



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

Processo nº 10821.000379/2007-22
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.648 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente WAGNER TEIXEIRA DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

AUTO DE INFRAÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. MOVIMENTAÇÃO DE CONTA BANCÁRIA EM NOME PRÓPRIO. LANÇAMENTO NO NOME DO TITULAR DA CONTA.

Incabível a alegação de ilegitimidade passiva, quando restar comprovado nos autos o uso de conta bancária em nome próprio, para efetuar a movimentação de valores tributáveis, situação que torna lícito o lançamento sobre o próprio titular da conta.

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

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

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

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

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas

presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

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

Relatório

WAGNER TEIXEIRA DE OLIVEIRA, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 124.738.648-10, com domicílio fiscal na cidade de São Sebastião – Estado de São Paulo, à Rua Valeriano dos Santos, nº 560 – Bairro Boissucanga, jurisdicionado a Inspeção da Receita Federal do Brasil em São Sebastião - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância (fls. 126/130), prolatada pela Décima Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 137/139.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 04/07/2007, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 106/112), com ciência através de AR, em 16/07/2007 (fls. 115), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 394.884,65 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002.

Da ação fiscal resultou a constatação de 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. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação de Infrações (fls. 103/105), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a ciência do Termo de Início de Fiscalização deu-se em 05/02/2007, por via postal (fls. 06). Em virtude do não atendimento pelo contribuinte, em 28/02/07 foi expedido um Termo de Reintimação (fls. 07), com ciência efetuada em 05/03/2007 (fls. 08);

- que, em 9/3/2007, o Contribuinte forneceu os extratos bancários, em meio impresso, referentes As contas correntes mantidas no Banco do Brasil, Citibank e Bradesco, relativos ao ano calendário de 2002 (fls. 10 a 62). Quanto à origem dos recursos, o Contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos;

- que os demais créditos efetuados nas contas mantidas nos bancos relacionados acima se referiam na sua grande maioria a operações da empresa JOSÉ TEIXEIRA BOISSUCANGA, CNPJ 71.040.240/0001-68;

- que em relação ao informado no item ii, o Contribuinte alega que a empresa referida pertencia a seu avô e que, em virtude de enfermidade do mesmo, foi levado a assumir os negócios. Alega também que a empresa foi encerrada em dezembro de 2002;

- que em meados de março o Contribuinte apresentou o informe de rendimentos do Banco do Brasil e Certidão da Câmara Municipal de São Sebastião acompanhada de ficha financeira (fls. 63 a 67). À época, foi solicitada e concedida nova prorrogação de prazo para apresentação dos demais documentos solicitados, bem como para a comprovação da origem dos recursos depositados em suas contas correntes (vide rodapé da fls. 63);

- que, em 09/04/2007, o Contribuinte forneceu os informes de rendimentos financeiros relativos ao ano calendário de 2002 do Banco Bradesco e do Citibank, bem como o extrato da caderneta de poupança do Banco Bradesco (fls. 68 a 78). Na ocasião, foi novamente solicitada e concedida outra prorrogação de prazo para a comprovação da origem dos recursos depositados em suas contas correntes;

- que conforme exigido pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os valores creditados nas contas correntes e na caderneta de poupança foram individualmente discriminados e submetidos ao Contribuinte, sob intimação, para comprovação da origem dos recursos, através de documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor com os créditos considerados. Como o contribuinte não forneceu os extratos bancários em meio magnético e nem apresentou a codificação adotada pela instituição financeira, a conciliação dos depósitos efetuados foi prejudicada, ficando a cargo do mesmo a indicação de possíveis inconsistências nos créditos considerados. A presunção imperiosa contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 foi devidamente levada ao conhecimento do Contribuinte, *in verbis*, no texto da intimação;

- que a resposta à intimação expedida em 17/04/2007 foi efetuada em 14/05/07 (fls. 87 a 89). O Contribuinte manteve a alegação de que os recursos depositados na conta corrente e na caderneta de poupança mantidas no Banco Bradesco seriam provenientes de operações comerciais da empresa JOSE TEIXEIRA BOISSUCANGA, encaminhando inclusive cópia do Recibo de Entrega da Declaração Anual Simplificada da empresa, referente ao ano-calendário 2002;

- que a alegação de que os créditos depositados no Banco Bradesco seriam oriundos de operações comerciais da empresa JOSE TEIXEIRA BOISSUCANGA não foi corroborada com documentos hábeis. A simples apresentação do Recibo de Entrega da Declaração Anual Simplificada do ano-calendário 2002 não fornece estribo a qualquer suposição de vínculo com os créditos bancários alinhados pela fiscalização. Observe-se ainda que os saldos mensais dos depósitos efetuados nesta conta, relativos aos meses de agosto a dezembro de 2002, ultrapassam a receita bruta declarada da empresa, conforme informações;

- que diante dos fatos apontados, à luz da legislação tributária pertinente, considerando que o Fiscalizado devidamente intimado não logrou comprovar a origem dos recursos auferidos, e considerando também que o Contribuinte não se manifestou em relação as duas últimas intimações para comprovação da origem dos recursos em comento, restou tipicamente caracterizada a ocorrência de omissão de rendimentos;

- que cumpre observar que o Contribuinte em apreço esteve anteriormente sob procedimento fiscal em relação ao IRPF do ano-calendário 2001, no qual também foram apurados créditos bancários cuja origem não foi comprovada. Apesar da ação fiscal precedente, o Contribuinte permaneceu omissos quanto à apresentação de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física — DIRPF referente ao ano-calendário 2002.

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 07/08/2007, a sua peça impugnatória de fls. 118/122, instruído pelos documentos de fls.

123/124, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que se trata de uma presunção legal relativa à existência de um nexo causal entre os depósitos efetuados e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a qual efetivamente não prevalece quando o contribuinte indica a origem dos créditos, conforme revela o próprio texto legal e a consolidada jurisprudência do Primeiro Conselho Contribuintes;

- que, no caso em tela, os Auditores, embora informados da origem dos depósitos, isto é, que se tratava da utilização da conta do autuado para movimentação financeira da pessoa jurídica CNPJ 051.365.108-03 — Jose Teixeira, firma individual de seu avô que adoeceu em 2001, vindo a falecer em 23.01.2003, tendo o estabelecimento comercial ficado sob a responsabilidade do autuado, consideraram que tal afirmação não foi corroborada com documentos hábeis porquanto os saldos mensais dos depósitos bancários ultrapassam a receita bruta declarada da empresa, nos meses de agosto a dezembro de 2002, não levando em conta que nos outros meses houve declaração de receita superior aos depósitos. O que o contribuinte pleiteia é que, indicando a origem, o procedimento fiscal seja o determinado pelo parágrafo 5º do mesmo artigo 42;

- que, por outro lado, embora informados da origem dos créditos na conta Bradesco S/A Agencia 2965-3 — CC 29.9, conforme histórico constante do próprio extrato bancário, tributaram como depósitos sem origem o valor de R\$ 53.538,07, referentes a Desconto Comercial, tributação não autorizada pela presunção legal do artigo 42. Operações que corroboram a alegação do autuado de que a conta era utilizada para abrigar o movimento financeiro da empresa de seu avô, tratando-se depósitos na Conta de Poupança de pequenos valores, característicos de pequeno negócio (mercadinho), conforme demonstrado pelos próprios autuantes na relação elaborada, onde figuram uma centena de cheques devolvidos, cujo maior valor é de R\$ 440,00. Se não se trata de pequeno comércio como alega o autuado, qual é a outra origem determinada pelos autuantes? Infelizmente, para autuado a somatória do exercício ultrapassou R\$ 80.000,00, pois, caso contrário os valores depositados, na sua quase totalidade não alcançam R\$ 12.000,00 e seriam desconsiderados. Aliás, um valor que ultrapassa R\$ 12.000,00, ou seja R\$ 19.733,00, depositado no Citibank, teve sua origem esclarecida em resgate de investimentos dos meses anteriores, conforme demonstrado no próprio extrato bancário, mas não foi descontado do valor tributado. E muito difícil decorridos 5 anos esclarecer depósitos de valores tão pequenos, amarrando-os as vendas da empresa, até pela desorganização e pelo caos advindos com a doença do avô e sua substituição. Amparados na presunção legal e mirando exclusivamente os extratos bancários os ilustres Auditores não aceitaram os esclarecimentos do contribuinte e não procederam a quaisquer diligências que levassem a conclusão de que os depósitos em causa teriam outra origem;

- que a Declaração Simplificada da empresa comprova a maior parte da origem dos recursos envolvidos nos depósitos considerados na conta poupança do Bradesco. Movimento da conta do Citibank tem a sua origem nos pequenos resgates de investimentos já existentes e o movimento da conta do Banco do Brasil, também pequeno, tem sua origem nos salários do autuado, em operações de crédito e troca de cheques para fazer face a gastos de pequena monta, não se tratando de "meras alegações". Portanto, não é o caso da aplicação da presunção legal, sobre os depósitos, sem qualquer outro parâmetro fiscalizatório, principalmente quando apontada a origem dos recursos, consoante jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

- que quanto ao "*modus operandi*" da parte financeira, a cargo do autuado que assumiu tal incumbência por uma questão de necessidade do avô que estava doente, ficando a parte operacional muitas vezes a cargo de outra pessoa, já que o contribuinte possuía outra atividade e para que não perdesse o controle do movimento, era necessário que o resultado das vendas fosse depositado na conta poupança da agência local e fossem sacados cheques para suprimento de caixa e pagamento aos fornecedores e outras pequenas despesas;

- que o Srs. Auditores intimaram o contribuinte a apresentar os extratos bancários em meio magnético, embora não exista tal obrigação legal estipulada no Regulamento do Imposto de Renda e não tendo o contribuinte logrado a obtenção de tal exigência, informam no Termo de Verificação de Infrações. "Como o contribuinte não forneceu extratos bancários em meio magnético e nem apresentou a codificação adotada pela instituição financeira, a conciliação dos depósitos efetuados foi prejudicada, ficando a cargo do mesmo a indicação de possíveis inconsistências nos créditos considerados.";

- que a Fiscalização que utiliza o parâmetro de depósitos bancários para programação e autuação e que tem a faculdade de intimar o sistema bancário para apresentação dos extratos em meio magnético e eliminar créditos oriundos de contas do mesmo contribuinte, escudada em um artigo de lei que autoriza admissão da presunção, não cuida de tomar quaisquer medidas e procedimentos para apurar correto valor tributável, deixando mais uma vez ao contribuinte o encargo de indicar possíveis inconsistências nos créditos;

- que, pior ainda, e de forma a demonstrar o tamanho das inconsistências existentes no mencionado lançamento no tocante à suposta "omissão de rendimentos", retirando-lhe qualquer certeza e segurança, é a constatação que sequer origens explícitas constantes dos extratos bancários anexados aos autos, relacionados pelos auditores, foram considerado para efeito do lançamento. Nesse sentido, os valores expressos nos extratos da Conta 2 da Agência 2965 do Bradesco, descritos como Desconto Comercial, no valor total R\$ 59.974,80 - R\$ 6.436,73 (cheques devolvidos) = R\$ 53.538,07, valor tributável considerado, novamente mera presunção, sem autorização legal para lançamento.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Décima Primeira Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o presente auto de infração foi devidamente fundamentado, constando claramente os fundamentos de fato e de direito na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, parte integrante do Auto de Infração e consta a descrição detalhada do fato gerador do imposto de renda da pessoa física. Observa-se, também, que o auto de infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o procedimento fiscal e o lançamento atendem todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade, ou a qualquer outro princípio constitucional;

- que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento;

- que é a própria lei definindo que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de receita ou de rendimentos;

- que a presunção em favor do Fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário;

- que é função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos do real beneficiário dos depósitos bancários (no caso, o contribuinte) e intimá-lo a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1.996, exatamente como fez o AFRFB no procedimento fiscal que acarretou a lavratura do auto ora combatido;

- que, todavia, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte, que apesar das regulares intimações, argumenta que a movimentação financeira das operações comerciais da empresa do seu avô foi feita em sua conta corrente, sem comprovar a vinculação dos depósitos bancários. Acertadamente, a fiscalização não acatou a alegação, como a seguir se justifica;

- que a alegação de que a movimentação financeira das operações comerciais da empresa indicada foi feita em sua conta não pode ser acatada. As contas correntes e poupança objeto da apuração tem como titular o autuado e não a empresa;

- que não demonstrou o defendente o vínculo entre os depósitos bancários em suas contas e a movimentação da empresa. A Declaração Anual Simplificada da empresa do seu avô, do ano calendário de 2002 não representa documentação hábil e idônea para comprovar a origem dos depósitos bancários apontados pela fiscalização. Tal entendimento consta expressamente consignado no Termo de Verificação de Infrações (fl. 103/105). Ressalte-se que a Receita Bruta declarada em 2002 (fl. 88) é inferior ao valor lançado pela fiscalização, exceto nos meses de fevereiro e junho, o que confirma a improcedência do argumento da defesa;

- que, assim sendo, não procede a alegação de que a origem explícita dos valores indicados como DESCONTO COMERCIAL devam ser excluídos do lançamento, pela sua comprovação. O defendente não apresenta comprovação hábil e idônea para que justifique a origem dos depósitos em sua conta corrente sob esta rubrica;

- que mesmo se assim não fosse, vale lembrar que as alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Acrescente-se que, conforme preceitua o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos que fundamentem os argumentos de defesa. Portanto, as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não eficazes;

- que ainda na esteira da análise da apresentação de comprovantes, atribui-se ao contribuinte o dever de até a expiração de o prazo decadencial guardar os correspondentes documentos de natureza fiscal que estiverem em seu poder, a fim de apresentá-los ao Fisco, quando e se por ele requisitado;

- que, destarte, não comprovada a origem dos recursos, tem a Autoridade Fiscal o poder/dever de autuar a omissão do valor dos depósitos bancários recebidos. 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 aplicável ao caso em espécie.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária ou o real beneficiário dos depósitos, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem não têm qualquer relevância na análise dos fatos alegados.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/04/2009, conforme Termo constante às fls. 133/135, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (28/04/2009), o recurso voluntário de fls. 137/139, sem instrução de documentos adicionais, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

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

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

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

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, arguindo, tão-somente, preliminar de ilegitimidade passiva sob o argumento de que os depósitos são provenientes de operações comerciais da empresa JOSE TEIXEIRA e, no mérito, tece considerações sobre a impossibilidade de se tributar por mera presunção.

No que se refere a preliminar de nulidade do lançamento, por ilegitimidade passiva, argüida pelo recorrente, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal em razão do lançamento ter sido realizado no nome da pessoa física de Wagner Teixeira de Oliveira e não no nome da empresa José Teixeira Boissunga, seu avô, cujo estabelecimento comercial estava sob a sua responsabilidade.

Nesse sentido, o recorrente, em sua defesa, argumentou que as contas correntes abertas em seu nome servia também para movimentar recursos depositados pela empresa que pertencia ao seu avô, empresa, que no ano de 2002, estava sob a sua responsabilidade.

Com todas as vênias, entendo, que o presente argumento deve ser rejeitado, pelos motivos que se seguem:

Não há dúvidas, da análise do presente processo, que o recorrente tenta se isentar da movimentação financeira gerada pelas respectivas contas bancárias de sua titularidade, sustentando a tese da ilegitimidade passiva.

Como visto, no presente processo, o suplicante, quer na impugnação, quer no recurso voluntário, limitou-se a perfilhar pontos de vista acerca da validade e da eficácia do lançamento, pertinentes aos procedimentos da fiscalização no curso da ação fiscal. Para ele, o lançamento é nulo pelos argumentos que desenvolveu.

A extremar-se o formalismo, como desejado pelo recorrente, a ação fiscal haveria de ter-se desenvolvido apenas em uma frente. Ou seja, junto à pessoa jurídica citada (empresa de seu avô). Porém, das peças processuais, observa-se que o suplicante foi intimado a comprovar documentalmente o alegado, apresentando documentos hábeis pertinentes, tais como escrituração contábil, notas fiscais de venda, vinculação entre as atividades das empresa e as receitas em questão, etc. Na ocasião, também, foi intimado a especificar detalhadamente as fontes produtoras dos rendimentos. Entretanto, não logrou identificar e comprovar a vinculação do faturamento da empresa com cada ingresso financeiro em sua conta corrente. Para ser franco, nesta fase inicial, nada apresentou. Não trouxe qualquer prova de que tais depósitos tenham sido efetivamente originados de tal pessoa jurídica e nem os documentos por ela emitidos para dar sustentação escritural a tais créditos.

Ora, não resta dúvidas, que só a pessoa jurídica estaria, em princípio, apta a comprovar os ingressos, recorrendo a seus assentamentos contábeis e respectivos documentos, assim como somente o próprio recorrente titular das contas correntes envolvidas poderia colher e fornecer os comprovantes relativos às operações ou negócios particulares de que participou e que deram, no seu entender, origem aos recursos utilizados nos depósitos bancários efetuados.

Entretanto, não é essa a prática que a jurisprudência administrativa testemunha. Pois como se sabe, desde remotíssima data tem-se entendido que a intimação deve ser feita ao próprio titular das contas bancárias, seja quanto à apresentação de documentação hábil e idônea seja quanto à origem dos recursos questionados.

Com efeito, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado. No caso, os elementos de prova, informações, etc., necessárias e suficientes para embasar o lançamento contra a titular das contas bancárias está nos autos.

Não tenho dúvidas de que a comprovação da origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não sendo possível à comprovação de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. Ou seja, esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada a origem de cada depósito individualmente, não servindo como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovado a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

Ora, observa-se que em nenhuma das fases do procedimento administrativo (fiscalização, impugnatória ou recursal), o recorrente anexou de maneira satisfatória e inquestionável, que a totalidade dos depósitos bancários realizados em contas bancárias de sua titularidade fossem de fato da pessoa jurídica com a qual o recorrente tinha estreitas relações de responsabilidade (empresa do avô, administrada pelo recorrente).

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

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

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

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado. Assim, não pode a contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do *in dubio pro reo*, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico. Eis que a confusão patrimonial, consistente na “mistura” dos recursos da pessoa jurídica e da pessoa física, é situação condenada pelo direito pátrio, consoante artigo 50 do Código Civil, e constitui abuso da personalidade jurídica.

Ressalte-se, ainda, que a compatibilidade e os registros extemporâneos na contabilidade da pessoa jurídica, embora inadmissível pelos princípios contábeis, até poderiam justificar a propriedade dos valores, desde que acompanhados de elementos contundentes de convicção de que a totalidade dos valores que transitaram por suas contas correntes era de titularidade da empresa posta em questão, no entanto, não é este o caso dos autos, já que a contribuinte nada de real apresentou.

É de se registrar, ainda, que todos os ingressos e saídas de recursos nas pessoas jurídicas devem estar sempre apoiados em documentos que demonstrem as aludidas operações, tanto em relação ao valor quanto à data. Os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margem à dúvida quanto à consistência das operações. Isto não foi feito no presente processo, nada foi apresentado pelo suplicante que pudesse orientar o julgador.

Não se vislumbra, pois, qualquer erro na eleição do sujeito passivo. Ou seja, está correta eleição do sujeito passivo na pessoa de Wagner Teixeira de Oliveira (o autuado), já que a mesmo foi a responsável pela administração de suas contas correntes, praticando as transações levantadas, mesmo que em alguns casos os depósitos pudessem estar vinculado à empresa citada da qual teve vínculo comercial, já que não houve, por parte do interessado, a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse de forma irrefutável o fato, restam somente alegações, que por si só, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária.

No mérito, através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que os depósitos foram realizados pela pessoa jurídica da qual tinha relacionamento comercial. Entende, ainda, que o lançamento não tem sustentação

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

Art. 42.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pode-se concluir, ainda, que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na

declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até

que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

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

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

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

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

Ora, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte, que apesar das regulares intimações, argumenta que a movimentação financeira das operações comerciais da empresa do seu avô foi feita em sua conta corrente, sem comprovar a vinculação dos depósitos bancários. Acertadamente, a fiscalização não acatou a alegação, como a seguir se justifica.

Como já se disse na análise da preliminar de ilegitimidade passiva de que a alegação de que a movimentação financeira das operações comerciais da empresa indicada foi feita em sua conta não pode ser acatada. As contas correntes e poupança objeto da apuração tem como titular o autuado e não a empresa. Não demonstrou o recorrente o vínculo entre os depósitos bancários em suas contas e a movimentação da empresa. A Declaração Anual Simplificada da empresa do seu avô, do ano calendário de 2002 não representa documentação hábil e idônea para comprovar a origem dos depósitos bancários apontados pela fiscalização. Tal entendimento consta expressamente consignado no Termo de Verificação de Infrações (fls. 103/105). Ressalte-se que a Receita Bruta declarada em 2002 (fl. 88) é inferior ao valor lançado pela fiscalização, exceto nos meses de fevereiro e junho, o que confirma a improcedência do argumento da defesa.

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

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

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

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

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

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

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

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

Para finalizar a redação do presente acórdão, cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos juros de mora lançados com base na taxa SELIC.

Quanto à multa de lançamento de ofício mantida é de se dizer, que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a

lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

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

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

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

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

(...).

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

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

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

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquela, é peça básica do processo fiscal.

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

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

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

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

Quanto à aplicação de multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam

interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício aplicada e dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

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

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

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

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio. Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

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

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático. Assim, não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, estas matérias (inconstitucionalidade de leis e juros moratórios com base na taxa SELIC) já estão pacificadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann