

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

Processo nº 10675.002088/2005-38
Recurso nº 152.721 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.373 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de outubro de 2009
Matéria Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF
Recorrente DAWIS MIGUEL MARTINS
Recorrida 4ª Turma/DRJ - Juiz de Fora/MG

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Exercícios: 2001, 2002 e 2003

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - IMPOSSIBILIDADE DA QUALIFICAÇÃO - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430/96, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. A simples omissão de rendimentos com base em depósitos bancários cuja origem o contribuinte não logrou êxito em comprovar, não é suficiente para ensejar a qualificação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR parcial provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, nos termos do voto da relatora

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente

VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE

Relatora

18 JUN 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e (Conselheiro convocado) Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

O contribuinte foi autuado no valor total de R\$ 1.009.042,29 sendo R\$ 319.681,87 de imposto, R\$ 209.837,62 de juros de mora, R\$ 479.522,80 de multa proporcional.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 04/07, contra o contribuinte foi constatada a seguinte infração:

001 – Depósitos bancários de origem não comprovada. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ademais, contra o contribuinte foi imputada a conduta dolosa, com a aplicação da multa qualificada em 150%, nos termos do artigo 44, da Lei nº. 9.430/96.

Cientificado do lançamento em debate o recorrente, inconformado com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 364/407, acompanhada de documentos, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 491/501), que considerou o lançamento procedente pelos motivos sucintamente expostos a seguir:

- Cumpre esclarecer, de plano, que os fundamentos legais utilizados pelo autuante, quando da lavratura do Auto de Infração de fls. 4/7, são aqueles que constam da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, à fl. 7: o art. 849 do RIR/99, o art. 42 da Lei nº 9.430/96, o art. 4º da Lei nº 9.481/97, o art. 1º da Lei nº 9.887/99 e o art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002.

- Quanto ao amparo legal citado e aplicável ao ilícito apontado pela Fiscalização, faz-se mister discorrer que a partir de 1997, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais – o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.
- As meras alegações acerca da existência de rendimentos tributáveis, saldos de dinheiro em espécie nas declarações de bens, rendimentos isentos ou não tributáveis, não são oponíveis ao lançamento, uma vez que para elidi-lo deve restar demonstrado que tais valores sensibilizaram os depósitos e créditos nas contas bancárias.
- Vale salientar que não houve a tributação por acréscimo patrimonial não justificado (para o que poderiam ser verificadas as disponibilidades e recursos declarados), mas, sim, por depósitos bancários para os quais, no entender da autoridade lançadora, o contribuinte não comprovou a origem dos recursos utilizados nessas operações.
- O interessado procurou demonstrar que parte dos recursos observados nas movimentações financeiras realizadas referia-se a operações informais entre ele e seus pais, Nilton Nunes Martins e Maria Cristina Martins. E entendeu que valores não foram considerados pela autoridade lançadora uma vez que não constavam nas “declarações de bens e direitos” e das “dívidas e ônus reais” dos envolvidos.
- Nesse propósito, foram retificadas declarações correspondentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003. Às fls. 435/437, em nome do autuado, a retificadora da DIRPF/2001, de 13/04/05; às fls. 438/444, em nome de Nilton Nunes Martins, a retificadora da DIRPF/2001, de 20/05/05; às fls. 451/453, a retificadora da DIRPF/2002, em nome do autuado, de 14/04/05; e, às fls. 457/461, a retificadora da DIRPF/2003 em nome do contribuinte, de 15/04/2005.
- Verifica-se, em face das datas de ocorrência das transmissões das DIRPF retificadoras apontadas, que essas foram posteriores ao início da ação fiscal, que se deu em 25/11/2004, conforme Aviso de Recebimento de fl. 15, correspondente à remessa do Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 14) e do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 06.1.09.00-2004-00998-1 (fl. 1).
- O “doc. 1” citado pelo impugnante trata-se do elemento de fl. 411, consistente no extrato relativo ao resultado final da declaração do exercício 2002, ano calendário 2001. De acordo com os espelhos e telas, às fls. 479/490, ora anexados, observa-se que as declarações retificadoras oferecidas em substituição às originais, correspondentes aos exercícios

de 2001/2003, visaram alterações de rendimentos isentos e não tributáveis, rendimentos com tributação exclusiva na fonte, declaração de bens e direitos, bem como a de dívidas e ônus reais. Essas modificações tiveram por escopo, conforme está claro nos autos, a apresentação de justificativas à Fiscalização para efeito de pretensamente demonstrar a origem dos depósitos bancários. O acolhimento pelos sistemas da Receita Federal dessas retificadoras não obriga a observância dos termos nelas contidos pela autoridade lançadora, já que são posteriores ao início da ação fiscal, mesmo porque o objeto da ação intentada correspondeu ao da busca pela origem dos depósitos realizados na conta; e, em assim sendo, deveria estar demonstrada que os recursos alegados pelo interessado, efetivamente, compuseram os depósitos e créditos observados.

- Ademais o “caput” do art. 832 do RIR/1999 é límpido e cristalino quando determina que a retificação da declaração de rendimentos só é possível antes de iniciada a ação fiscal, logo a previsão contida no parágrafo único do mesmo artigo, da realização da retificação por processo sumário, só é admissível se obedecido esse requisito.
- Os itens “a”, “b”, e “c”, à fl. 394, fazem referência aos rendimentos tributáveis, isentos e sujeitos à tributação exclusiva, contidos na DIRPF/2001 – Retificadora, todavia, não procurou o contribuinte estabelecer qualquer vínculo de datas da percepção desses valores com os depósitos indicados pela Fiscalização como não comprovados.
- Às fls. 395/396, citou o interessado, amparado pelos elementos de fls. 415/431, que os depósitos nos valores de R\$ 515,00 (25/04/2000), R\$ 1.700,00 (05/05/2000), R\$ 499,64 (13/06/2000), R\$ 1.700,00 (05/07/2000), R\$ 400,00 (14/07/2000), R\$ 667,50 (17/07/2000), R\$ 1.127,50 (16/08/2000), R\$ 1.127,50 (15/09/2000), R\$ 850,00 (06/11/2000), R\$ 2.200,00 (17/11/2000) e R\$ 400,00 (27/11/2000), correspondiam a reembolsos ao contribuinte pelo seu pai, Nilton Nunes Martins, em que pesem coincidências de datas e alguns valores, as justificativas apresentadas para esses reembolsos não restaram demonstradas, e, em consequência, a falta de definição da comprovação da origem permaneceu.
- Às fls. 395 e 397, alegou o sujeito passivo que recebeu R\$ 800.000,00 de seu pai, sendo que R\$ 782.317,27 referem-se aos depósitos no Banco Safra de dois cheques administrativos, nos valores individuais de R\$ 332.317,27 e R\$ 450.000,00, de acordo com os documentos de fls. 432/434. A situação narrada não carrega, todavia, qualquer dose de verossimilhança, sem outras provas que demonstrassem as efetivas operações que geraram os valores em questão.
- As vendas de veículos, apontadas às fls. 397/398 e demonstradas pelos documentos de fls. 446/449, não foram devidamente relacionadas, em termos de coincidências de datas e valores, com os depósitos cujas origens não foram comprovadas, razão pela qual não se prestam ao propósito colimado pelo interessado.

- Em relação ao ano-calendário de 2001, às fls. 398/40, os itens citados pelo contribuinte, nominados como: a) rendimento tributável na declaração do imposto de renda pessoa física; b) rendimentos isentos na declaração do imposto de renda; c) rendimentos sujeitos à tributação exclusiva da declaração do imposto de renda; d) rendimentos do cônjuge; e) entrada de numerário proveniente da venda de veículos, com amparo nos documentos de fls. 451/456, carecem das mesmas falhas indicadas para os tópicos elencados pertinentes ao ano-calendário de 2000, uma vez que não permitem tecer qualquer associação efetiva com os depósitos não comprovados levantados pela Fiscalização.
- E, de igual sorte, é o que se observa para os itens desenvolvidos pelo autuado para o ano-calendário de 2002, às fls. 400/403. Para esses, contudo, deve este relator fazer alusão ao tópico “e) Das transf.p/conta”, às fls. 401/403. Na espécie, o impugnante alegou que ocorreram as transferências nos valores de R\$ 124.570,00 (03/09/2002, à fl. 467), R\$ 682,00 (30/10/2002, à fl. 469), R\$ 10.069,87 (10/09/2002, à fl. 471), R\$ 33.455,00, (02/10/2002, à fl. 473) e R\$ 29.886,00 (02/10/2002, à fl. 470), das contas de seu pai, Nilton Nunes Martins, e de sua mãe, Maria Cristina Martins, para a sua, mas não esclareceu, com documentos hábeis e idôneos, a origem efetiva desses valores, razão pela qual permanecem como não comprovadas as origens dos depósitos em foco.
- Por fim, contesta o interessado a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), com fulcro no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, uma vez que, segundo entende, não restou demonstrado caso de evidente intuito de fraude, e, que, quando muito, poderia se observar uma falta de declaração ou declaração inexata, o que já foi sanado, mediante a entrega de DIRPF retificadora.
- Por certo, a aplicação da multa qualificada requer a plena identificação dos elementos subjetivo da prática dolosa, ou seja, um mero equívoco consubstanciado numa falta de declaração ou numa declaração inexata não caracterizaria a hipótese traçada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, já que aquelas se subsumem ao que dispõe o inciso I do mesmo artigo (multa de 75%). Contudo, a prática reiterada do ato, na espécie correspondente a três exercícios consecutivos (2001 a 2003), e com o envolvimento de valores que não permitem, dentro da realidade brasileira, meros esquecimentos na consignação em declarações de rendimentos, fazem denotar o elemento subjetivo necessário e suficiente para a sanção de 150%.

Inconformada com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 506/561, aduzindo em suma que:

- O simples depósito bancário em conta corrente, ou de investimento, não se caracteriza como rendimento disponível em favor do favorecido. Embora seja disposição legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, esta é relativa, não sendo absoluta, porque há várias exceções que se podem



comprovar, como é o caso do nexo causal, da interposta pessoa, da declaração do imposto de renda, dos princípios gerais do direito, bem como do costume.

- Ademais, acórdão sustenta que o contribuinte deveria comprovar todos os depósitos realizados em suas contas bancárias, mantidas em várias instituições financeiras ali citadas, durante o lapso temporal de 2000 a 2002.
- Em relação ao ano calendário de 2000 pode-se perceber que é o valor mais significativo no total de R\$ 900.050,13 (novecentos mil, cinquenta reais e treze centavos), ou seja, 76,11% do total apurado, sendo que para este total existe um único depósito no início de janeiro deste ano que é de R\$ 782.317,27 (setecentos e oitenta e dois mil trezentos e dezessete reais e vinte e sete centavos), representando o equivalente a 86,92% do total do período de 2000, o qual pode ser facilmente comprovado conforme comprovante de depósito bancário em conta corrente da Agência 13100 – Uberlândia do Banco Safra conta corrente 1.291-9 às fls. 432, e também pelos microfilmes dos cheques que serviram como base do aludido depósito, ou seja, o cheque administrativo nº 700577 no valor de R\$ 332.317,27 sacado contra o Banco Safra às fls. 433 e o cheque administrativo nº 700578 no valor de R\$ 450.000,00 sacado contra o Banco Safra às fls. 434.
- Em relação ao ano calendário de 2001 nota-se que é o segundo maior valor significativo no total de R\$ 259.860,98 (duzentos e cinquenta e nove mil oitocentos e sessenta reais e noventa e oito centavos), ou seja, 21,97% do total apurado, sendo que para este total existe também uma única operação realizada no dia 03/09/2002 que é de R\$ 124.570,00 (cento e vinte e quatro mil quinhentos e setenta reais), representando o equivalente a 47,94% do total do período de 2002, se trata de transferência entre contas bancárias o qual pode ser facilmente comprovado conforme extrato da conta corrente 001290-1 do Banco Safra de seu pai Nilton Nunes Martins às fls. 468, transferindo o numerário para a conta corrente do contribuinte nº 001156-4 na mesma data e valor conforme fls. 467.
- O levantamento efetuado pela Fiscalização está eivado de vício e erros grosseiros e absurdos cometidos contra o contribuinte. Aceitá-lo como verídico e verdadeiro é permitir que o Estado venha locupletar-se em desfavor do contribuinte. Na relação de bens da DIRPF de 2002 (doc. 36) se verifica que a soma de todos os bens do contribuinte é de R\$ 405.880,84, que se diga de passagem adquiridos por doação de seu pai e de sua mãe. Assim, como é possível permitir um lançamento tributário da ordem de R\$ 1.009.042,29? O lançamento tributário equivale a quase três vezes o total do patrimônio do contribuinte, com isso temos uma outra conclusão óbvia, que não houve sinais exteriores de riqueza.
- Juntamente com o Auto de Infração foi apresentado o “Relatório Fiscal” como é de praxe, o qual consta em sua leitura que a fiscalização usou no trabalho fiscalizatório as declarações de imposto de renda original. Ou seja, a fiscalização não considerou as informações descritas nas declarações retificadoras do contribuinte. Ocorre é que quando do início

do processo de fiscalização ficou constatado que havia um erro de fato nas declarações originais o que prontamente foi corrigido.

- Tal erro trata exclusivamente da movimentação financeira do período de 2000 a 2002 entre o contribuinte e seu pai Nilton Nunes Martins (CPF 060.874.266-04), e sua mãe Maria Cristina Martins (CPF 796.352.616-91) que pela informalidade na relação à família esqueceu de informar nas declarações originais.
- Em decorrência da legislação que regula a matéria (RIR – Regulamento do Imposto de Renda), da jurisprudência no Conselho de Contribuintes, bem como, da concordância da Secretaria da Receita Federal na recepção das declarações retificadas do contribuinte, necessariamente os valores a serem analisados para efeito de fiscalização deverão ser os contidos nas declarações retificadoras do contribuinte e não pelos dados originais como foi feito, o que torna por si só o presente crédito tributário ineficaz e no mínimo inconsistente, não servindo para os fins para que foi elaborado.
- Não há dúvida que o crédito tributário, ora impugnado deve ser anulado, tendo em vista que o lançamento se deu em função de dados irreais que não correspondem à situação fática do contribuinte, o qual será demonstrado nesta peça processual.
- A legislação só permite o agravamento da multa nos casos de evidente intuito do contribuinte em fraudar, fato que não pode ser alegado em desfavor do recorrente, mesmo porque de acordo com todo o exposto não há nenhuma infração cometida para que ao menos mereça algum tipo de penalidade. Certamente todos os tributos devidos foram legalmente informados e liquidados. A aplicação para o presente caso merece ser enquadrada como uma falta de declaração ou declaração inexata, da qual já foi sanada, através da entrega da DIRPF retificadora, mas nunca com o cunho de fraude, porque não havia nenhuma necessidade, para que ter o intuito de fraudar uma operação que ao menos é fato gerador de algum tipo de tributo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame.



Inicialmente quanto ao lançamento de ofício é de se ressaltar que a autuação fiscal com base na presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da lei nº 9.430, de 24/12/1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Veja-se:

“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 foram 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.

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

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

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. Isto porque o ônus da prova, neste caso, cabe ao interessado, no caso o contribuinte.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao Fisco, trazer os elementos de prova de forma a comprovar a origem dos recursos que ingressaram em sua conta corrente ao longo dos períodos base analisados.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que *“todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa”*. Ademais, o mesmo Diploma Legal indica em seu artigo 334, inciso IV que *“não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade”*.

Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, sendo que nos casos de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, caberia ao recorrente trazer elementos capazes de afastar as infrações trazidas pela autoridade fiscal, o que definitivamente não ocorreu.

Com efeito, diante do exposto, verifica-se que para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ou seja, o fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de depósitos bancários creditados em conta corrente do contribuinte. Mas sim, 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.

As constatações acima afastam a necessidade de comprovação, por parte do Fisco, de acréscimo patrimonial a descoberto ou mesmo de sinais exteriores de riqueza. O auto de infração lavrado no caso concreto, repise-se, é resultado da verificação de omissão de rendimentos, apurada com base em valores depositados em contas bancárias para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não comprovou a origem, sendo que tais depósitos de origem não comprovada foram considerados e lançados conforme planilha de fls. 176/180.

Diante disso, verificando as argumentações trazidas pelo recorrente, observo inicialmente que não merece acolhimento as alegações genéricas do contribuinte no sentido de que parte dos valores depositados em suas contas correntes estaria baseada nos montantes declarados em suas Declarações de Ajuste Anuais – DAA, nos anos-calendários respectivos objeto de fiscalização, quais sejam 2000 a 2002. Isto porque, conforme já ventilado acima, cabe ao contribuinte comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados.

 9

Sendo assim, deveria o contribuinte apresentar documentos capazes de demonstrar a correlação entre os valores depositados em suas contas correntes e aqueles constantes de suas Declarações de Ajuste Anual. Por certo que a simples alegação, de forma genérica, de que parte dos depósitos corresponderia aos valores existentes nas DAA não é suficiente para afastar a omissão de rendimentos em decorrência de depósitos de origem não comprovada, nos termos já expostos.

Ademais, conforme se constata nos demonstrativos de apuração às fls. 08/10, a autoridade fiscal considerou as bases de cálculo declaradas pelo contribuinte em suas DAA (fls. 181/195), de forma que os valores declarados pelo contribuinte foram devidamente considerados para fins de apuração do montante do imposto devido em decorrência do lançamento de ofício. Portanto, não assiste razão ao contribuinte quanto a tais alegações.

Ressalto ainda que há de se afastar as alegações do contribuinte quanto à ocorrência de erro de fato nas Declarações de Ajuste Anual apresentadas para os respectivos anos-calendários objeto de fiscalização.

Isto porque, a referida declaração retificadora foi entregue pelo recorrente após o início da ação fiscal, de forma que não se pode considerar a denúncia espontânea nestes casos. **De acordo com o artigo 7º do Decreto 70.235/72, §1º, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos as infrações verificadas.** Destaco ainda que o artigo 832 do RIR/99 é claro quando determina que a retificação da declaração de rendimentos somente é possível antes do início da ação fiscal.

Nesse passo, nota-se que a declaração retificadora foi entregue pelo contribuinte em **13/04/2005 para o ano-calendário 2000 (fls. 435)** sendo que a ação fiscal teve início em **25/11/2004**, conforme AR de fls. 15, correspondente à remessa do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 14) e do Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 01).

Com efeito, seja para este ponto específico, seja para os demais pontos adiante analisados, nos quais o recorrente alegou estar abrigado pelo instituto da denúncia espontânea ou ainda que se trata de erro de fato ocorrido no preenchimento das Declarações de Ajuste Anual, esclareço, desde já que não merecem qualquer consideração, sendo que o lançamento não deve ser alterado por este motivo, pois não há de se falar em espontaneidade neste caso.

A retificação das informações não foi efetuada nos termos legais pertinentes, bem como, as inconsistências verificadas pela autoridade fiscal **não se tratam de erro de fato, mas sim, clara omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada devidamente relacionados nas planilhas de fls. 176/180.**

Adiante, o contribuinte apresenta de forma específica as inconsistências que entende presentes no lançamento efetuado pela autoridade fiscal, contestando valores determinados imputados como omissão de rendimentos pela não comprovação de sua origem. Vejamos cada um dos pontos trazidos a análise:

Ano Calendário de 2000:

- **Depósito de R\$ 782.317,27 – depósito de seu pai no Banco Safra – Decorrente de empréstimo no valor de R\$ 800.000,00:**

O recorrente alega que tal valor teria sido depositado por seu pai, Sr. Nilton Nunes Martins, em cheques administrativos sacados contra o Banco Safra S/A nominais a este, nos valores de R\$ 332.317,27 e R\$ 450.000,00.

De fato, conforme se constata às fls. 432/434, o recorrente traz aos autos microfilme dos referidos cheques administrativos emitidos em 27 de dezembro de 1999, entretanto, não apresentou qualquer documento que demonstrasse a origem (natureza jurídica) do negócio firmado com seu pai. Nesse passo, há de se ressaltar que a comprovação da origem dos depósitos significa indicar qual o motivo, ou seja, o negócio jurídico que determinou o ingresso dos recursos na conta corrente.

O contribuinte neste ponto não apresentou qualquer documento como, por exemplo, contrato de mútuo, que demonstraria a origem dos depósitos, sendo que a simples indicação do depositante, neste caso seu pai, não é suficiente para afastar a caracterização da omissão de rendimentos por parte do contribuinte, posto que os recursos ingressaram em sua conta corrente sem a determinação do negócio jurídico alegado, qual seja, empréstimo.

Ademais, não há que se considerar a Declaração de Ajuste Anual Retificadora apresentada às fls. 435/437, na qual o contribuinte fez constar, no campo das obrigações, o valor de R\$ 800.000,00 a título de empréstimo obtido junto ao Sr. Nilton Nunes Martins – CPF: 060.874.266-04, buscando assim dar origem ao depósito apontado pela autoridade fiscal, posto que tal retificação ocorreu após o início da ação fiscal e não se trata de mero erro de fato.

Não obstante, o valor remanescente de R\$ 17.682,73 (R\$ 800.000,00 - R\$ 782.317,27), o qual o recorrente alega que deveriam ser considerados como sobra de caixa e descontados dos recursos tidos como de origem não comprovada, assim não pode ser considerado, posto que a natureza jurídica do empréstimo não restou demonstrada para o valor total da operação (R\$ 800.000,00). Ademais, o contribuinte não especifica quais os depósitos estariam relacionados com o valor remanescente, fazendo alegação genérica para sua exclusão do montante tributável, alegação que não tem respaldo em documentação hábil e idônea, e, portanto, não afasta a caracterização de omissão de rendimentos.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

• **Entrada de numerário proveniente da venda de veículos:**

O recorrente alega que parte dos depósitos ocorridos no ano-calendário de 2000 seria decorrente de valores provenientes da venda de veículos no montante total de R\$ 52.000,00, que teriam sido vertidos em depósitos, devendo ser deduzidos do montante apurado do crédito para o respectivo ano-calendário.

Para tanto o recorrente aponta a venda de uma motocicleta BMW ano 97 pelo valor de R\$ 29.000,00 em 29/12/2000, conforme recibo de venda de fls. 147, bem como a venda de uma caminhonete Ranger pelo valor de R\$ 23.000,00, em 12/09/2000, conforme recibo de venda de fls. 146.

Entretanto, em que pese a demonstração das vendas ocorridas, não há qualquer relação de pertinência entre o produto da venda dos veículos em voga e aqueles valores depositados na conta corrente do contribuinte e considerados pela autoridade fiscal como sendo de origem não comprovada, conforme demonstrativos de fls. 176/180.

Observando o demonstrativo às fls. 176, nota-se que em setembro de 2000 o total dos depósitos somou R\$ 16.956,21. Já em dezembro do mesmo ano calendário houve apenas 1 (um) depósito no valor de R\$ 350,00. Ou seja, em valores bastante inferiores aqueles decorrentes das vendas aduzidas.

Ressalto que no caso não se trata de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto em que o contribuinte apresenta comprovação da existência de recursos e aplicações de valores. Aqui a infração é a de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, em que há de se esclarecer de forma definitiva a origem de cada um dos depósitos questionado pelo Fisco.

Com efeito, não merece acolhimento as argumentações trazidas pelo contribuinte. A uma porque nas respectivas datas em que ocorreram as vendas dos veículos acima mencionados não existem nos demonstrativos quaisquer depósitos correspondentes aos valores das alienações. A duas porque o contribuinte não mencionou em suas razões recursais quais os depósitos estariam relacionados com os montantes totais das vendas, alegando de forma genérica que o montante das vendas deveria ser considerado como comprovação da origem dos recursos para o respectivo ano-calendário. Sendo assim, nos termos já expostos, tais documentos não fazem prova da origem dos depósitos questionados.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

- **Depósitos no Banco BankBoston S/A. Diversos depósitos totalizando R\$ 9.447,14 decorrentes de reembolso de despesas familiares pelo Sr. Nilton Nunes Martins:**

Aqui o contribuinte relaciona 11 depósitos em valores variados que somados totalizam R\$ 9.447,14. Aduz em suma que tais depósitos seriam decorrentes de reembolso de despesas familiares. Contudo, o contribuinte não apresenta qualquer documentação hábil e idônea que demonstre que a natureza dos depósitos seja efetivamente reembolso de despesas de sua família, mas por ele custeadas.

Conforme se verifica nos extratos bancários apresentados às fls. 415/431, de fato existem algumas coincidências de datas e valores entre créditos na conta corrente indicada pelo contribuinte, e débitos na conta corrente de seu pai. No entanto, a exemplo do que já foi exposto em itens anteriores, a simples constatação de quem efetuou o depósito ou a demonstração da transferência de recursos não basta para justificar a origem dos recursos ingressados na conta corrente.

Se o contribuinte alega terem sido tais valores decorrentes de reembolso de despesas, deveria apresentar documentos que comprovassem os efetivos dispêndios correspondentes aos valores supostamente reembolsados. No entanto, não há nos autos quaisquer documentos que possam comprovar a existência das despesas de sua família supostamente incorridas que teriam dado origem aos reembolsos.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

Ano Calendário de 2001:

- **Rendimentos do cônjuge:**

O contribuinte aduz neste ponto que teria sido depositado em suas contas correntes o montante de R\$ 11.029,96, decorrentes de valores recebidos por sua esposa Sra. Sarah Ferracuti Viana (CPF 042.623.616-59) durante o ano-calendário de 2001.

No entanto, não há qualquer documento hábil e idôneo que demonstre que tais valores recebidos pela Sra. Sarah Ferracuti Viana tenham efetivamente ingressado nas contas correntes do contribuinte.

Muito embora haja na DAA de fls. 350/352, apresentada pelo recorrente, menção às informações prestadas pelo cônjuge em Declaração de Ajuste Anual própria a alegação do contribuinte é totalmente descabida.

Isto porque, não basta a alegação de forma genérica sem que hajam documentos que comprovem a origem dos depósitos de forma individualizada. Ademais, o recorrente sequer relaciona quais depósitos teriam origem no valor recebido por sua esposa. Não há qualquer prova nos autos que a esposa tenha recebido seus rendimentos no ano-calendário de 2001 por meio de depósitos bancários efetuados na conta corrente do contribuinte.

Ademais, verifico que o recorrente não apresenta qualquer tipo de comprovação de repasse destes valores à sua esposa, visto que nos termos alegados, se efetivamente ingressados em sua conta corrente, tais recursos não lhe pertenceriam, devendo ser repassados ao respectivo titular.

Portanto, diante da total falta de comprovação das alegações, não merece ser acolhida a argumentação do recorrente neste ponto.

Entrada de numerário proveniente da venda de uma moto:

O recorrente alega que parte dos depósitos ocorridos no ano-calendário de 2001 seria decorrente de valores provenientes da venda de um veículo no montante de R\$ 12.000,00, que teriam sido vertidos em depósitos, devendo ser deduzidos do montante apurado do crédito para o respectivo ano-calendário.

Para tanto o recorrente aponta a venda de uma motocicleta CB 500 ano 2001 pelo valor de R\$ 12.000,00 em 19/12/2001, conforme recibo de venda de fls. 148.

Entretanto, em que pese a demonstração das vendas ocorridas, não há qualquer relação de pertinência entre o produto da venda do veículo em voga e aqueles valores depositados na conta corrente do contribuinte e considerados pela autoridade fiscal como sendo de origem não comprovada, conforme demonstrativos de fls. 176/180.

Observando o demonstrativo às fls. 176, nota-se que em dezembro de 2001 o total dos depósitos somou R\$ 1.533,72. Ou seja, em valor inferior aquele decorrente da venda aduzida.

Ressalto que no caso não se trata de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto em que o contribuinte apresenta comprovação de recursos e aplicações de valores. Aqui a infração é a de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, em que há de se esclarecer de forma definitiva a origem de cada um dos depósitos questionado pelo Fisco.

Com efeito, não merece acolhimento as argumentações trazidas pelo contribuinte. A uma porque na respectiva data em que ocorreu a venda do veículo acima mencionado não existem nos demonstrativos quaisquer depósitos correspondentes ao valor da



alienação. A duas porque o contribuinte não mencionou em suas razões recursais quais os depósitos estariam relacionados com o montante total da venda, alegando de forma genérica que o montante da venda deveria ser considerado como comprovação da origem dos recursos para o respectivo ano-calendário. Sendo assim, nos termos já expostos, tais documentos não fazem prova da origem dos depósitos questionados.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

- **Depósitos em duplicidade – Banco Safra S/A – poupança plus – conta corrente 13-001156-4.**

O recorrente alega ter sido considerado pela autoridade fiscal valores em duplicidade. No entanto, analisando os demonstrativos de fls. 176/180, os quais trazem os valores que efetivamente foram considerados para fins de determinação dos depósitos de origem não comprovada, verifica-se que tais depósitos apontados pelo recorrente não foram relacionados pela autoridade fiscal.

Nota-se que os únicos valores considerados para fins de tributação na conta corrente Poupança Plus – 13-001156-4 – Banco Safra S/A (fls. 180) foram os seguintes: R\$ 150,00 em 25/01/2002; R\$ 655,40 em 26/04/2002; R\$ 50,00 em 31/05/2002; 495,00 em 10/07/2002; 110,00 em 10/10/2002.

Com efeito, não há qualquer fundamento a argumentação do recorrente, posto que os valores aduzidos como depósitos considerados em duplicidade, não constam da relação dos depósitos de origem não comprovada que compuseram o montante oferecido à tributação, tendo tais argumentações sido acolhidas em sede de fiscalização pela autoridade fiscal.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

- **Depósitos incorretamente considerados – Banco Safra S/A – poupança dinâmica – conta corrente 03-001291-9.**

O recorrente alega ter sido considerado pela autoridade fiscal valores em duplicidade. No entanto, analisando os demonstrativos de fls. 176/180, os quais trazem os valores que efetivamente foram considerados para fins de determinação dos depósitos de origem não comprovada, verifica-se que tais depósitos apontados pelo recorrente não foram relacionados pela autoridade fiscal.

Nota-se que os únicos valores considerados para fins de tributação na conta corrente Poupança Dinâmica – 03-001291-9 – Banco Safra S/A (fls. 180) foram os seguintes: R\$ 30.367,02 em 21/06/2000; R\$ 19.680,00 em 17/07/2000; R\$ 147,91 em 17/08/2000; 148,49 em 18/09/2000.

Com efeito, não há qualquer fundamento a argumentação do recorrente, posto que os valores aduzidos como depósitos considerados incorretamente, não constam da relação dos depósitos de origem não comprovada que compuseram o montante oferecido à tributação, tendo tais argumentações sido acolhidas em sede de fiscalização pela autoridade fiscal.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

Ano Calendário de 2002:

- **Entrada de numerário proveniente de venda de veículos:**

O recorrente alega que parte dos depósitos ocorridos no ano-calendário de 2002 seria decorrente de valores provenientes da venda de veículos no montante de R\$ 75.000,00, que teriam sido vertidos em depósitos, devendo ser deduzidos do montante apurado do crédito para o respectivo ano-calendário.

Para tanto o recorrente aponta a venda de uma caminhonete Ford Ranger ano 2000 pelo valor de R\$ 37.000,00 em 01/11/2002, conforme recibo de venda de fls. 152, bem como a venda de uma caminhonete Ranger ano 1998, pelo valor de R\$ 38.000,00, em 23/07/2002, conforme recibo de venda de fls. 149.

Entretanto, em que pese a demonstração das vendas ocorridas, não há qualquer relação de pertinência entre o produto da venda dos veículos em voga e aqueles valores depositados na conta corrente do contribuinte e considerados pela autoridade fiscal como sendo de origem não comprovada, conforme demonstrativos de fls. 176/180.

Observando o demonstrativo às fls. 176, nota-se que em novembro de 2002 o total dos depósitos somou R\$ 7.559,66. Já em julho do mesmo ano calendário houve depósitos no valor total de R\$ 2.957,00. Ou seja, em valores bastante inferiores aqueles decorrentes das vendas aduzidas e sem qualquer correlação demonstrada.

Ressalto que no caso não se trata de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto em que o contribuinte apresenta comprovação de recursos e aplicações de valores. Aqui a infração é a de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, em que há de se esclarecer de forma definitiva a origem de cada um dos depósitos questionado pelo Fisco.

Com efeito, não merece acolhimento as argumentações trazidas pelo contribuinte. A uma porque nas respectivas datas em que ocorreram as vendas dos veículos acima mencionados não existem nos demonstrativos quaisquer depósitos correspondentes aos valores das alienações. A duas porque o contribuinte não mencionou em suas razões recursais quais os depósitos estariam relacionados com os montantes totais das vendas, alegando de forma genérica que o montante das vendas deveria ser considerado como comprovação da origem dos recursos para o respectivo ano-calendário. Sendo assim, nos termos já expostos, tais documentos não fazem prova da origem dos depósitos questionados.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

- **Depósitos em duplicidade – Banco Safra S/A – poupança plus – conta corrente 13-001156-4.**

O recorrente alega ter sido considerado pela autoridade fiscal valores em duplicidade. No entanto, analisando os demonstrativos de fls. 176/180, os quais trazem os valores que efetivamente foram considerados para fins de determinação dos depósitos de origem não comprovada, verifica-se que tais depósitos apontados pelo recorrente não foram relacionados pela autoridade fiscal.

Nota-se que os únicos valores considerados para fins de tributação na conta corrente Poupança Plus – 13-001156-4 – Banco Safra S/A (fls. 180) foram os seguintes: **R\$ 150,00 em 25/01/2002; R\$ 655,40 em 26/04/2002; R\$ 50,00 em 31/05/2002; 495,00 em 10/07/2002; 110,00 em 10/10/2002.**



Com efeito, não há qualquer fundamento a argumentação do recorrente, posto que os valores aduzidos como depósitos considerados em duplicidade, não constam da relação dos depósitos de origem não comprovada que compuseram o montante oferecido à tributação, tendo tais argumentações sido acolhidas em sede de fiscalização pela autoridade fiscal.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

- **Depósito considerado de forma indevida – estorno de saque e transferências entre contas do mesmo titular– Banco Safra S/A – poupança plus – conta corrente 001291-9.**

O recorrente alega ter sido considerado pela autoridade fiscal um valor de R\$ 15.548,00 no dia 18/06/2002, sendo que se trata de estorno de saque indevido, e que por erro da instituição bancária, foi efetuado outro estorno no mesmo valor em 19/06/2002.

No entanto, analisando os demonstrativos de fls. 176/180, os quais trazem os valores que efetivamente foram considerados para fins de determinação dos depósitos de origem não comprovada, verifica-se que o mencionado depósito não foi relacionado pela autoridade fiscal como valor tributável.

Nota-se que os únicos valores considerados para fins de tributação na conta corrente Poupança Plus – 001291-9 – Banco Safra S/A (fls. 180) foram os seguintes: R\$ 782.317,27 em 03/01/2000; R\$ 3.632,00 em 19/10/2000; R\$ 15.000,00 em 23/05/2002; 10.069,87 em 10/09/2002; 33.455,00 em 02/10/2002; R\$ 29.886,00 em 02/10/2002.

Com efeito, não há qualquer fundamento a argumentação do recorrente, posto que os valores aduzidos como depósitos considerados de forma indevida, não constam da relação dos depósitos de origem não comprovada que compuseram o montante oferecido à tributação, tendo tais argumentações sido acolhidas em sede de fiscalização pela autoridade fiscal.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

- **Depósitos considerados de forma indevida – transferência entre contas – Banco Safra S/A – poupança dinâmica – conta corrente 13-001156-4.**

O recorrente alega ter sido considerado pela autoridade fiscal valores indevidamente em relação à referida conta corrente, posto que os depósitos tratam-se na realidade de transferência de valores entre contas correntes do mesmo titular. No entanto, analisando os demonstrativos de fls. 176/180, os quais trazem os valores que efetivamente foram considerados para fins de determinação dos depósitos de origem não comprovada, verifica-se que tais depósitos apontados pelo recorrente não foram relacionados pela autoridade fiscal.

Nota-se que os únicos valores considerados para fins de tributação na conta corrente Poupança Dinâmica – 13-001156-4 – Banco Safra S/A (fls. 180) foram os seguintes: R\$ 6.209,00 em 29/10/2001; R\$ 341,00 em 29/10/2001; R\$ 135,00 em 29/10/2001; 5.000,00 em 16/11/2001; 1.186,49 em 22/02/2002.

Com efeito, não há qualquer fundamento a argumentação do recorrente, posto que os valores aduzidos como depósitos considerados de forma indevida, não constam da relação dos depósitos de origem não comprovada que compuseram o montante oferecido à

tributação, tendo tais argumentações sido acolhidas em sede de fiscalização pela autoridade fiscal.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

- **Depósitos considerados de forma indevida - Banco Safra S/A – conta corrente 13-001156-4:**

O recorrente alega ter sido considerado pela autoridade fiscal valores indevidamente na referida conta corrente, alegando diversas inconsistências. No entanto, analisando os demonstrativos de fls. 176/180, os quais trazem os valores que efetivamente foram considerados para fins de determinação dos depósitos de origem não comprovada, verifica-se que tais depósitos apontados pelo recorrente não foram relacionados pela autoridade fiscal.

Nota-se mais especificamente que às fls. 178/179, nenhum dos depósitos apontados pelo recorrente como sendo indevidos constam das planilhas elaboradas pela autoridade fiscal para fins de lançamento.

Com efeito, não há qualquer fundamento a argumentação do recorrente, posto que os valores aduzidos como depósitos considerados indevidamente, não constam da relação dos depósitos de origem não comprovada que compuseram o montante oferecido à tributação, tendo tais argumentações sido acolhidas em sede de fiscalização pela autoridade fiscal.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

- **Transferências de valores provenientes de Nilton Nunes Martins – CPF 060.874.266-04 e de Maria Cristina Martins – CPF 796.352.616-91.**

O contribuinte relaciona diversos valores depositados em suas contas correntes os quais seriam provenientes de transferências efetuadas por seus pais para suas respectivas contas correntes.

Tais valores apontados pelo recorrente são os seguintes: R\$ 124.570,00 em 03/09/2002 (fls. 467); R\$ 682,00 em 30/10/2002 (fls. 469); R\$ 10.069,87 em 10/09/2002 (fls. 471); R\$ 33.455,00 em 02/10/2002 (fls. 473); R\$ 29.886,00 em 02/10/2002 (fls. 470).

Porém, conforme já explanado em situações semelhantes acima, o contribuinte deve comprovar a origem dos recursos, isto significa que deve apresentar o motivo do recebimento de tais montantes em suas contas correntes.

Ou seja, há que se apresentar documentação hábil e idônea que provem a que título os recursos ingressaram em suas contas correntes, se a título de mútuo, doação ou outro tipo de operação. Ressalto que no caso o contribuinte sequer menciona a que título tais recursos foram depositados em sua conta corrente.

Nesse passo é de se ter em consideração que a transferência de recursos, ainda que demonstrado que ocorreu entre pessoas da mesma família, não justifica a origem dos recursos depositados. Ou seja, não é pelo fato do pai transferir valores ao filho e vice-versa que o fato gerador do imposto de renda deixou de ocorrer. Para tanto, haveria que se afastar a



incidência do imposto de renda mediante a demonstração clara de que a natureza da operação não enseja a tributação nos termos previstos na legislação tributária. Do contrário, ainda que os valores sejam comprovadamente transferidos de pai para filho, esclareço que para fins de tributação não há qualquer distinção se tivessem sido recebidos de terceiros, posto que não há a determinação da natureza jurídica do negócio havido entre as partes, remanescendo ao contribuinte, portanto, a necessidade de justificar o ingresso dos recursos em suas contas correntes, o que não ocorreu no caso em tela.

Compulsando os autos, não encontro qualquer documento que capaz de demonstrar a efetiva origem dos valores depositados nas contas correntes apontadas pela autoridade fiscal e rebatidas neste ponto pelo recorrente, de forma que, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, somente serão excluídos da tributação os depósitos cuja origem o contribuinte lograr êxito em comprovar.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

• **Dos valores contestados a título de liquidação de SWAP e demais valores indevidamente considerados pela autoridade fiscal:**

O recorrente argumenta que os depósitos abaixo discriminados teriam sido considerados indevidamente pela autoridade fiscal como depósitos de origem não comprovada na conta corrente poupança plus nº 001291-9 – Banco Safra S/A:

- R\$ 664,47 - Poupança Plus 001291-9 – Banco Safra S/A;
- R\$ 37,90 – Poupança Plus 001291-9 – Banco Safra S/A;
- R\$ 25.179,17 - Poupança Plus 001291-9 – Banco Safra S/A;
- R\$ 40.460,36 - Poupança Plus 001291-9 – Banco Safra S/A;
- R\$ 81.433,22 - Poupança Plus 001291-9 – Banco Safra S/A;
- R\$ 10.605,33 - Poupança Plus 001291-9 – Banco Safra S/A;
- R\$ 105.428,14 - Poupança Plus 001291-9 – Banco Safra S/A;

Contudo, nota-se que os únicos valores considerados para fins de tributação na conta corrente Poupança Plus – 001291-9 – Banco Safra S/A (fls. 180) foram os seguintes: R\$ 782.317,27 em 03/01/2000; R\$ 3.632,00 em 19/10/2000; R\$ 15.000,00 em 23/05/2002; 10.069,87 em 10/09/2002; 33.455,00 em 02/10/2002; R\$ 29.886,00 em 02/10/2002.

Com efeito, não há qualquer fundamento a argumentação do recorrente, posto que os valores aduzidos como depósitos considerados indevidamente como de origem não comprovada, não constam da relação dos depósitos de origem não comprovada que compuseram o montante oferecido à tributação, tendo tais argumentações sido acolhidas em sede de fiscalização pela autoridade fiscal.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

Da multa de Ofício:



O recorrente contesta a aplicação da multa de ofício de forma qualificada nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, tendo sido aplicada no percentual de 150%, em decorrência da constatação de conduta dolosa por parte da autoridade fiscal.

Nesse passo, de imediato exponho meu entendimento no sentido de que não há de ser imputada no caso em análise ação dolosa ao recorrente. Isto porque, o dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção crimínosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Inaplicável, portanto, a multa qualificada prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/1964 e artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, nos casos de simples omissão de rendimentos. Entendo que as justificativas trazidas pela autoridade fiscal não são suficientes para ensejar a aplicação da multa qualificada. Ademais, ressalto que a ação fiscal visa justamente a apuração de eventuais distorções entre as informações declaradas pelo contribuinte em cotejamento com aquelas efetivamente constatadas ao longo da fiscalização.

Desta forma, não há que se tomar como base para a aplicação da multa qualificada a simples constatação de omissão de rendimentos. Se assim o fosse, a uma vez constatadas inconsistências nas DAA dos contribuintes em quaisquer casos ensejaria a aplicação da multa qualificada, sendo que esta não é a interpretação a ser dada aos comandos normativos que regulam a matéria em voga.

Este, inclusive, é o entendimento exarado na Súmula editada por E. CARF e por outras decisões proferidas em casos análogos. Vejamos:

Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Entendimentos semelhantes também já foram proferidos por este E. CARF quanto à aplicação da multa qualificada em casos de verificação de acréscimo patrimonial a descoberto. Vejamos:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - OPERAÇÕES BANCÁRIAS NO EXTERIOR - ILEGITIMIDADE PASSIVA - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador.” (Ac. mv. 4ª Sessão de 26/06/2008. Quarta Câmara, Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes 1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso

Cito ainda outra jurisprudência deste E. CARF, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 104-22.619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, *verbis*:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO 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.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Recurso parcialmente provido. Grifamos

Com efeito, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo.

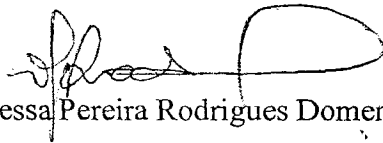
No caso, a simples omissão de rendimentos não é capaz de, por si só, caracterizar o dolo, a fraude ou a simulação, sendo que repiso que as justificativas trazidas pela

autoridade fiscal, às fls. 12/13, não são suficientes para caracterizar o dolo mencionado, nos termos acima alinhavados.

Sendo assim, é de rigor o afastamento da aplicação da multa qualificada de 150% para todos os períodos apurados na ação fiscal, ou seja, afastar a multa qualificada para os anos-calendário de 2000 a 2002, devendo-se reduzi-la ao percentual de 75%, haja vista a inexistência do dolo alegado pela autoridade fiscal.

Pelo exposto **DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO** do contribuinte apenas para reduzir a multa qualificada de 150% para 75% para todos os períodos do auto de infração, mantendo-se no mais o lançamento de ofício, bem como decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 30 de outubro de 2009.



Vanessa Pereira Rodrigues Domene