



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720186/2008-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.888 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2019
Recorrente VALMIR DE MOURA NOGUEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

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 01-19.778 (fl. 169), que julgou improcedente a impugnação apresentada.

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

Trata-se de impugnação em resistência ao Auto de Infração, fls. 81/92, lavrado em-face do Interessado, já qualificado nos autos, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias referente ao IRPF, ano-calendário 2003, no qual foi apurada “omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito, mantidas no Banco do Brasil e Banco Bradesco, em relação aos quais o contribuinte, 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\$ 201.952,05 - compreendendo o imposto, a multa de ofício (passível de redução) e os juros de mora calculados até 31/01/2008.

Em sua impugnação, fls. 98/ 137, o Interessado, por meio de seu advogado, fl. 138, alega em síntese, que:

Preliminarmente a “nulidade do auto de infração por vício formal” em razão da “ausência de comunicação de prorrogação de Mandado de Procedimento Fiscal”.

“Com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire a espontaneidade, estando assim, plenamente habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138, do CTN”.

“A simples emissão de um MPF não irradia efeitos junto ao contribuinte, antes de ser lhe dada regular ciência”.

O Auto de Infração é nulo “na medida em que se descreve os fatos tidos como ‘geradores da autuação’ de forma genérica e abstrata, o que além de restringir a contestação específica pelo Impugnante, toma incerta a capitulação legal invocada para sustentar a autuação.

É de suma importância o impugnante saber sobre o que está sendo autuado.

Devem ser excluídos “os valores lançados oriundos de receitas em face de que os mencionados valores foram todos identificados, pois se tratava de recursos de recursos recebidos em sua conta corrente para quitar os valores de aquisição de mercadorias que seriam repassados para quitar os custos de aquisição de mercadorias”.

“No caso dos autos, o lançamento está baseado em mero depósito bancário”.

Cita a doutrina, decisões administrativas e judiciais e a súmula nº.182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

“É imperiosa a comprovação da utilização dos valores depositados como renda consumida evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, como dito, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos”

“Neste caso, o lançamento constituído só é admissível quando restar comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que represente o acréscimo patrimonial “Essa exigência encontra-se prevista no artigo 6.º caput da Lei nº 8.021/90”

“A aplicação de multas excessivas ao contribuinte, ora Impugnante, resulta claramente numa tributação, com efeito, de confisco, por onerar ilegalmente o patrimônio do contribuinte, caracterizando flagrante violação ao art. 150, IV da Constituição Federal”. “Afronta aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade ” e da capacidade contributiva. ”Assim, deve ser ANULADO o Auto de Infração gerado

“A autuação efetuada com base em débitos de conta bancária carece de fundamentação legal, por dois motivos: 1 - débito em conta bancária não constitui fato gerador de imposto. 2 - débito em conta bancária não caracteriza omissão de rendimentos.

“No que se refere aos lançamentos efetuados contra 'depósitos' e 'créditos' supostamente atribuídos ao Impugnante, tem-se que a fiscalização não se aprofundou no assunto, utilizando apenas extratos bancários. Como já esclarecido e provado no decorrer desta Impugnação ”.

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

“Olvidou-se a fiscalização do disposto no art. 4º da Lei n. 9.481/1997 que alterou os limites estabelecidos no art. 42. 5 3º. inciso I. da Lei n. 9.430/96. Segundo esse dispositivo, não serão considerados como omissão de receita os valores de depósitos inferiores a R\$ 80000.00 (oitenta mil reais) durante o mesmo ano-calendário ”

Requer preliminarmente “a nulidade do lançamento em razão da falta de certeza quanto à correta capitulação legal da infração imputada ao Impugnante.

“Ultrapassado os argumentos preliminares. o Impugnante requer seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação, cancelando-se a exigência questionada, na medida em que provado que o Impugnante não era o titular nem o beneficiário econômico dos depósitos glosados (art. 42, §5º da Lei n. 9.430/96 e art. 1º, § 1º da IN SRF n. 246/02).

“Por fim, com fundamento no art. 16, §4º e §5º do Decreto n. 70.235/72, o Impugnante protesta pela posterior juntada de todas as provas admitidas em direito, particularmente em relação ao àquelas em poder de terceiros e que não puderam ser apresentadas com a presente Defesa Administrativa ”.

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: 2003

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANTERIOR AO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Apesar da possibilidade de o contribuinte ser chamado a se pronunciar durante a ação fiscal, não se tem nessa participação as características e as garantias próprias da fase processual. A ampla defesa, da qual é parte o contraditório, é garantia constitucional para os litigantes e só há litígio após a protocolização tempestiva da impugnação que resiste a pretensão do Fisco, consubstanciada no lançamento tributário. Ou seja, é inapropriado falar em cerceamento do direito de defesa durante a fase que antecede ao lançamento fiscal.

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.

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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. REGRA GERAL E ESPECIAL.

Só em casos especiais, devidamente expressos na Constituição Federal ou na legislação infraconstitucional, os julgados administrativos e judiciais têm efeitos erga omnes e em razão disso vinculam o julgador administrativo no seu ofício de julgar. A regra geral é que as decisões administrativas e judiciais tenham eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissão legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. PAF. JULGADOR ADMINISTRATIVO.

O Processo Administrativo Fiscal não é o palco apropriado para discussão sobre qual critério ou percentual seria mais seguro para que a multa de ofício não afete o direito de propriedade. A norma que veda a instituição de tributo com caráter confiscatório é dirigida ao legislador, cabendo aos julgadores administrativos examinar a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade das normas que fundamentam aqueles atos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 187, 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 destacar a descrição dos fatos apresentados pela fiscalização, bem como tecer breves comentários acerca do lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Pois bem!

Da Descrição dos Fatos apresentados pela Fiscalização

A autoridade administrativa fiscal prestou os seguintes esclarecimentos no corpo do próprio auto de infração, *in verbis*:

Com base no Mandado de Procedimento Fiscal- MPF nº 02.2.01.00-2007-00506-4, emiti o Termo de Início de Fiscalização, datado de 23/08/2007 que foi remetido para o endereço do contribuinte registrado nos Sistemas informatizados da Receita Federal - Cadastro das Pessoas Físicas (Av Tefé, nº 1.645, aptº 4, Cachoeirinha, nesta cidade), o qual foi recepcionado em 31/08/2007, conforme Aviso de Recepção - AR. Esse endereço é o mesmo da empresa N V Indústria, Comércio e Construção Ltda, informado na base CNPJ, da qual o contribuinte tem participação societária. Pelo referido Termo o contribuinte foi intimado a fornecer os extratos bancários de conta corrente, de aplicações financeiras e de caderneta de poupança, mantidas do Banco do Brasil e Bradesco, referentes a todos os meses do ano-calendário 2003.

Transcorrido o prazo regulamentar sem manifestação do investigado, fui àquele endereço e verifiquei tratar-se de um prédio comercial, com várias salas, onde estão estabelecidas algumas empresas. Nesse endereço não encontrei a N V Indústria, Comércio e Construção Ltda. Ali fui informada ser o Sr. Valmir o proprietário do imóvel, cujas salas seriam alugadas e que poderia encontra-lo por meio do telefone 3646-0401. Telefonei para esse número e informaram-me ser da empresa N V Indústria, Comércio e Construção Ltda, a qual teria mudado de endereço e que atualmente estaria estabelecida na Av. André Araújo nº2151, Shopping Tropical Center, sala 111, Aleixo.

Tentei falar com o contribuinte, porém disseram-me que ele não estava e recusaram-se a fornecer o número do celular ou qualquer outro telefone para contato.

Diante dos fatos, enviei o Termo de Início de Fiscalização para o endereço mencionado, o qual foi recepcionado em 25/09/2007, conforme AR.

Posteriormente uma pessoa telefonou dizendo chamar-se Freitas, afirmou ser o contador do contribuinte e que estaria providenciando a documentação.

Transcorrido o prazo estabelecido na intimação sem que o contribuinte se manifestasse foram emitidas, em 19/10/2007, as Requisições de Movimentação Financeira - RMF nºs 02.2.01.00-2007-00199-9 e 02.2.01.00-2007-00200-6 destinadas ao Banco Bradesco S/A e Banco do Brasil S/A, respectivamente.

Pelo Termo de Intimação Fiscal lavrado em 06/11/2007, que foi encaminhado para os dois endereços mencionados anteriormente, o contribuinte foi novamente intimado, por via postal, a fornecer os referidos extratos bancários, conforme AR datados de 09/11/2007 e 13/11/2007.

Atendendo as RMF, o Banco Bradesco extratos bancários da conta nº 1340-4, agência papel e meio magnético, os extratos bancários da enviou, em papel e meio magnético, os 3715-0, e o Banco do Brasil enviou, em conta nº nº 13.656-5, agência 1219-X.

Em resposta à intimação, o contribuinte também forneceu os extratos das contas correntes acima mencionadas.

Considerando não ter sido localizado no endereço constante no cadastro de pessoas físicas e na Declaração de Imposto de Renda (Av. Tefé nº1645, aptº4, Cachoeirinha), o contribuinte foi intimado a informar o seu domicílio tributário, que declarou ser Avenida Andre Araújo nº 2075, Torre Gama, aptº 1900, Aleixo.

Com base nos extratos bancários disponibilizados à fiscalização, emiti o Termo de Intimação Fiscal, pelo qual O contribuinte foi intimado a comprovar, no prazo de 20 (dias), a origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias, conforme relação anexa ao Termo. A intimação foi recepcionada em 10/12/2007, conforme AR. Transcorrido o prazo regular, foi o contribuinte novamente intimado em 31/01/2008.

Diante dos fatos e decorrido o prazo legal sem que o contribuinte se manifestasse, lavrei o presente Auto de Infração para exigir o imposto de renda devido sobre a omissão de rendimentos, caracterizada por valores creditados nas contas de depósitos mantidas no Banco do Brasil e Banco Bradesco, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Dos Depósitos Bancários

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 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.

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 como 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 Auto de Infração em razão da "ausência de comunicação de prorrogação de Mandado de Procedimento Fiscal", já que os efeitos do MPF só irradiam após regular ciência ao contribuinte. No entanto, os elementos de prova constantes nos autos e a legislação que rege o Mandado de Procedimento Fiscal- MPF demonstram que não assiste razão ao impugnante.

Em oposição ao alegado pelo impugnante constam nas fls. 01/03 o MPF e os Demonstrativos de Emissão e Prorrogação de MPF, no qual estão consignados duas prorrogações de 14/12/2007 a 12/02/2008 e de 12/02/2008 a 12/04/2008. Nestes documentos estão expressos o Código do Procedimento Fiscal e as orientações para verificar a autenticidade das informações na internet, no site da Receita Federal. Procedimento esse em consonância com o art. 4º da Portaria RFB 1 1.371/07, *verbis*:

Art. 4º 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.

Nota-se que a ação fiscal, no que diz respeito à expedição - ciência, fl. 05, verso - e prorrogação de MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) obedeceu as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - as quais vinculam a autoridade fiscal já que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 28/02/2008, fl. 93, e o MPF tinha validade até 12/04/2008, fl. 03.

Nota-se, ad argumentandum tantum, que não consta nos autos nenhuma tentativa de o impugnante realizar o pagamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física complementar ou retificar sua DIRPF I durante o interstício em que a ação fiscal pretensamente não estava acobertada pela alegada ausência da ciência do Mandado de Procedimento Fiscal.

O impugnante alega que o lançamento restringiu seu direito de defesa. Tal alegação não procede, pois só é apropriado falar em cerceamento de defesa no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, neste estágio 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 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.

Também não procede o pedido de “nulidade do lançamento em razão da falta de certeza quanto à correta capitulação legal da infração imputada ao Impugnante”, pois a descrição dos fatos e fundamentação legal contida no Auto de Infração são suficientes para caracterizar que o objetivo central do lançamento foi a “omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada”. As quarenta laudas da impugnação demonstram que o interessado tinha completo entendimento acerca da infração fiscal imputada.

Ademais está expresso no fundamento do Auto de Infração, fl. 84, o art. 849 do Decreto nº 3000/99, com redação similar à contida no art. 42 da Lei 9.430/96.

Assim, resta evidenciado que não houve nenhum prejuízo para o impugnante e tampouco se vislumbra a ocorrência dos pressupostos de nulidade expressos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Em razão disso, são afastadas as preliminares de nulidade do Auto de Infração.

Mérito

Inicia-se a análise do centro do litígio citando o caput do art. 42 da Lei 9.430/96, regulamentado pelo art. 849 do Decreto 3000/99 que fundamentou o presente lançamento tributário:

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.

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 comprova, 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.

Agora por ocasião da impugnação o interessado tenta, por diversas ocasiões, repassar ao Fisco ônus da prova, v.g., “a fiscalização não se aprofundou no assunto”, no entanto, no caso concreto não procede tal afirmação, pois a omissão de rendimentos é presumida no caso de não justificção, por parte do impugnante, da origem dos recursos depositados em suas próprias contas. Tendo em vista que o lançamento está sob o manto de uma presunção legal o ônus da prova, no presente caso, é do contribuinte.

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.

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.

Por se tratar de ação fiscal envolvendo depósitos bancários o impugnante imaginou que o lançamento se realizou com fundamento no an. 6º da Lei 8.021/90, mas especificamente no § 5º, realmente, ao analisarmos o histórico deste tipo de tributação, confirmamos que essa foi a primeira lei que autorizou a utilização de depósitos bancários injustificados para arbitramento de omissão de rendimentos. Na vigência da Lei nº 8.021/90 o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, que deviam ser comprovados pela fiscalização, e não os depósitos bancários injustificados, meros instrumentos de arbitramento.

No entanto, com o advento do art. 42 da Lei 9.430/96, fundamento do presente lançamento, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente. Como vimos o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários, condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade do Fisco produzir provas complementares tais como a comprovação de sinais exteriores de riqueza. Dissipado o equívoco cometido pelo impugnante cabe consignar que o art. 88, inciso XVIII, da Lei nº 9.430/1996 revogou expressamente o artigo 6º, §5º, da Lei nº 8.021/1990.

Aduz o impugnante que os valores de depósitos inferiores a R\$ 80.000,00 devem ser excluídos da presente autuação, no entanto, não se aplica no caso concreto pois esse é o limite máximo dentro do ano-calendário”, ou seja, se somados todos os pequenos depósitos - abaixo de R\$ 12.000,00 - durante o ano-calendário de 2003, os mesmos não poderiam ultrapassar a R\$ 80.000,00. No caso sob exame esse limite é ultrapassado, daí sua inaplicabilidade.

Sob o manto da Lei 9.430/96 descabe as alegações de que o lançamento está baseado em “mero depósito bancário”, que “débito em conta bancária não constitui fato gerador de imposto” ou que “débito em conta bancária não caracteriza omissão de rendimentos”, trata-se, como visto exaustivamente em linhas anteriores, de presunção legal, neste ponto, não é dado a esta casa julgadora 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 comprove, 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, dado o regime jurídico próprio das presunções legais, conclui-se por descabida todas as tentativas de transferir a produção de provas do contribuinte para o Fisco.

Concretamente o impugnante não carrega aos autos nenhum elemento de prova. Restringe-se a fazer alegações genéricas e mesmo assim, não consegue ser claro no que pretende demonstrar. Afirma que “os valores lançados oriundos de receitas em face de que os mencionados valores foram todos identificados, pois se tratava de recursos recebidos em sua conta corrente para quitar os valores de aquisição de mercadorias que seriam repassados para quitar os custos de aquisição de mercadorias. No entanto, nada comprova acerca da aventada relação comercial e tampouco estabelece a relação individualizada entre a atividade comercial e os depósitos em suas contas bancárias.

Ademais, se essas relações de aquisições de mercadoria foram realizadas por meio de uma empresa, não se pode olvidar que o patrimônio dos sócios não se confunde com o patrimônio da pessoa jurídica, este comando basilar esta 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.

Com a devida vênia a respeitabilidade dos julgados dos tribunais administrativos e judiciais, exteriorizados nas ementas citadas pelo impugnante, consigna-se que o entendimento dos tribunais tem efeitos inter partes, não vinculam o julgador administrativo em seu ofício de julgar, já que tais decisões, somadas aos ecléticos posicionamentos doutrinários não fazem parte da legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN:

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.

No caso em tela, os julgados carreados pelo interessado, assim como tantos outros em sentido diverso, dizem respeito a decisões inter partes que versam sobre situações diferentes das que se encontra o impugnante. Para que algum julgado administrativo tivesse o condão de vincular essa casa julgadora teria que estar lastreado por uma lei que atribuísse eficácia normativa a essas decisões, nos moldes do inciso II, art. 100 do CTN.

E em se tratando de decisões emanadas do poder judiciário a situação seria bem diferente, vincularia a Administração Pública se estivessemos diante de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (§ 2º, art. 102, CF), ou de declaração de inconstitucionalidade no controle difuso que resultasse na suspensão da execução da lei pelo Senado Federal (art. 52, CF) ou diante das poderosas Súmulas Vinculantes (an. 103-A, CF). Com exceção desses casos só teria aplicabilidade a decisão judicial na qual participassem a Fazenda Pública e o impugnante.

Aduz o interessado que a aplicação da multa “resulta claramente numa tributação, com efeito, de confisco”. No entanto, o debate sobre qual critério ou percentual seria seguro para que a multa de ofício não afete o direito de propriedade, seja adequada, proporcional e não confiscatória, não será feita neste voto, pois este Órgão Julgador não tem competência para afastar normas presumidamente constitucionais. Ademais, para evitar o debate acadêmico, estranho aos fins do Processo Administrativo Fiscal - PAF, não se pode olvidar que as normas constitucionais que versam sobre essas matérias são dirigidas ao legislador, orientando a feitura das leis, este deve observar, entre outros princípios, a capacidade contributiva e não deve dar ao tributo a conotação de confisco.

Portanto, a observância do princípio do não confisco relaciona-se com o momento de instituição do tributo, através da norma definidora da hipótese legal de incidência, base de cálculo e alíquota aplicável. Conclui-se que, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária. É dever de a autoridade fiscal

aplica-la sem perquirir acerca dos seus possíveis efeitos, já que o lançamento é uma atividade vinculadas.

Essa vinculação à legislação se estende aos julgadores administrativos, como também limita sua atividade.

Há um pedido para apresentação de provas posteriormente, no entanto, passados bem mais de dois anos e meio da ciência do Auto de Infração, fl. 93, o interessado nada apresentou. Já que tais provas não foram apresentadas na fase pré-lançamento deveriam acompanhar a impugnação, conforme normas contidas 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)

As regras de direito expostas acima são claras, o contribuinte pode apresentar provas após a protocolização da impugnação desde que sua situação se enquadre em uma das três alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, em caso contrário, configurado está a preclusão. Ad argumentandum tantum, cita-se os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé, *verbis*:

“A função persuasiva da prova, voltada a formar a convicção do julgador acerca da existência ou inexistência dos fatos alegados no processo, não autoriza que a produção probatória se prolongue indefinidamente no tempo. O sistema jurídico estabelece limites temporais à produção da prova”. (A prova no Direito Tributário, 2ª edição, 2008, Editora Noeses).

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior