



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10670.720847/2012-17
ACÓRDÃO	2002-010.154 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FREDERICO DE QUEIROZ GONZAGA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE 1º INSTÂNCIA - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Não há cerceamento ao direito de defesa do contribuinte quando a ele foram conferidas todas as oportunidades de manifestação, tanto na fase de fiscalização, quanto na impugnatória e recursal, sempre com observância aos ditames normativos do Decreto nº 70.235, de 1972.

DILIGÊNCIA. REQUERIMENTO EFETUADO SOMENTE NAS RAZÕES RECURSAIS. DESNECESSIDADE. Nos termos da Súmula 163/CARF, “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. O pedido de diligência ou perícia deve ser indeferido quando a autoridade julgadora o considerar prescindível ou impraticável, dispondo de elementos suficientes para formar a sua convicção sobre a matéria.

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 os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas, e em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

RAFAEL DE AGUIAR HIRANO – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado Auto de Infração – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 02/09, relativo aos anos-calendário de 2008 e 2009, exercícios de 2009 e 2010, exigindo R\$ 546.434,51 de Imposto de Renda Suplementar (Cód. Receita Darf 2904), R\$ 119.669,16 de juros de mora (calculados até 05/2012), R\$ 409.825,88 de multa de ofício, totalizando R\$ 1.075.929,55 de crédito tributário apurado, **em virtude de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.**

Inconformado com a exigência do crédito tributário, o contribuinte apresentou impugnação, cuja qual a 6ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado de tal decisão em 23 de janeiro de 2017, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 20 de fevereiro de 2017, pedindo, em apertada síntese:

1. Anulação do acórdão de 1ª instância, pela violação da legalidade, segurança jurídica, razoabilidade e outros princípios; assim como por cerceamento do direito de defesa;
2. Reabertura da fase instrutória;
3. Realização de todas as intimações aos advogados;
4. Admissão de todos os meios de provas permitidas em direito, com arrolamento de testemunhas, juntada de documentos, diligências e perícia;
5. Deferimento de diligência determinando que a fiscalização da Receita Federal intime terceiros para a produção de provas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAFAEL DE AGUIAR HIRANO**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Em seu recurso, o recorrente traz basicamente as mesmas alegações apresentadas na impugnação à primeira instância. Em face de preliminar, entretanto, acrescenta neste recurso pedidos de nulidade do acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento, baseando-se na decisão desta de indeferir diligências solicitadas na impugnação, ocasionando então, segundo o recorrente, violação da legalidade na produção de informação, cerceamento do direito de defesa, entre outros prejuízos.

Como argumento para estes pedidos, alega o recorrente que tem *“ciência que o ônus da prova é dele, ENTÃO DEVE SER DADO A ELE O DIREITO DE PRODUZIR PROVAS”*. Também, assim como em sua impugnação, o recorrente diz neste recurso que a autoridade administrativa *“poderia ter requisitado informações à empresa Supercard ou o envio de cópias legíveis, a fim de apurar a verdade real e propiciar uma decisão justa e correta”* e que *“o indeferimento de produção de provas macula o processo de tal forma, que o torna nulo”*.

Bem, primeiramente, a súmula nº 163 do CARF dá total amparo à decisão da DRJ:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador

indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Outrossim, abaixo discorro sobre o descabido pedido preliminar do recorrente, já fundamentando meu voto, no mérito, quanto ao pedido de diligência repetido para esta 2ª instância.

O lançamento com base em depósitos ou créditos bancários tem como fundamento legal o artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Trata-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos contra o contribuinte titular e cotitulares da conta que não lograrem 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:

1 - 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.

Assim, 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) a consequência 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 o 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 obrigação do contribuinte.

A comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 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 nas contas correntes de sua titularidade.

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 com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta.

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 (ou não 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.

Cumprido destacar que a comprovação da origem dos créditos em conta bancária se refere à identificação da procedência (depositante) e, também, da natureza (título a que foi recebido) do depósito. Ambos os dados são necessários para que se possa formar convicção a respeito de sua correta tributação.

Na apresentação de novos documentos o contribuinte deve demonstrar de forma cabal a aplicabilidade deles em relação aos depósitos bancários até então sem comprovação de origem e, nesse caso, ao entender que não foram analisadas tais informações, indicar a página onde se encontra o comprovante, ou o extrato, ou quaisquer indicações do que deseja.

Não cabe ao julgador buscar e fazer correlações entre atividades e valores dispostos em documentos genéricos entregues pela impugnante, pois não estaria no papel de julgador e sim

no de autuador ou advogado. Cabe sim ao julgador julgar as correlações que porventura existam e estejam disponíveis para análise.

Não cabe à impugnante inverter o ônus da prova previsto em lei, exigindo que o julgador indique e prove que tais correlações existam. Cabe sim à impugnante cumprir a lei e demonstrar de forma cabal e inequívoca que determinadas atividades deram origem a determinados valores, com datas, transações bancárias e demais documentos definitivamente comprobatórios.

Esse é entendimento já consolidado neste Conselho, como demonstrado nas decisões trazidas abaixo:

Processo nº 11060.002822/2005-50, Acórdão nº 2102-00.430 - 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 03 de dezembro de 2009 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF NULIDADE – DECISÃO RECORRIDA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - AUSÊNCIA DA APRECIÇÃO DE CADA PONTO DA INCONFORMIDADE - INOCORRÊNCIA - Se o contribuinte não apresentou o livro caixa da atividade rural e nem fez a conciliação das receitas da atividade rural com os depósitos bancários, incabível transferir tal responsabilidade para a autoridade julgadora a quo. (grifei)

Processo nº 13005.722738/2012-75 Acórdão nº 2002-008.904 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA Sessão de 15 de outubro de 2024 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. 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.

Processo nº 10283.100589/2004-10 Acórdão nº 3301-00.049 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 06 de maio de 2009 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ELEMENTOS CARACTERIZADOS DO FATO GERADOR. 1. O fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de depósitos bancários creditados em conta corrente do contribuinte. A presunção de omissão de rendimentos se caracteriza ante a falta de esclarecimentos da origem dos valores creditados junto ao sistema financeiro. O fato gerador decorre da circunstância de tratar-se de dinheiro novo no patrimônio do contribuinte sem que este, intimado para prestar esclarecimentos, não prove sua origem. 2. A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação com documentação própria e individualizada que justifique os ingressos ocorridos em suas contas correntes de modo a garantir que os créditos/depósitos

bancários não constituem fato gerador do tributo devido, haja vista que pela mencionada presunção, a sua existência (créditos/depósitos bancários desacompanhada da prova da operação que lhe deu origem), espelha omissão de receitas, justificando-se sua tributação a esse título.

Logo, quanto a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, devido ao cerceamento do direito de defesa alegado pela recorrente, verifica-se que os pontos essenciais do litígio deste processo restringem-se à interpretação da tributação de omissão de rendimentos apurados pelos depósitos bancários, sob a vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/1966, sendo que os documentos trazidos aos autos não demonstram uma concreta correlação, ou comprovam as origens dos depósitos.

Ainda, em relação ao indeferimento do colegiado de primeira instância à realização de diligências, os artigos 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72 determinam que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

[...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

No presente caso, entretanto, o recorrente não apresentou documentos idôneos e inequívocos que pudessem comprovar suas alegações relativas à origem dos valores omitidos. Não há nos autos elementos probatórios cuja compreensão ou interpretação demande conhecimento técnico especializado. **O recorrente pretende substituir o seu encargo de trazer aos autos os elementos de prova das suas alegações pela solicitação de providências à cargo da Administração Tributária, por meio de realização de diligência.**

A jurisprudência deste E. CARF se mostra bastante sólida no sentido de que, em que pese a busca pela verdade material orientar o processo administrativo fiscal, o procedimento não deve ser deferido para substituir a atuação do contribuinte na produção probatória, de acordo com o que se ilustra, por meio das ementas trazidas à colação:

Acórdão nº 2401-007.403 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física Ano-calendário: 2006 Relator Matheus Soares Leite ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de

o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

Acórdão nº 1802-001.283 Assunto: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 Relator Calos André Soares Nogueira DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O indeferimento de diligências e perícias, solicitadas tão somente com o propósito de transferir para a Administração o ônus da produção da prova que competia ao interessado, não configura hipótese de cerceamento do direito de defesa passível de acarretar a nulidade do acórdão de primeira instância.

Acórdão nº 2301-005.064 Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de Apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 Relator Fábio Piovesan Bozza DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Não vislumbrando a necessidade de qualquer diligência para elucidação dos fatos, o julgador pode indeferir o pleito do contribuinte, sem que isto interfira de alguma forma no exercício do seu direito de defesa.

É dizer, reforçando a decisão de piso: a diligência não é procedimento que se preste a substituir o dever de produção de provas dos fatos alegados, atribuído ao recorrente. É possível a determinação de exames posteriores, sim, mas desde quando destinados a esclarecer pontos específicos sobre os quais restaram dúvidas ao julgador administrativo, após a averiguação primeira de acervo documental já carreado aos autos, não sendo esta, contudo, a situação que aqui se apresenta.

Assim, pelas razões expostas, **rejeito o pedido preliminar** de anulação do acórdão de primeira instância, assim como já **indefiro o pedido** repetido de realização de diligência.

Quanto ao pedido de reabertura da fase instrutória, o CARF é órgão julgador, não instrui procedimento fiscal. O CARF não tem competência para reabrir a fase instrutória ou determinar procedimentos fiscalizatórios adicionais a pedido do contribuinte.

Ele pode determinar diligências e perícias, mas somente para elucidar pontos controversos dentro do próprio litígio já instaurado, e não para “reabrir instrução” administrativa anterior nem para permitir apresentação de documentos que já deveriam ter sido entregues na fase de fiscalização.

Já em relação aos demais pedidos, tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos apresentados na impugnação, sem qualquer alegação ou comprovação adicional, nos termos do art. 114, § 12, inciso I, do Anexo, Livro II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, logo reproduzo-os, no que concerne ao atual recurso, em meu voto:

Da alegação de cerceamento de defesa

18. O Impugnante protesta contra o auto de infração, alegando que "em razão dos fatos e fundamento jurídicos acima delineada, primeiro por violação das garantias e direitos fundamentais do Impugnante, ao não informar como obter as informações bancárias de suas operações, derivando assim, por não fornecer prazo razoável para cumprimento, cerramento do direito de defesa, nos termos dos incisos II, LIV, LV, da Constituição da República Federativa do Brasil c/c o artigo 3º, do CTN, artigos 33 e 34 do Decreto nº 7.574/2011."

19. Todavia, impende declarar que não ocorreu no presente processo desrespeito ao princípio da ampla defesa nem do devido processo legal. A atividade fiscal de determinação e exigência de crédito tributário, considerada a fase em que o auditor-fiscal pratica atos com o objetivo de alcançar o lançamento tributário, que vai desde a fiscalização até a sua formalização, é chamada de procedimento. Nesta etapa fiscalizatória não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, já que inexiste qualquer pretensão fiscal exigível.

20. Com a realização do lançamento, por meio de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, ganha exigibilidade o crédito tributário, o que confere ao contribuinte as opções de pagar ou de impugnar a pretensão fiscal.

21. Se o contribuinte optar pelo pagamento, extingue-se o crédito tributário e com ele, a relação jurídica tributária. Neste caso, não há que se falar em processo.

22. Entretanto, se houver a entrega de uma impugnação, dentro do prazo estabelecido em lei, o processo tem início com a resistência formal do contribuinte, ficando instaurada a fase litigiosa, passando, então, a assistirem ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

23. Nesse rumo, também é o posicionamento de James Marins, esclarecendo que:

A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto descumprimento de dever instrumental.

24. Ante isto, conclui-se que não houve prejuízo ao contribuinte, no que tange aos princípios invocados, uma vez que na fase inquisitória não havia ainda débito constituído, não tendo, portanto, do que se defender.

25. Ademais, ao contribuinte está sendo oportunizado o direito de contestar todos os atos praticados durante o procedimento de fiscalização, por intermédio de apresentação de impugnação, além de poder apresentar todos os documentos possíveis, visando à desconstituição total ou parcial do auto de infração contra si lavrado.

26. Portanto, diante de todo exposto, constata-se que a ausência de informação nos autos quanto aos documentos que deram suporte à fase interna de seleção de contribuintes para fiscalização, não caracteriza cerceamento de defesa, pois todos os elementos necessários à defesa estão presentes nos autos, inexistindo a obrigatoriedade de ser dada ciência ao contribuinte de conteúdo interno à fiscalização.

27. Reitera-se, assim, que o contencioso é inaugurado com a ciência, pelo contribuinte, do Auto de Infração. Não há cerceamento de defesa antes da autuação, na fase inquisitória. Ademais, o teor do processo administrativo tem todos os elementos necessários à elaboração da defesa do contribuinte. Não há qualquer documento que tenha servido de base à autuação que não faça parte do presente processo.

28. Destaque-se, também, que não houve desrespeito aos prazos estabelecidos no artigo 33 e 34 do Decreto nº 7.574/2011, pelo contrário, a autoridade fiscal concedeu no Termo de Início de Fiscalização o prazo de 20 (vinte) dias para atendimento, conforme fls. 19 e 20 dos autos.

29. Verifica-se, também, no Termo de Intimação Fiscal nº 01, fls. 63 e 64, que a autoridade fiscal concedeu, inicialmente, 20 (dias) para atendimento, sendo dilatado o prazo em mais 20 (vinte) dias, conforme pedido do contribuinte (fls. 67), totalizando, desse modo, 40 (quarenta) dias de prazo para atendimento.

30. No tocante ao Termo de Intimação nº 02 (fls. 131 a 132) foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para apresentação de documentos/esclarecimentos sobre determinados fatos apurados no auto de infração, em total conformidade com o estabelecido no § 1º do art. 45 do Decreto nº 7.574/2001, que estabelece:

Art. 34. O procedimento de fiscalização será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, contados da data da ciência, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

§ 1º O prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis, na situações em que as informações e os documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária.

[...]

31. Ademais, o Impugnante tomou ciência da intimação em 27/04/2012 (fls. 134) e apresentou resposta à intimação em 08/05/2012 (fls. 135 a 136), ou seja, no prazo legal, sem solicitar prorrogação de prazo para o atendimento. Tendo em vista que o Impugnante, em outras intimações, solicitou prorrogação de prazo e foi atendido, não há razões que sustentem a alegação de cerceamento de defesa por descumprimento de prazo legal.

32. Portanto, não deve ser acatada a alegação de cerceamento de defesa realizada pelo Impugnante.

Da alegação de violação de princípios constitucionais

33. Verifica-se na peça de defesa um conjunto de alegações genéricas sobre a suposta violação de princípios constitucionais praticada pela autoridade fiscal, contudo, como se demonstra a seguir, não há como acatar tal argumentação.

34. Na verdade, cabe à autoridade fiscal cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir se a norma ou se o ato administrativo, praticado de acordo com a lei, fere ou não os princípios constitucionais.

35. De acordo com a Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, em seus arts. 97 e 102, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo.

36. As alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329, de 21 de outubro de 1970, que assim está ementado:

Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade arguida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.

37. Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

38. Realizados esses esclarecimentos, destaca-se, ainda, que a autuação fiscal em comento foi devidamente amparada em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e obedeceu, rigorosamente, aos ditames estabelecidos nos pertinentes atos normativos, tendo o Impugnante tomado conhecimento do Termo de Início da Ação Fiscal e de todas as Intimações que lhe foram encaminhadas.

39. Ao analisar o conteúdo dos autos, fica demonstrado que o auto de infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para fazê-lo e que os fatos que ensejaram a autuação foram detalhadamente

descritos e legalmente fundamentados, em atendimento às exigências do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF).

40. Nesse mesmo sentido, verifica-se que o Impugnante não teve, em nenhum momento, o seu direito à ampla defesa cerceado, pois teve acesso a todos os elementos constantes da peça de autuação, fundamentada nos dispositivos legais que a regem, assim como gozou de 30 (trinta) dias, da data da ciência da exigência tributária, para apresentar as suas impugnações, conforme preceitua o art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

Do acesso prévio aos dados bancários

41. Sustenta a defesa que a Fiscalização não esclareceu "como obteve as informações bancárias sigilosas, o que impediu o pleno exercício de defesa." Embora, tal alegação tenha sido refutada no tópico precedente intitulado "Da alegação do cerceamento de defesa, convém, nesse ponto, aprofundar o esclarecimento dessa questão.

42. Inicialmente, destaque-se que o embasamento legal para o procedimento fiscal, diante de tal contexto, está contido no § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, o qual, com a alteração promovida pela Lei nº 10.174, de 2001, passou a dispor que:

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

43. Para que se possa compreender a norma contida naquele parágrafo 3º deve-se lê-la em conjunto com a norma contida no parágrafo 2º do mesmo artigo, que tem a seguinte redação:

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

44. Da combinação daqueles parágrafos 2º e 3º da Lei nº 9.311, de 1996, deflui que as instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição que a lei instituiu (a CPMF) devem prestar à Receita Federal "as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações" e que a Receita Federal pode utilizar essas informações "para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente".

45. É certo que toda norma que se referia à cobrança da CPMF deixou de ter eficácia quando se expirou a sustentação constitucional para aquela cobrança. Mas não foi extinta toda a legislação que foi criada no bojo da legislação atinente à CPMF.

46. A Lei nº 9.311, de 1996, não apenas disciplinou a cobrança da CPMF, mas também estabeleceu outras disposições. Assim, ainda que da perda da sustentação constitucional para aquela cobrança as normas a ela relativas se considerem revogadas, o mesmo não se dá quanto àquelas outras disposições legais, dentre as quais estão as referidas disposições dos parágrafos 2º e 3º do artigo 11.

47. A propósito, verifica-se que mesmo que a Lei 9.311, de 1996, tivesse sido formalmente revogada, as normas daqueles parágrafos 2º e 3º do artigo 11 continuariam eficazes e com plena aplicação, em vista da disposição contida no artigo 1º da Lei Complementar nº 105, de 2001, que não trata de cobrança da CPMF, mas dispõe sobre o sigilo das operações das instituições financeiras, e estabelece:

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;

[...]

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços

[...]

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§ 5º As informações a que se refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor

48. Ademais, independentemente da análise da eficácia de referidas normas legais, não se pode cogitar de quebra de sigilo no presente caso, pois o que ocorreu foi a utilização de informações bancárias em procedimento de apuração

de existência de crédito tributário a ser lançado, com a regular preservação do sigilo do contribuinte pelo Fisco.

49. Mesmo porque, assim como os funcionários de instituições financeiras, os servidores públicos fazendários também estão sujeitos ao dever de resguardar as informações apuradas, não só em virtude do sigilo bancário, mas em função de um manto maior, que é o sigilo fiscal. E num procedimento administrativo-fiscal, somente têm acesso às informações bancárias os agentes do Fisco e o próprio contribuinte. O segredo, portanto, é preservado.

50. Inclusive, deve ser observado, que a norma contida no art. 198 do CTN evidencia a rigidez desse sigilo, ao, assim, estabelecer:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.(Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

51. Lembre-se, ainda, que, após a extinção da cobrança da CPMF, as instituições financeiras continuaram obrigadas a prestar informações ao Fisco sobre as movimentações financeiras de seus clientes, por meio da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof), conforme estabelecido na Instrução Normativa RFB 881, de 29 de janeiro de 2008, parcialmente transcrita a seguir:

Art. 1º Instituir a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof), cuja apresentação é obrigatória para os bancos de qualquer espécie, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo.

Art. 2º As instituições financeiras de que trata o art. 1º prestarão, por intermédio da Dimof, informações sobre as seguintes operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços em conta de depósitos ou conta de poupança:

I - depósitos à vista e a prazo;

II - pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;

III - emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados;

IV - resgates à vista ou a prazo.

[...]

52. Portanto, diante de tais fatos, verifica-se a improcedência da alegação do Impugnante, pois não se configurou a alegada violação do sigilo.

Da alegada quebra do sigilo bancário sem autorização judicial

53. O contribuinte alega, também, que o lançamento está eivado de nulidade, pois teve como origem violação de sigilo bancário, sem autorização judicial, pois "restou violado o direito essencial do Impugnante, nos termos dos incisos X, XII,

do artigo 5º, da Constituição da República Federativa do Brasil, devendo ser declarada a nulidade do auto de infração."

54. Antes de considerações outras, é de se ressaltar que, como bem demonstrado no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, o lançamento tomou por base os dados constantes dos extratos bancários apresentados pelo próprio contribuinte (fls. 30 a 62), ou seja, no caso concreto, não houve necessidade de realizar busca de informações diretamente das instituições bancárias, eis que o contribuinte, quando intimado, apresentou a documentação solicitada, de forma a tornar totalmente descabida qualquer alegação quanto à suposta irregularidade no acesso da autoridade fiscal aos referidos dados.

55. Destaque-se, também, que, independentemente da apresentação espontânea das informações bancárias pelo contribuinte, o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, autoriza o acesso aos dados bancários dos contribuintes, para fins de fiscalização em matéria tributária, sem a necessidade de autorização judicial, por meio da emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF)¹ dirigida às instituições financeiras, inexistindo qualquer irregularidade em tal procedimento.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

56. Com efeito, o acesso aos dados bancários por parte dos órgãos fiscalizadores não caracteriza, tecnicamente, uma "quebra" do sigilo, mas tão somente uma "transferência" ou "compartilhamento" deste, pois os dados continuam protegidos, porém agora sob o manto do sigilo fiscal, de forma que uma indevida divulgação ou mau uso de tais dados acarretaria sanções administrativas e penais ao responsável, ou seja, o agente do Fisco tem o dever funcional de manter o sigilo dos dados a que porventura tenha acesso no trâmite do Processo Administrativo Fiscal.

57. Lembre-se, ainda, que arguição de inconstitucionalidade de dispositivos legais e regulamentares não se presta na esfera administrativa, cabendo apenas ao Poder Judiciário dispor a respeito, como preceitua o Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal:

Art.59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

58. Ainda em relação à suposta inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento concluído no dia 24/02/2016, pacificou essa questão, reconhecendo a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, permitindo, assim, a transferência dos dados protegidos pelo sigilo bancário diretamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

59. Constata-se, assim, que, de modo contrário ao que afirmou o Impugnante na peça de defesa, a decisão final sobre a constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001 foi, de fato, proferida em 24/02/2016.

60. Portanto, a autoridade fiscal agiu em conformidade com a lei ao obter o acesso aos dados bancários do Impugnante, sendo improcedente a alegação de nulidade do Auto de Infração por tal motivo.

MÉRITO

Dos depósitos bancários de origem não comprovada

61. Rejeitadas as questões preliminares apresentadas pela defesa, observase, no mérito, que a Fiscalização considerou como não comprovada a origem de um conjunto de depósitos bancários (fls. 17 a 19) identificados em conta-corrente de titularidade exclusiva do Impugnante.

62. Assim, no tocante à legislação que rege a tributação de depósitos bancários de origem não comprada, devem ser observadas as prescrições estabelecidas no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, transcrito a seguir:

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\$ 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). [Vide Lei nº 9.481, de 1997]

63. Diante de tal contexto, verifica-se que a Fiscalização, antes da lavratura do Auto de Infração, enviou diversas intimações ao Impugnante a fim de buscar esclarecimentos acerca da origem dos depósitos e créditos identificados em sua conta bancária, no entanto, o Impugnante, durante o procedimento de fiscalização, solicitou diversas prorrogações de prazo para resposta, mas não esclareceu, de forma hábil e idônea, a origem dos depósitos questionados pela Fiscalização em sua conta-corrente bancária.

64. Destaque-se que o lançamento com base em depósitos ou créditos bancários com origem não comprovada tem respaldo no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, antes colacionado. Trata-se, portanto, de uma presunção legal relativa (admite prova em contrário) que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta, regularmente intimado, não comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

65. Faz-se necessário, ainda, elucidar que o que se tributa, no presente processo, não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas o sinal de exteriorização pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

66. Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transmuta em prova da omissão de rendimentos quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, não o faz satisfatoriamente.

67. Tal dispositivo legal (Lei nº 9.430/1996, art. 42) outorga ao Fisco o seguinte poder: provando o fato indiciário (depósitos bancários não comprovados), resta demonstrado o fato jurídico tributário do Imposto de Renda (obtenção de rendimentos). Nesse passo, a correlação entre depósito bancário e omissão de rendimentos foi instituída pela própria lei. Portanto, o Fisco não atuou com falta de certeza e de provas seguras, mas simplesmente de acordo com a presunção legal estabelecida.

68. 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 vista à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações.

69. Neste diapasão, é de se verificar o conceito de rendimento insculpido no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – Decreto nº 3000/1999:

Art.37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §1º).

[...]

Art.38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

70. Desse modo, na forma disposta na legislação tributária acima colacionada em conjunto com o disposto na Lei nº 9.430/1996, as entradas de recursos em conta bancária, com origem não comprovada, são consideradas rendimentos omitidos, e os saques são considerados como aplicações ou saída destes recursos, incapazes de alterar o entendimento de que as entradas na conta se tratam de renda a ser tributada, cabendo apenas observar as exceções dispostas no § 3º do art. 42 da Lei 9430/1996, já transcrito.

Da alegação de que os valores pertencem à pessoa jurídica

71. Segundo a defesa, "o Impugnante trabalhou no mesmo grupo econômico da sociedade empresária SUPERCARD DISTRIBUIDORA DE CARTÕES TELEFÔNICOS LTDA, conforme cópia do CTPS em anexo, desta forma realizou as operações acima sob responsabilidade e mando exclusivo desta empresa, que é a única responsável." Sustenta, também, que "por outra vertente, não se pode imputar a um empregado a responsabilidade pelos atos da empresa, como no caso em questão. O impugnante é a pessoa mais fraca da relação."

72. Porém, a autoridade fiscal contesta tal argumentação ao afirmar, às fls.13 dos autos, que:

1. Não foram apresentados a esta Fiscalização documentos hábeis e idôneos que pudessem demonstrar de maneira inequívoca de que os vultuosos recursos depositados na conta corrente nº 17.499-8, Agência 1429-0, do Banco Bradesco em nome do contribuinte fiscalizado, fossem efetivamente de propriedade da sociedade empresária Supercard Ltda. Não ficou demonstrada através de documentação coincidente em datas e valores, a origem (saída) dos recursos do patrimônio da Supercard e efetividade da entrega dos recursos ao Sr. Frederico. Nos depósitos feitos em dinheiro aparece como depositante o próprio favorecido, no caso o titular da conta corrente e nenhum documento hábil foi apresentado para comprovar a efetividade do recebimento destes valores por parte do

Sr.Frederico. Desta forma a informação prestada de que os recursos foram depositados por clientes da Supercard revelou-se absolutamente falsa."

73. Observa-se que o Impugnante, em sua peça de defesa, não questionou, de forma consistente, os argumentos apresentados pela Fiscalização, mas, tão somente, afirma que a autoridade fiscal deveria ter aprofundado ou procurado maiores informações sobre os depósitos bancários junto às empresas TIM DO BRASIL e com a SUPERCARD, pois, dada a sua situação de empregado da empresa, não tinha condições de esclarecer em detalhes os questionamentos apresentados. Afirma, também, que ao agir assim, a Fiscalização "cometeu injustiça e ilegalidade de lavrar um Auto de Infração sem as devidas diligências plenamente aplicável no presente caso".

74. Porém, a verificação do caso concreto não ampara a pretensão do Impugnante, pois o contribuinte sequer apresentou algum documento, hábil e idôneo, que, de fato, vinculasse os créditos questionados em suas contas bancárias com as empresas TIM DO BRASIL e SUPERCARD.

75. Verifica-se nos autos que a autoridade fiscal desconsiderou as notas fiscais apresentadas pelo Impugnante (fls. 13), pelas seguintes constatações:

2. Para tentar enganar a fiscalização foram apresentadas cópias de notas fiscais, algumas ilegíveis, borradas e rasuradas, de emissão da Supercard para supostos clientes seus, a maioria delas referente ao código CFOP 5.949, que corresponde a outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados, com valores e datas de emissão não coincidentes com os valores dos recursos depositados. Em relação à maioria das cópias das notas fiscais apresentadas os valores delas, ainda que referentes à outras saídas foram inferiores aos valores depositados. Mesmo que essas notas fiscais referissem à vendas efetivamente realizadas, o que não é o caso, os clientes jamais iriam depositar na conta corrente do Sr. Frederico valores superiores aos valores das mercadorias adquiridas o que vem comprovar mais uma vez a falsidade da alegação de que os recursos foram depositados por clientes da Supercard Ltda. Os valores dos depósitos e das cópias das notas fiscais apresentadas foram as seguintes: [fls. 13 e 14]"

76. Reitera-se, assim, que o contribuinte, em sua peça de defesa, não contestou, de forma consistente, as conclusões da autoridade fiscal quanto à ilegitimidade das notas fiscais apresentadas para comprovar a origem dos recursos encontrados em sua conta corrente. Na verdade, o Impugnante centrou a sua defesa no fato dos recursos serem pertencentes à empresa SUPERCARD, contudo, não trouxe qualquer documento, hábil e idôneo, para comprovar sua afirmação. Não carregou aos autos, por exemplo, os recibos de transferências dos recursos recebidos em sua conta corrente para a empresa SUPERCARD, fato que comprovaria, pelo menos, o repasse do recurso para a pessoa jurídica.

77. Ressalte-se que meras alegações não tem o condão de desqualificar o lançamento, devidamente motivado, pois o ato administrativo goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, cabendo ao contribuinte a

obrigação de comprovar e justificar o que alega, pois a ele caberia o ônus de provar, ou seja, de trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

78. A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para o Impugnante a obrigação de comprovação e justificação dos fatos relatados na impugnação e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento de sua pretensão por falta de produção probatória.

79. O art. 16, inciso III, do Decreto 70.235/72, assim dispõe:

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 pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

[...]

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destina-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazida aos autos.

§5º. A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

(Sem grifos no original)

80. O princípio do ônus da prova é inerente a todo ordenamento jurídico, sendo que deve ser obedecido também na esfera administrativa. Assim, incumbe ao Impugnante apresentar tempestivamente, ou seja, junto com a impugnação, as provas em direito admitidas, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

81. Assim, diante dos fatos apresentados, constata-se que não há correções a serem feitas no auto de infração nesse aspecto do lançamento tributário, mantendo-se a autuação fiscal com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Da multa de ofício (item 5.19.12)

82. A defesa, também, alega que a autoridade fiscal "aplicou multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), o que não pode prosperar, pois caso

contrário terá caráter confiscatório." Entretanto, como será demonstrado a seguir, não há como acatar a sua argumentação.

83. Inicialmente, deve ser esclarecido que não houve aplicação de multa agravada de 150%, conforme pode ser verificado no auto de infração de fls. 2 a 9. Na verdade, a multa de ofício aplicada foi de 75%.

84. Corrigida essa afirmativa, ressalta-se que cabe à autoridade fiscal cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir se a norma ou se o ato administrativo, praticado de acordo com a lei, fere ou não os princípios constitucionais.

85. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, já que o lançamento é uma atividade vinculada.

86. Ademais, multa não se confunde com o conceito de tributo, eis que multa é decorrente de infração à legislação, diferentemente de tributo².

87. Isto posto, necessário verificar o que dispõe a legislação acerca da aplicação da multa de ofício:

Lei 9.430/1996 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

[...]

88. Desta forma, a aplicação da multa de 75% sobre a diferença de imposto apurada encontra-se devidamente respaldada na legislação de regência, não cabendo a autoridade fiscal decidir pelo incremento ou redução do percentual de multa a ser aplicado, eis que sua atividade se pauta pela obediência ao princípio da legalidade, não cabendo, neste caso, discricionariedade na aplicação da Lei.

89. Logo, não encontra amparo na legislação vigente o pedido do Impugnante para o cancelamento da multa de ofício de 75% por considerá-la excessiva ou confiscatória. Uma vez que a atividade administrativa é vinculada, ou seja, se pauta na legislação, considera-se em consonância com as regras legais a aplicação da multa de 75% sobre o imposto apurado no lançamento de ofício.

Da intimação ao advogado

90. Ao elaborar o conteúdo de seus pedidos, o Impugnante requer "que todas as intimações sejam realizadas aos advogados regularmente constituídos, conforme instrumento particular de procuração anexa."

91. O artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito, disciplina integralmente a matéria. Seus incisos I, II e III configuram as modalidades de

intimação, atribuindo ao Fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o §3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 200)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

92. O inciso II considera que a intimação via postal deve acontecer no domicílio tributário do sujeito passivo. Já o § 4º dispõe que, para fins de intimação, o domicílio tributário do sujeito passivo pode ser apenas em dois locais: no endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; ou no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

93. Caso o contribuinte fosse intimado, por via postal, no endereço de seu advogado ou da sociedade de advogados, tal ato não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235/1972, portanto, indefere-se o pleito.

Conclusão

Diante de todo o exposto, VOTO por rejeitar as preliminares suscitadas, e em NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

RAFAEL DE AGUIAR HIRANO

DOCUMENTO VALIDADO