



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

Processo nº 10280.004393/2007-60
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.652 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ ACREANO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

RENDIMENTOS OMITIDOS. TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos comprovadamente omitidos na Declaração de Ajuste Anual, detectados em procedimentos de ofício, serão adicionados, para efeito de cálculo do imposto devido, à base de cálculo declarada.

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

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

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

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

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

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

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. IDENTIFICAÇÃO DOS DEPOSITANTES. JUSTIFICATIVA DO DEPÓSITO. AÇÃO TRABALHISTA. REPASSE DE VALORES. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS.

Incabível o lançamento tributário, tendo por base de cálculo depósitos bancários, na pessoa física do titular de conta bancária, quando restar identificado e justificado, por meio de documentação, hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, o conjunto de pessoas físicas e jurídicas depositantes dos valores questionados, bem como a sua motivação (ação trabalhista com repasse de valores).

RENDIMENTOS TRIBUTADOS NA DECLARAÇÃO AJUSTE ANUAL. RENDIMENTOS LANÇADOS DE OFÍCIO. JUSTIFICATIVA DE ORIGEM. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

É de se aceitar como origem de recursos, justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os valores dos rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual e os valores lançados de ofício, que não guardam relação com a tributação de depósitos bancários e não considerados no levantamento de depósitos bancários realizado pela autoridade fiscal responsável pela constituição do crédito tributário.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, relativo ao item 2 do Auto de Infração (depósitos bancários), o valor de R\$ 222.370,18 (R\$ 124.262,18 + R\$ 98.108,00), bem como excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino, que provia parcialmente o recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 124.262,18 e Antonio Lopo Martinez, que provia parcialmente o recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 124.262,18, bem como para excluir da exigência fiscal a multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

Processo nº 10280.004393/2007-60
Acórdão n.º **2202-01.652**

S2-C2T2
Fl. 2

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

JOSÉ ACREANO BRASIL, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 014.915.712-68, com domicílio fiscal na cidade de Belém – Estado do Pará, à Av. Senador Lemos, nº 754 –Bairro Umarizal, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém - PA, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 168/183, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 187/192.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 09/11/2007, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 03/14), com ciência através de AR, em 13/11/2007 (fls. 16), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 381.014,41 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%, da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de 50% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2005, correspondente ao ano-calendário de 2004.

Do procedimento fiscal desenvolvido a autoridade lançadora firmou o entendimento de que o autuado é responsável pelas seguintes irregularidades:

1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ- LEÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988 e artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990.

2 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA: Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme disposto no Relatório Fiscal em anexo. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

3 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme elucidado no texto da infração nº 01. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c os artigos 43 e 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da MP nº 351, de 2007 c/c artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do próprio Auto de infração (fls. 03/14), entre outros, os seguintes aspectos:

- que no dia 30.08.2007 foram expedidos Termos de Esclarecimentos a 03(três) pessoas físicas (Constantino Maciel Ferreira, Boris Zubok e Evanir da Conceição do

Couto) que informaram gastos com honorários advocatícios, com o fiscalizado, em suas Declarações Anuais de Ajuste-PF/2005 a.b.2004; através desses Termos foram solicitadas a apresentação de documentos comprobatórios das despesas com o advogado "José Acreano Brasil" em processos judiciais no ano de 2004;

- que as 03(três) pessoas físicas intimadas compareceram A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém e apresentaram o seguinte: - Constantino Maciel Ferreira informou em sua Declaração de Ajuste/pessoa física 2005-DIRPF/2005 despesas com o fiscalizado no valor de R\$4.200,00 e atendeu ao Termo de Esclarecimento encaminhando as mesmas Declarações já anteriormente entregues pelo próprio fiscalizado; - Boris Zubok atendeu ao Termo de Esclarecimento encaminhando cópias do Proc.nº 8-014-01129/2001-8(Justiça do Trabalho da 8ª Região) onde se encontram, entre outros: - Planilha de cálculo cujo valor líquido recebido pelo reclamante foi de R\$213.629,66; - Recibo (conferido com original) assinado pelo Sr. Boris Zubok recebendo do Dr. José Acreano Brasil a importância líquida de R\$124.262,18 pela liquidação da execução do processo trabalhista nº 08-014-01129/2001-08-14, datado de 12.11.2004; - Cópia de extrato do HSBC onde consta o depósito no valor de R\$124.262,18 no dia 12.11.2007; - Cópia do acórdão onde cita o Dr. José Acreano Brasil. - Cópia da Guia de Retirada Parcial onde consta o fiscalizado como sacador; Obs.: Em análise ao material acima, através de simples cálculo matemático, encontrado o valor de R\$89.367,48(informado na DIRPF/5002 do Sr. Boris Zubok a título de despesa com advogado) como sendo a diferença entre o valor líquido apresentado na planilha de cálculo (expedida pelo Juiz) e o valor efetivamente repassado ao cliente o Sr. Boris Zubok. Além do que, este valor de R\$89.367,48, pago ao seu cliente, corresponde exatamente a 30% do total devido ao reclamante que foi de R\$297.891,62(também demonstrado na planilha de cálculo apresentada);

- que o valor apresentado por Evanir da Conceição do Couto em sua DIRPF/2005, a título de despesas com advogado foi de R\$4.540,52(quatro mil,quinhentos e quarenta reais e cinquenta e dois centavos). Semelhante ao caso do cliente anterior, calculado 30% de R\$26.877,80(valor bruto apresentado no Demonstrativo acima) encontra-se o valor de R\$8.063,34 (oito mil,sessenta e três reais e trinta e quatro centavos) e que, de acordo com a planilha (acima) elaborada pelo advogado e repassada As mãos de seu cliente, desse total, naquele ano de 2004 o advogado recebeu o valor de R\$4.540,52 permanecendo a diferença de honorários a receber no valor de R\$3.522,82(três mil,quinhentos e vinte e dois reais e oitenta e dois centavos);

- que o recibo,do escritório de advocacia José Acreano Brasil & Associados, no valor de R\$6.713,65(seis mil,setecentos e treze reais e sessenta e cinco centavos),assinado por Evanir da Conceição do Couto datado de 30.03.2005 referente parte final do Processo de Nº012-0085/2000-2, dando plena geral e definitiva quitação;

- que, pelo exposto, lavra-se o presente Auto de Infração para lançamento do valor de R\$67.608,00(sessenta e sete mil e seiscentos e oito reais) referente omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas;

- que no dia 23.08.2007 o fiscalizado encaminhou a este Serviço de Fiscalização os extratos de sua conta-corrente junto ao Banco HSBC - conta nº0532 - 17.574 - 50 no ano de 2004;

- que a conta junta ao Banco do Brasil, o fiscalizado encaminhou a este Serviço documento, do próprio Banco do Brasil,onde afirmava não constar em seus arquivos qualquer conta-corrente movimentada com o CPF 014.915.712-68 durante o ano de 2004;

- que em 11.09.2007 foi encaminhado ao fiscalizado Termo de Ciência e de Solicitação de esclarecimentos (ciência em 13.09.2007-AR) intimando-o a comprovar a origem dos depósitos efetuados em sua conta-corrente nº0532-17574-50 junto ao HSBC BANK BRASIL S.A.- BANCO MÚLTIPLO, no ano de 2004; conforme valores constantes de planilha I encaminhada anexa ao Termo;

- que em 11.10.2007 foi encaminhado ao fiscalizado Termo de Reintimação Fiscal intimando-o a apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados no Termo anterior, não atendido até aquela data;

- que considerando a falta de resposta por parte do contribuinte fiscalizado, até esta data, relativamente à comprovação da origem dos créditos em sua conta junto ao Banco HSBC, lavra-se o presente Auto de Infração para lançamento dos depósitos efetuados na conta do fiscalizado nº0532-17574-50, junto ao Banco HSBC, no ano de 2004, cujas origens não foram comprovadas.

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 13/12/2007, a sua peça impugnatória de fls. 161/163, instruído pelos documentos de fls. 164/166, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que quanto ao lançamento da importância de R\$196.067,46 no mês de agosto de 2004, do referido valor foi adimplindo através do cheque nº 0011541/909706, — Banco 399, datado de 23.08.04, a favor de Marileusa Rebelo Clos a importância de R\$136.622,07 (cento e trinta e seis mil, seiscentos e vinte e dois reais e sete centavos), correspondente ao processo nº 1553/1992, 5ª Vara Federal do Trabalho, conforme espelha cheque (doc.1) anexo;

- que na mesma esteira no mês de novembro/2004, o valor lançado de R\$218.304,43 (duzentos dezoito mil, trezentos e quatro reais e quarenta e três centavos), deveria ter sido deduzido a importância de R\$124.262,18 (cento e vinte e quatro mil, duzentos e sessenta e dois reais e dezoito centavos), conforme declarou no Auto de Infração a zelosa Auditora as (fls.4);

- que, com efeito, os valores apresentados pelos Srs. Constantino Maciel Ferreira, Boris Zubok e Evanir da Conceição do Couto, emergiu o fato gerador, do imposto no valor de R\$67.608,00 (sessenta e sete mil, seiscentos e oito reais), consoante consta as (fls.6), do Auto de Infração, ora guerreado;

- que a bem se vê, no quadro espelhado às fls.10 do auto, ora impugnado, se impõe o abatimento dos valores pagos, aos senhores CONSTANTINO MACIEL FERREIRA, BORIS ZUBOK e EVANIR DA CONCEIÇÃO DO COUTO, uma vez que, já gerou o imposto no valor de R\$67.608,00 (sessenta e sete mil, seiscentos e oito reais);

- que no mesmo pari passu, também, o valor pago a Sra. Marileusa Rebelo Clos, no patamar de R\$124.262,18 (cento e vinte e quatro mil, duzentos e sessenta e dois reais e dezoito centavos), consoante prova material através de cópia do cheque anexado a esta impugnação;

- que, demais disso, diversos recibos foram extraviados, além do mais solicitei ao Banco HSBC cópias de diversos cheques pagos a terceiros (clientes), contudo, estou em dificuldades para provar documentalmente estas alegações, uma vez que o referido banco informou a impossibilidade de atender ao pedido, trazendo manifesto e irreparável

prejuízo ao impugnante, todavia, estou pressionando a instituição de crédito na busca dos cheques solicitados.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Segunda Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Belém - PA, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que antes que sejam efetuados os cálculos necessários a aferição do *quantum* de imposto sobre a renda pessoa física resta a pagar, deve ser apreciada argumentação do sujeito passivo acerca da impropriedade de aplicação de multa de ofício no percentual de 75%;

- que a pretensão, desprovida de qualquer fundamento, de ver afastada a incidência da multa de ofício, não é oponível na instância julgadora administrativa;

- que o julgador administrativo se encontra totalmente vinculado aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei nº 8.112/90), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), não lhe sendo dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal - por inconstitucionalidade - que, de modo inequívoco, estabelece ser de 75% a penalidade calculada sobre o tributo recolhido fora do vencimento e sem o acréscimo da multa moratória (inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96);

- que, quanto a omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício, é de se dizer que no auto de infração está perfeitamente demonstrado a percepção de rendimentos tributáveis pelo recebimento de honorários advocatícios. O próprio contribuinte admite que recebeu aqueles rendimentos. Tal fato, porém, não tem o condão de suspender a ocorrência do fato gerador do imposto de renda;

- que no que tange à exigência da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, o artigo 44, § 1º, III, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecia a sua aplicação para o caso de a pessoa física sujeita ao pagamento do imposto na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que tenha deixado de fazê-lo;

- que são irregularidades distintas, ensejando a aplicação de duas multas que não se confundem: uma é a multa de ofício decorrente de omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas sujeito ao carnê-leão e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não justificada; outra é a multa isolada pela falta do pagamento do imposto mensal (carnê-leão). As penalidades que incidem sobre essas irregularidades são evidentemente distintas;

- que o legislador estabeleceu, urna presunção legal de omissão de rendimentos. 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;

- que o objeto da tributação não foi o depósito bancário ou a aplicação financeira, 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;

- que, 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;

- que 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;

- que 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.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

IMPOSTO DE RENDA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ÔNUS O CONTRIBUINTE. No caso de disponibilidade econômica decorrente do recebimento de recursos financeiros, o contribuinte possui o ônus de demonstrar o imediato repasse ou a natureza não tributável de tais recursos. São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3, § 4, da Lei nº 7.713, de 1988).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS 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.

ENCARGOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança dos acessórios juntamente com o principal decorre de previsão legal nesse sentido. A autoridade lançadora aplica tão somente o que determina a lei tributária.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 05/10/2009, conforme Termo constante às fls. 184/186, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (08/01/2010), o recurso voluntário de fls. 187/192, instruído pelos documentos de fls. 193/195, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da movimentação financeira do recorrente e que pela análise dos extratos bancários apurou-se a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996. Constatou-se, ainda, omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Nota-se, ainda, que foi o próprio contribuinte que apresentou os extratos bancários em atendimento a intimação fiscal.

A autoridade julgadora de primeira instância resolveu julgar procedente o lançamento, por entender que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos recursos depositados nas contas bancárias no ano-calendário questionado.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, argüindo, tão-somente, matéria de mérito, tecendo considerações sobre a impossibilidade de se tributar por mera presunção, já que entende que os recursos que deram origem aos depósitos bancários lançados foram devidamente comprovados pela apresentação de documentação hábil e idônea.

Quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas a autoridade lançadora, com base nos dados informados pelas pessoas físicas notificou o suplicante para que apresentasse os fatos materiais e de direito que poderiam elidir a questão, entretanto, nada apresentou. Ademais, verifica-se, que o contribuinte não contesta a irregularidade, em si, apontada pela autoridade fiscal do qual resultou o lançamento em tela. Requer, todavia, que sejam desconsideradas as multas e os juros que entende como abusivos, bem como seja o valor tributado (R\$ 67.608,00) considerado como origem para justificar depósitos bancários realizados.

Desta forma, a discussão que resta neste colegiado se prende sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

Através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que os depósitos estão justificados pela disponibilidade de recursos e pela apresentação de documentação hábil e idônea. Entende, ainda, que o

lançamento não tem sustentação legal por ter sido realizado exclusivamente sobre depósitos bancários e não restou comprovado os sinais exteriores de riqueza.

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

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação às quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

Art. 42.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pode-se concluir, ainda, que:

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

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

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

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

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

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

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

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

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

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

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

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

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

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

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

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

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

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O contribuinte na tentativa de comprovar a origem dos depósitos bancários questionados apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- que o recorrente, se insurge contra o lançamento no valor de R\$381.014,41 (trezentos e oitenta e um mil, quatorze reais e quarenta e hum centavos), exercício de 2005, anos-calendários de 2004, para isso, do valor apontado de R\$196.067,46 no mês de agosto de 2004, foi pago a cliente através do cheque nº. 0011541/909706 – Banco 399, datado de 23.08.2004, a favor de Marileusa Rebelo Clos a importância de R\$136.622,07 (cento e trinta e seis mil, seiscentos e vinte e dois reais e sete centavos), referente ao processo nº.1553/1992, originário da 5ª Vara do Trabalho;

- que, com efeito, deve ser deduzido o valor pago, a cliente senhora Marileusa Rebelo Clos, através do cheque (R\$136.622,07) indicado, e, não a incidência da obrigação (IRRF) sobre o valor de R\$381.014,41 (trezentos e oitenta e um mil, quatorze reais e quarenta e um centavos);

- que no mesmo *pari passu*, o lançamento do mês de novembro/2004, o valor lançado no patamar de R\$218.304,43 (duzentos e dezoito mil, trezentos e quatro reais e

quarenta e três centavos), deve observar a dedução do valor de R\$124.262,18 (cento e vinte e quatro mil, duzentos e sessenta e dois reais e dezoito centavos), consoante espelha as (fls.06) do auto de Infração, portanto, não poderá incidir o fato gerador sem as deduções pagas aos clientes epígrafados;

- que, por outro lado, os valores apontados na informação protegida por sigilo fiscal, os valores indicados não constam dos extratos bancário do fiscalizado perante o Banco HSBC, salvo, dos senhores Evanir da Conceição Couto, Boris Zuboc, o fato gerador emergindo incidência sobre o valor de R\$67.608,00 (sessenta e sete mil seiscentos e oito reais).

Ora, não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

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

Após a análise da documentação apresentada tanto na fase impugnatória como na fase de recursal e observada as argumentações tanto da autoridade fiscal como do suplicante entendo que cabe razão parcial ao recorrente. Senão vejamos:

Como visto, a legislação determina que o simples depósito bancário não justificado perante a autoridade lançadora, nos termos da presunção legal, por si só, já caracterizará omissão de rendimentos ou de receita, passível de tributação pelo imposto de renda, no caso de pessoa física e, no caso de pessoa jurídica, também pelos demais impostos e contribuições incidentes sobre receitas omissas (IRPJ, CSL, PIS, COFINS).

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

É certo que a Lei nº 9.430, de 1996 (art. 42 e §§) operou uma significativa mudança no tratamento tributário conferido à movimentação bancária dos contribuintes de imposto de renda. Inverteu o ônus da prova ao atribuir ao contribuinte o ônus de provar que valores creditados não se referem a receitas ou rendimentos omitidos.

Por outro lado, a omissão de receitas ou rendimentos, baseada em certos indícios, há de repousar, comparativamente, em dado concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, devendo ser descartados as opções simplistas, baseadas em provas emprestadas, cujos dados levantados não são conclusivos.

Não tenho dúvidas, da análise deste processo, que o maior obstáculo a ser sanado é a questão da base de cálculo. Ou seja, qual é a base de cálculo a ser tributada neste processo: é o somatório dos depósitos bancários, cujos depositantes estão devidamente identificados, onde a autoridade lançadora conhece a origem dos recursos (omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários – presunção de omissão) ou deveria ser, quando for o caso, o somatório dos valores dos depositantes (omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e/ou jurídicas, sem comprovação de já terem sido tributados).

Ora, com as devidas vênias, entendo, que neste caso em especial onde os depositantes estão identificados e onde tenho a origem dos recursos o procedimento correto será, quando for o caso, o lançamento por omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e/ou jurídicas com amparo na legislação específica. Nesta situação, a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, está incorreta, pois a origem dos recursos está identificada, a autoridade lançadora, nestas situações, deve aprofundar as suas investigações questionando a razão pelo qual os depositantes efetuaram os depósitos, procurando detectar possíveis omissões de rendimentos/receitas por parte dos depositantes e por parte do titular da conta bancária recebedora dos depósitos.

É evidente, que não se pode questionar a possibilidade do fisco, partindo das informações fornecidas por terceiros, iniciar o trabalho fiscal, porém, antes de proceder à autuação, deveria aprofundar e confrontar tais dados com outros elementos necessários para caracterizar a irregularidade praticada.

O ônus do lançamento é da autoridade tributária, o fato do suplicante não ter respondido as intimações não pode obstar a sua defesa na fase impugnatória ou na fase recursal, bem como vedar a possibilidade da matéria ser levantada de ofício pelo julgador. Para o não atendimento das intimações existe punição específica que é o agravamento da multa de lançamento de ofício em 50% e que foi aplicada no presente caso.

Evidentemente que, quer a nível de cidadão contribuinte, quer a nível de terceiros envolvidos, o interesse do Estado prevalece, segundo os princípios do bem comum e os objetivos da justiça social. Porém, o Estado não pode e nem deve avançar sobre o cidadão, ao arremesso de leis que regem especificamente o assunto, já que tal situação redundará, por sem dúvidas, em nulidade processual junto ao poder judiciário. E, inúteis esforços administrativos, com o risco de o mesmo Estado ser condenado ao pagamento de honorários de sucumbência e custas judiciais, acaso a questão seja levada àquele Poder.

Ora, não é possível colocar-se em plano secundário, como que num passe de mágica, o princípio da legalidade e da verdade material. Diga-se, a bem da verdade, que a legislação é clara por demais no sentido de que quando restar provado nos autos, que sobre os valores depositados/creditados se tem notícia dos depositantes, ou seja, se sabe quem os depositou e por via de consequência se conhece a origem dos recursos, incabível se torna a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (lançamento com base em depósitos bancários).

Por essas razões, não vejo como imprimir um tratamento diferenciado neste processo, onde consta nos autos documentação que identifica parte dos depositantes dos valores questionados, ou seja, onde parte dos valores de depósitos bancários está, devidamente, identificado. Assim sendo e após a análise de cada alegação apresentada firmo as seguintes posições:

1 – No que diz respeito a alegação de que do valor apontado de R\$196.067,46 no mês de agosto de 2004, foi pago a cliente através do cheque nº. 0011541/909706 – Banco 399, datado de 23.08.2004, a favor de Marileusa Rebelo Clos a

importância de R\$136.622,07 (cento e trinta e seis mil, seiscentos e vinte e dois reais e sete centavos), referente ao processo nº.1553/1992, originário da 5ª Vara do Trabalho, entendendo que a razão está com a autoridade lançadora, já que não restou comprovado, através da apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, que a origem dos recursos depositados na conta corrente do suplicante provem desta ação trabalhista, já que nada consta dos autos que indicassem tal fato (falta absoluta de provas da origem dos recursos).

2 – No que diz respeito a alegação de que do lançamento do mês de novembro/2004, o valor lançado no patamar de R\$218.304,43 (duzentos e dezoito mil, trezentos e quatro reais e quarenta e três centavos), deve observar a dedução do valor de R\$124.262,18 (cento e vinte e quatro mil, duzentos e sessenta e dois reais e dezoito centavos), consoante espelha as fls.06 do auto de Infração, portanto, não poderá incidir o fato gerador sem as deduções pagas aos clientes epigrafados, entendendo que o recorrente forneceu todos os dados relativo as operações, identificando a origem do recurso depositado e o repasse efetuado, atendendo o disposto na legislação de regência, já que existe prova material de que a autorização de transferência é de 14/11/2004 e o depósito ocorreu em 11/11/2004 (fls. 108/137).

Diante disso, é de se excluir dos depósitos bancários lançados o valor de R\$ 124.262,18.

Alega, ainda, o recorrente, que se faz necessário a exclusão da base de cálculo dos depósitos bancários o valor lançado de ofício relativo a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas no valor de R\$ 67.608,00.

Inicialmente, se faz necessário ressaltar de que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc., são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim, em especial, neste processo, entendo que por uma questão de justiça fiscal existe necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre o fisco e o contribuinte. Ou seja, parece ser possível concluir por uma questão de coerência, que o tratamento a ser dado nestas circunstâncias deva ser mesmo a exclusão do valor oferecido à tributação através da Declaração de Ajuste Anual apresentada, sob pena de se lhe dar tratamento tributário mais gravoso do que se o contribuinte estivesse ficado inerte (não apresentar a respectiva declaração). Por outro lado, tal aspecto não chega a se constituir em prova absoluta de que o valor declarado de fato tem origem nestes depósitos bancários não justificados.

Embora não abandone a idéia de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deva 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, sou forçado a reconhecer que a jurisprudência neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado no sentido de reconhecer a necessidade de se excluir da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, os rendimentos declarados / lançados / receitas da atividade rural ou utilizou critérios que não considerem a totalidade, nos casos em que a autoridade fiscal lançadora deixou de considerá-los.

Ora, se o recorrente apresentou as Declarações de Ajuste Anual, tempestivamente, não vejo como deixar de reconhecer o direito de reduzir em igual montante o valor dos rendimentos tributados do item de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, para efeito de cálculo do imposto devido. Nesta mesma linha de raciocínio se encontra os valores lançados de ofício pela autoridade lançadora. Ou seja, aqueles valores lançados a título de omissão de rendimentos, que não sejam oriundos de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem de recursos não foi justificada, devem ser considerados como origem de recursos passíveis de comprovar depósitos bancários.

É de se registrar, que em situações análogas esse conselho já se manifestou no sentido de excluir da tributação dos rendimentos omitidos por decorrência de depósito bancário, uma vez que tais valores ou já foram objeto de lançamento por receita omitida na atividade rural e/ou omissão de rendimentos diversos (diferentes de omissão de rendimentos por depósitos bancários), ou porque constam nas Declarações de Ajuste Anual, conforme podemos observar nos julgados abaixo, cujas ementas se transcreve na parte que interessa:

Acórdão 104-19.984

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ATIVIDADE RURAL - A interpretação harmônica da Lei n.º 9.430, de 1996 com a Lei n.º 8.023, de 1990 que regula a atividade rural, induz ao entendimento de que os rendimentos totais da atividade se prestam como origem para justificar os depósitos bancários, independentemente de coincidência de data e valores.

Acórdão 104-19.845

DEPÓSITOS BANCÁRIOS – LEI Nº. 9.430, DE 1996 – COMPROVAÇÃO Estando as pessoas físicas desobrigadas de escrituração, os recursos com origem comprovada bem como outros rendimentos já tributados, inclusive aqueles objetos da mesma acusação, servem para justificar os valores depositados posteriormente em contas bancárias, independentemente de coincidência de datas e valores.

No mesmo sentido se manifesta a jurisprudência nos casos de rendimentos tributáveis declarados da Declaração de Ajuste Anual:

Acórdão nº 2202-00.415

RENDIMENTOS TRIBUTADOS NA DECLARAÇÃO AJUSTE ANUAL - JUSTIFICATIVA DE ORIGEM - DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

É de se aceitar como origem de recursos, justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os valores dos rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual.

Acórdão nº 2202-00.422

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IDENTIFICAÇÃO DOS DEPOSITANTES/JUSTIFICATIVA DO DEPÓSITO - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS - Incabível o lançamento tributário tendo por base de cálculo depósitos bancários, na pessoa física do titular de conta bancária, quando restar identificado e justificado, por meio de documentação anexada aos autos, o conjunto de pessoas físicas e jurídicas depositantes dos valores questionados, bem como a sua motivação. Os valores assim apurados, quando for o caso, submeter-se-ão às normas de tributação específica prevista na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos (art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996).

RENDIMENTOS TRIBUTADOS NA DECLARAÇÃO AJUSTE ANUAL - JUSTIFICATIVA DE ORIGEM - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - É de se aceitar como origem de recursos, justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os valores dos rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual.

Acórdão nº 2202-00.170

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimentos mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do citado diploma legal. Devendo ser excluídos os valores dos rendimentos declarados na DIRPF.

Assim sendo, entendo que deva ser excluído da base de cálculo da exigência relativo a depósitos bancários de origem não identificada os rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual, somados aos valores lançados de ofício do item 01 do Auto de Infração (Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas).

Observa-se às fls. 19/21 e 05/08, que o recorrente declarou como rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual relativo ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 30.500,00, bem como houve o lançamento de ofício no valor de R\$ 67.608,00. Assim sendo, é de se excluir o valor de R\$ 98.108,00 da base de cálculo da exigência do item 02 do Auto de Infração (depósitos bancários de origem não justificada).

Por outro lado, é de se manter os valores dos demais depósitos bancários, já que a falta de justificação de sua origem faz nascer à presunção de omissão de rendimentos e por via de consequência à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência.

O contribuinte na tentativa de comprovar a origem dos demais depósitos bancários, relaciona alguns valores e datas junta extratos bancários e cópias de cheques os quais, segundo o interessado, comprovariam a origem dos recursos utilizados nos depósitos contestados. Todavia, tais valores não guardam relação alguma com os depósitos lançados, pois não são coincidente em datas e valores.

Ora, ao recorrente é atribuído o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos. O que se vê nos autos, porém, é que a defesa não consegue relacionar e equacionar os demais valores que alega ter recebido no período em análise, com os depósitos bancários levantados no auto de infração.

Com todas as vênias necessárias, se nem mesmo o recorrente sabe o quanto foi depositado em suas contas, como poderia a fiscalização saber. O ônus da prova, neste caso específico, é do contribuinte, o qual deverá comprovar, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores/créditos depositados em suas contas bancárias, pormenorizadamente, individualizando-os e identificando-os, de acordo com os respectivos contratos de locação, os quais estavam sob sua administração.

Aparente informalidade no controle dos negócios efetuados pelas pessoas físicas não pode eximir o fiscalizado de apresentar prova da efetividade das transações, porquanto a relação entre Fisco e contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção. Assim, independentemente do grau de controle, exigido pelo Fisco, das operações realizadas pelas pessoas físicas, tal fato não exime o contribuinte de apresentar a prova da origem dos montantes de dinheiro ingressados em sua conta bancária.

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

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

Na perquirição do fato de relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado. Assim, não pode o contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do *in dubio pro reo*, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico.

Os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margem à dúvida quanto à consistência das operações. Isto não foi feito no presente processo, nada foi apresentado pelo suplicante que pudesse orientar o julgador.

É de se ressaltar, que, a princípio, para servir de documentação comprobatória da origem dos recursos questionados, se faz necessário a apresentação de documentos idôneos, objetivos e precisos em dados ou elementos que sejam coincidentes em datas, quantidades e valores no sentido de ficar caracterizada a transferência de numerário à conta bancária do contribuinte. Cumpre observar que capacidade econômica e financeira, assim como instrumentos particulares de contrato, por si só, são provas ineficazes porquanto ainda se deixa de oferecer o que interessa, a procedência incontestável do numerário e a natureza precisa da operação que motivou a entrega da importância, mediante dados irrefutavelmente coincidentes. E essa prova compete ao contribuinte produzi-la porquanto somente ele tem ciência da operação previamente praticada, da qual redundaria a entrega do numerário creditado.

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

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

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba os valores tributados como sendo omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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

II – (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do

prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Por fim, não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora. Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

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

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

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de

ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

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

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

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

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

(...).

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

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

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

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da

*Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação.
Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal
(...).*

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

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como

juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas

no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, relativo ao item 2 do Auto de Infração (depósitos bancários), o valor de R\$ 222.370,18 (R\$ 124.262,18 + R\$ 98.108,00), bem como excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann