *juris tantum* (relativa), ou seja, cabe ao contribuinte a comprovação da origem dos ingressos ocorridos em contas correntes.

É a própria lei quem define como omissão de rendimentos esta lacuna probatória em face dos créditos em conta. Deste modo, ocorrendo os dois antecedentes da norma: créditos em conta e a não comprovação da origem quando o contribuinte tiver sido intimado a fazê-lo; o consequente é a presunção da omissão.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar a titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações, esclarecimentos, com vista à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é ônus do contribuinte.

Utilizando as palavras de José Luiz Bulhões Pedreira, "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." (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - JUSTEC-RJ-1979 - pág.806).

O texto acima reproduzido traduz com clareza os preceitos definidos pelo artigo 36 da Lei nº 9.784/99:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

A comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não cabendo a "comprovação" feita de forma genérica.

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

Frise-se que não se trata de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto de renda, que se traduz na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (artigo 43 do CTN), mas a desproporcionalidade entre o seu valor e o dos rendimentos declarados constitui indício de omissão de rendimentos e, estando o contribuinte obrigado a comprovar a origem dos recursos nele aplicados, ao deixar de fazê-lo, dá ensejo à transformação do indício em presunção.

Nesse contexto, pode-se afirmar que os depósitos bancários são utilizados como instrumento de determinação dos rendimentos presumidamente omitidos, não se constituindo, em si, objeto de tributação.

O contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Assim, resta claro que o contribuinte não logrou êxito em comprovar com documentação idônea a origem dos recursos detectados em suas contas, é de se manter o lançamento na forma corno realizado.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, vejamos as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância, ora adotadas como razões de decidir do presente voto, conforme exposto linhas acima:

Em sede de preliminar requer o impugnante a nulidade do lançamento em decorrência de "o procedimento fiscal instaurado e desenvolvido sem a devida prorrogação do MPF, implica violação aos Princípios da legalidade e da moralidade administrativa, ocasionando o cerceamento ao direito de defesa e ao devido processo legal, e, por conseguinte, a insubsistência do lançamento". No entanto, os elementos de prova, constantes nos autos, demonstram que não assiste razão ao impugnante.

Malgrado o insucesso das sucessivas tentativas de intimar o contribuinte, fls. 08/15, no Termo de Início do Procedimento Fiscal, recebido pelo interessado em 04/06/2008, il. 17, consta o número do MPF e o código para acessá-lo, dessa forma estava a inteira disposição do contribuinte no site da Secretaria da Receita Federal do Brasil, www.receita.fazenda.gov.br, consulta, fl., 180, a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal e a validade de suas prorrogações.

Verifica-se que foram deferidas várias prorrogações de prazo solicitadas pelo contribuinte, fls. 18, 123, 124, 125 e que no Termo de Intimação Fiscal, fl. 109, também constam as orientações para consulta ao MPF e neste está consignado que o MPF estava prorrogado até 26 de Novembro de 2008, sendo que a intimação do Auto de Infração, momento que aperfeiçoar o Auto de Infração ocorreu em 02/10/2008, portanto não procede a alegação de nulidade do lançamento, pois a ação fiscal foi pautada por sucessivos atos comunicacionais entre a fiscalização e o fiscalizado e a expedição do MPF está em consonância com o art. 4º da Portaria RFB 11.371, de 12 de dezembro de 2007, *verbis*:

Art. 4.º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPE nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I – cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF -D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

O impugnante alega que o lançamento violou o princípio do devido processo legal e da ampla defesa. Tal alegação não procede, primeiro, não houve os aludidos problemas com o MPF e segundo, não é apropriado falar em cerceamento de defesa durante a fiscalização, só no âmbito do Processo Administrativo Fiscal se tem a garantia constitucional da ampla defesa, visto que esta, nos termos da carta magna, aplica-se aos “litigantes” e, como é cediço, o litígio só é iniciado com a impugnação tempestiva, ou seja após o lançamento.

Apesar da possibilidade de o contribuinte ser chamado a participar dessa fase, como de fato ocorreu por diversas ocasiões, ainda não se tem, nessa participação, as características e as garantias próprias da fase processual, ou seja, a ampla defesa e o contraditório só são exercitáveis após a instalação do litígio, que se inaugura com a protocolização, tempestiva, da impugnação, acompanhada das provas documentais, conforme os artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/72, III e § 4º, *verbis*:

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

Art. 15. A impugnação, formalizado por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Cabe consignar que apesar da inquestionável respeitabilidade as decisões administrativas expressas nas ementas citadas pelo impugnante têm efeitos inter partes e não vinculam o julgador administrativo em seu ofício de julgar, já que não é parte da legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do CTN, *verbis*:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Assim, para que uma decisão administrativa estenda seus efeitos além das partes, erga omnes, há necessidade de uma lei que atribua eficácia normativa a essa decisão, caso contrário, cai na regra geral - como nas jurisprudências citadas e em tantas outras em sentido contrário - seus efeitos são apenas entre os participantes do processo.

Feito essas considerações, inicia-se a análise do mérito citando o caput do art. 42 da Lei 9.430/96, matriz legal que fundamentou o presente lançamento tributário:

“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”.

Inegavelmente estamos diante de uma norma que estabelece uma presunção legal. Para melhor compreender a sistemática das presunções legais, cita-se os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, em seu livro “Teoria Geral do Direito Tributário”:

“A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos”.

[p. 539. 4ª edição. Editora Noeses e Marcial Pons.2007]

A presunção legal de omissão de rendimentos, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96, autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, no caso pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

O fato de a presunção está estabelecida em lei, dispensa a autoridade lançadora de produzir outras provas. A presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários está condicionada, apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram na conta-corrente da contribuinte. Quando o interessado é devidamente intimado a comprovar a origem de determinados depósitos e essa comprovação não é realizada, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador.

No caso concreto o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0001, fls. 109/110, a apresentar, no prazo de 20 dias, documentos comprobatórios da origem dos valores creditados nas contas corrente que especifica. Acompanham a intimação as tabelas de fls.111/122 com vários depósitos bancários individualizados. Foi dada ciência pessoal da referida intimação em 15/07/2008.

Agora por ocasião da impugnação o interessado tenta repassar ao Fisco o ônus da prova: *“a Autoridade lançadora somente levou em consideração os alegados depósitos bancários, sem apresentar prova material, sem apresentar prova material de se referem a rendimentos auferidos pelo titular da conta corrente”.* No entanto, não procede essa tentativa, pois o ônus da prova, no presente caso, é do contribuinte, já que o lançamento está sob o manto de tuna presunção legal.

O art. 334 do CPC, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, é taxativo:

“Não dependem de prova os fatos:

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

José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

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.

[Imposto Sobre a Renda- Pessoas Jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, p.806.]

Assim, o comando estabelecido pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996 cuida de presunção relativa (juris tantum) que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a

sua produção, pelo que não há violação do princípio da legalidade e do artigo 142 do CTN.

Também não há que se falar em inexistência de nexo causal entre a disponibilidade econômica e a omissão de rendimento, pois não cabe ao julgador administrativo discutir se a presunção estabelecida em lei é adequada ou não. Cumpre salientar que a autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos ditames legais (artigo 116, inciso III, da Lei n.º 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN).

Nesse passo, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal que, de modo inequívoco, estabelece a presunção legal de omissão de receita ou de rendimento sobre os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, 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 (artigo 42, caput, da Lei n.º 9.430/1996).

Tal dispositivo outorgou ao Fisco o seguinte poder: se provar o fato indiciário (depósitos bancários não comprovados), restará demonstrado o fato jurídico tributário do imposto de renda (obtenção de rendimentos). Nessa frequência, a correlação entre depósito bancário e omissão de rendimentos foi instituída pela própria lei.

O jusfilósofo tributarista Paulo de Barros Carvalho assim leciona:

“A presunção, quando acolhida na lei, dispensa o fiscal de outras provas, bastando indicar o fato certo do qual se infere o fato desconhecido, porém provável”.

[Apud Cristiano Carvalho, Ficções Jurídicas no Direito Tributário, p. 210, Editora Noeses, 2008]

Portanto, em razão das particularidades que caracterizam o regime jurídico próprio das presunções legais, conclui-se por descabida a tentativa de transferir para o Fisco a produção de provas atribuída legalmente ao contribuinte.

Nota-se que o impugnante não se esforça para carrear aos autos provas de suas alegações. Mesmo dentro desse contexto é possível inferir através da descrição contida nos extratos bancários, fl. 38 e 55, que assiste razão ao impugnante quanto às exclusões dos depósitos do dia 18/06/2004, no valor de R\$ 25.979,99 - referente ao Saúde/Vida, produto comercializado pela instituição bancária e o do dia 25/01/2005, no valor de R\$ 5.000,00 que diz respeito ao “resgate de fundos - Hiperfundo Bradesco”.

No que diz respeito ao valor de R\$ 241.185,00 - que é o total da soma de vários depósitos bancários expressos em uma tabela contida na impugnação, fl. 163 - não é possível confirmar a alegação do impugnante de que “referem-se a créditos decorrentes de empréstimo contraídas junto ao Banco BRADESCO”. Nesse passo se indefere o pleito do interessado em reduzir em R\$ 241.185,00 a base do cálculo do lançamento tributário, por ausência de comprovação do alegado na impugnação, pois é cediço que não basta alegar é necessário que as alegações venham acompanhadas de provas que não deixem dúvidas da ocorrência do fato alegado.

Conforme exposto no parágrafo anterior, não basta alegar que “os demais créditos bancários, constantes do Termo de Verificação Fiscal, referem-se a atividade comercial, exercida pelo impugnante nos anos-calendários de 2004 e 2005”, necessário a prova de tais fatos. A força da alegação está na prova que a demonstre e essa eventual prova deveria ter sido carreada aos autos por ocasião da impugnação, é o que deflui da regra contida no art. 16 do Decreto 70.235/72:

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; (Redação dada pela Lei n 8. 748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim, como o contribuinte não comprova, por ocasião da impugnação, suas alegações, não obtém êxito em ilidir a ação fiscal. Tampouco procede o raciocínio circular de que a Declaração de Ajuste Anual Simplificada demonstra a inocorrência de qualquer acréscimo patrimonial, pois o lançamento é justamente de omissão de rendimentos não declarados pelo contribuinte no Ajuste Anual do IRPF, com fundamento em uma presunção legal - como exaustivamente demonstrado anteriormente.

Ademais, não se pode olvidar que o patrimônio da pessoa física não se confunde com o patrimônio da pessoa jurídica, esse comando basilar está contido, por exemplo, na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 e atualizações quando discorre sobre o princípio da Entidade, litteris:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

O direito é um todo sistêmico, certamente essa confusão patrimonial não tem sustentação na legislação tributária e nem tampouco na legislação comercial.

O impugnante se insurge contra o lançamento ancorado na presunção legal, afirma que “é um tipo de exigência que fere o princípio da razoabilidade”. No entanto, o processo administrativo fiscal não é palco para discussões pré-legislativas, em outras palavras, a discussão se a presunção legal contida no art. 42 da Lei 9.430/96 fere o princípio da razoabilidade é questão que foge a nossa esfera de poder, já que este órgão julgador não tem competência para apreciar a arguição nem declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, pela Constituição Federal, em caráter privativo ao Poder Judiciário, isso é tão notório, na esfera administrativa, que já virou súmula no 1º e no 2º Conselhos de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, com o objetivo de evitar recursos meramente protelatórios, *verbis*:

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula nº 2 do 1º CC).

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. (Súmula nº 2 do 2º CC).

Esse julgamento, como as demais atividades do Fisco Federal devem obediência ao princípio da estrita legalidade, pois tanto a autoridade lançadora como os julgadores que compõem a DRJ (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento) estão vinculados a lei, ou seja, só são competentes para fazer o que a legislação determinar, conforme as normas abaixo citadas.

Art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

Art. 7º da Portaria Ministério da Fazenda nº 58/2006.

O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.

Lei 8.112/90

Art. 116. São deveres do servidor:

I - omissis;

II - omissis;

III - observar as normas legais e regulamentares;

Há vários dispositivos na legislação tributária, por exemplo o art. 797 do Decreto 3000/99, no sentido da obrigatoriedade de guardar a documentação que lastreia a relação do Fisco com o contribuinte, enquanto não sobrevenha a decadência ou a prescrição, conforme o caso concreto. Portanto, não há, no caso concreto, outro caminho para ilidir o lançamento tributário que não seja o caminho das provas. Se a impugnação do contribuinte abarcou todos os depósitos bancários, cabia a ele apenas comprovar suas alegações. Concretamente não há como refutar um lançamento tributário, baseado em presunção legal, apenas com alegações desacompanhadas de provas.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior