



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

**Processo nº** 10830.003992/2004-40  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-01.528 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de novembro de 2011  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** WLADIMIR CONCEIÇÃO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2000, 2001, 2002

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

**LOCAL DE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO**

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte (Súmula CARF nº 6).

DILIGÊNCIA/PERÍCIA FISCAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. Por outro lado, as perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Assim, a perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

#### GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. FRAÇÃO DE IMÓVEIS. LOTES. ALIENAÇÃO DO CONJUNTO DE LOTES.

A isenção do imposto de renda relativa ao ganho de capital auferido na alienação de imóvel, só contempla as alienações cujo valor seja de até R\$ 440.000,00, do único imóvel que o titular possua, individualmente, em condomínio ou em comunhão, desde que não tenha efetuado, nos últimos cinco anos, outra alienação a qualquer título, tributada ou não.

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

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

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

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

#### PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

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

#### 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.

---

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento 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.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

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).

Pedido de perícia rejeitado.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar o pedido de perícia e as preliminares suscitadas 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, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

WLADIMIR CONCEIÇÃO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 120.794.598-64, com domicílio fiscal na cidade de Paulínia – Estado de São Paulo, à Rua Bortolo Ferro, nº 561 – Bairro Vista Alegre, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 207/215, prolatada pela 3ª 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. 221/259.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 18/08/2004, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 10/19), com ciência através de AR, em 20/08/2004 (fls. 181), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.090.770,15 (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 aos exercícios de 200, 2001 e 2002, correspondente aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS**  
**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL:** Falta de recolhimento do imposto incidente sobre os ganhos de capital, referente à alienação de 40 lotes de terrenos, tudo conforme Termo de Constatação lavrado nesta data e que faz parte integrante do presente. Infração capitulada nos artigos 1º e 2º, da lei nº 8.134, de 1990; artigos 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988 e artigo 23, § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997.

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

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Constatação (fls. 04/09), entre outros, os seguintes aspectos:

- que nos autos do processo de quebra de sigilo bancário e de busca e apreensão nº 2002.38.03.002326-3, que tramita no TRF/4ª Região, Justiça Federal de Uberlândia/MG, contra a empresa UBERLÂNDIA DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO DO TRIÂNGULO LTDA., CNPJ 01.586.202/0001-20 e OUTROS, foi decretada a quebra de sigilo bancário do Sr. WLADIMIR CONCEIÇÃO, acima identificado, conforme cópia das fls. 03/08 e 250/251, do processo em questão;

- que requisitado pela Justiça Federal de Uberlândia, o UNIBANCO encaminhou os extratos bancários da c/c nº 113138-8, ag. 361, cujo primeiro titular é o Sr. WLADIMIR CONCEIÇÃO e a 2ª. Titular a Sra. ALINE CRISTINA FARIA CONCEIÇÃO. A Justiça Federal então encaminhou os extratos bancários à Secretaria da Receita Federal, para análise;

- que de posse dos extratos bancários, elaboramos PLANILHA 1, em anexo a TERMO DE INICIO DE FISCALIZAÇÃO lavrado em 27/11/2003, onde estão relacionados os depósitos/créditos da c/c em questão, já excluídos os cheques devolvidos, estornos de CPMF, créditos de empréstimos, bem como as devoluções de cheques depositados;

- que se verifica então que, apesar de todas as suas alegações, o contribuinte não apresentou nenhum documento que comprovasse a origem dos recursos. Não há, em sua resposta, nada que mostre a exata vinculação entre os **créditos** em conta (venda de combustíveis, pelo fiscalizado) e os **débitos** (compra de combustíveis, pelo fiscalizado);

- que em Termo de Intimação lavrado em 12/07/2004 observei ao fiscalizado que se o contribuinte informa que intermediava a realização de operações de compra e venda de combustíveis, de forma autônoma, logicamente que não faria isso gratuitamente, e sim com o auferimento de comissão de intermediação;

- que observei também que as declarações de imposto de renda pessoa física do contribuinte, nos anos-calendário de 1999 e 2000, quando o mesmo ainda não adquirira as quotas de capital social da empresa UBERLÂNDIA DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO DO TRIÂNGULO LTDA., CNPJ 01.586.202/0001-20 (contrato de compra e venda de quotas sociais assinado em 01 de março de 2001), informam, como principal fonte pagadora, essa mesma empresa;

- que da análise das 4 (quatro) cópias de cheques apresentados, pelo menos 3 (três) foram emitidos para essa mesma empresa. Sendo o contribuinte atualmente sócio da empresa e tendo, como parece indicar as cópias dos cheques, intermediado negócios da mesma empresa, em 1999 e 2000, não há como o contribuinte alegar que não tem como obter cópias de notas fiscais das operações;

- que se verifica no COMPROMISSO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA de 17 de fevereiro de 1999, apresentado pelo fiscalizado em 12 de abril de 2004, que o contribuinte adquiriu 40 (quarenta) lotes de terreno (lotes 001 a 030 da quadra H-36 e lotes 014 a 023 da quadra H-40), todos localizados no BALNEÁRIO JARDIM DA ILHA, município de Ilha Comprida, Comarca de Iguape, Estado de São Paulo, pelo valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), sendo R\$ 500,00 (quinhentos reais) para cada lote;

- que se verifica também no INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO E TRANSFERÊNCIA DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA datado em 16 de junho de 2000, apresentado pelo fiscalizado em 19 de abril de 2004, que o contribuinte vendeu os mesmos lotes, pelo valor de R\$ 130.000,00 (cento e trinta mil reais).

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 17/09/2004, a sua peça impugnatória de fls. 184/203, instruído pelos documentos de fls. 204/205, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que antes de entramos no mérito das ilegalidades do presente auto, mister se faz tecer alguns comentários acerca da elaboração do próprio auto de infração;

- que em que pese a necessidade do Estado em aumentar sua arrecadação tributária, isto não permite que seus agentes deixem de observar os mandamentos legais que regulam a fiscalização e a imposição de multas tributárias;

- que analisando a aplicação destes dispositivos no presente caso, vemos que um dos requisitos do Auto de Infração deixou de ser cumprido, qual seja, o mesmo foi lavrado fora do domicílio do defendente, local da verificação da falta. Não corresponde à realidade dos fatos a indicação, no corpo do auto, de que o mesmo teria sido lavrado no estabelecimento do defendente;

- que por mais que a Administração apure irregularidades fiscais praticadas pelos contribuintes, isto não lhe dá o direito de agir fora da lei. Portanto, como o presente auto foi lavrado sem respeito às devidas formalidades, cerceando o direito à defesa da defendente, o mesmo deverá ser considerado nulo de pleno direito;

- que segundo se pode aferir nos autos de infração lavrados, o defendente está sendo compelida ao pagamento de tributos em razão de uma suposta omissão de receita, caracterizada pela não comprovação das receitas/depósitos efetuados em instituição financeira;

- que, em primeiro lugar, é mister ser destacado que a fiscalização, para lavratura do auto de infração, tomou como base apenas as receitas e depósitos efetuados na conta corrente do defendente, desprezando, por completo, todas as saídas, os débitos em sua movimentação;

- que o defendente, durante os anos de 1999, 2000 e início de 2001, exercia o comércio autônomo de combustíveis, intermediando as operações realizadas entre distribuidoras e postos de combustíveis;

- que o defendente não auferiu, nos anos de 1999, 2000 e 2001, a renda apontada pela fiscalização. Isto porque os depósitos efetuados em sua conta corrente não constituíram acréscimo em seu patrimônio uma vez que foram consumidos, foram utilizados para pagamento das operações intermediadas pelo defendente. Portanto, a existência dos depósitos não pode ser entendida como fato gerador do tributo e, a simples somatória dos mesmos, base de cálculo para pagamento do imposto de renda;

- que o defendente, conforme comprovado por documentação acostada aos autos do procedimento fiscalizatório, procedeu à aquisição e venda de lotes de terreno. Na verdade o defendente adquiriu 40 lotes de terreno pelo valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais) cada, no ano de 1999. Posteriormente, em 2000, vendeu esses lotes pelo valor de R\$ 130.000,00 (cento e trinta mil reais). Auferiu, portanto, um ganho de capital de R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais);

- que durante o procedimento fiscalizatório, o defendente demonstrou que o conjunto dos lotes se constituía em um único imóvel, e não em vários de acordo com o número de lotes. Assim, por ser um imóvel, e o único imóvel de propriedade do defendente, o ganho de capital estaria isento de tributação;

- que, no entanto, a fiscalização entendeu que não haveria a isenção uma vez que o imóvel se constitui de 40 (quarenta) lotes de sorte que não é único, mas sim, correspondente a 40 (quarenta) imóveis. E mais, a isenção de bens de pequeno valor,

disciplinada na Instrução Normativa 84/01, também não poderia ser aplicada uma vez que o valor total do ganho de capital ultrapassa R\$ 20.000,00 (vinte mil reais);

- que os lotes adquiridos e vendidos pelo defendente constituem um único imóvel, e não 40 (quarenta) como afirmado pela fiscalização;

- que a movimentação financeira do defendente, com sucessivas entradas e saídas de capital, bem como documentos trazidos ao procedimento fiscalizatório, como as cópias dos cheques da empresa Uberlândia Distribuidora de Petróleo do Triângulo Ltda., denotam que a atividade realizada possuía caráter comercial;

- que o defendente entende que é absurda a alíquota de 75% a título de multa moratória, uma vez que nunca ocorreu fraude ou sonegação, tratando-se de divergência de interpretação. Assim, se alguma multa for devida esta será de 20%, uma vez que 75% é verdadeiro confisco;

- que o artigo 61, §3º da lei n.º 9.430/96, dispõe acerca da utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC - para cálculo dos juros de mora devidos quando não pagos os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Receita Federal nos prazos previstos na legislação tributária;

- que o defendente protesta, dede logo, pela produção de prova pericial que possa documentar, atestar que os valores entrados em sua conta corrente não correspondem à acréscimo patrimonial algum.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Terceira 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 quanto às alegações de inconstitucionalidade da multa de ofício de 75%, por ser confiscatória, e dos juros Selic, cabe esclarecer que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, não podem ser apreciadas as questões relativas à inconstitucionalidade ou à ilegalidade de leis. A autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da observância da norma legal a outros preceitos legais e ao disposto na Constituição;

- que o Princípio da Legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, exige que o agente público fique inteiramente preso ao enunciado da lei, não podendo dele se afastar, sob pena de violação ao próprio texto da Carta Magna. Some-se a isto o fato de que, tendo a lei passado pelo crivo do Presidente da República, chefe máximo do Poder Executivo, através de sanção, reconhecendo a constitucionalidade do seu teor, não cabe aos órgãos hierarquicamente subordinados contestar este ato e exprimir juízos sobre a obediência ou não da lei com a Constituição Federal;

- que quanto à expressão "*no local da verificação da falta*" mencionada no *caput* do art. 10, do PAF, não significa que o auto de infração deva ser lavrado no domicílio fiscal da pessoa física;

- que se firme que o local da verificação da falta prevista na legislação é onde a autoridade fiscal, com jurisdição no domicílio fiscal do contribuinte, baseando-se em

documentos e informações à sua disposição, apura o cometimento de infração fiscal pelo sujeito passivo. O art. 10, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, não está se referindo ao local onde a falta foi praticada Ou no endereço do fiscalizado, mas, onde foi constatada, que geralmente é no interior da própria repartição, onde se desenvolvem os trabalhos fiscais. Esta questão encontra-se, plenamente, pacificada no âmbito administrativo, sendo, inclusive objeto de súmula do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- que o lançamento com base em depósitos ou créditos bancários tem como fundamento legal o artigo 42 da lei 9.430 de 1996. Trata-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos contra o contribuinte titular da conta que não lograr comprovar a origem destes créditos;

- 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 vista à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações cabe ao contribuinte;

- que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei 9.430 de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não cabendo a "comprovação" feita de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. É de se ver, como já analisado acima, que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas;

- que dos autos verifica-se que nada foi apresentado pelo impugnante que tivesse o condão de comprovar quaisquer depósitos efetuados em sua conta corrente. Do mesmo modo, como não comprovado tratar-se os depósitos de negócios referentes a compra e venda de combustíveis, não há como atribuir aos depósitos caráter comercial e a tributação equiparada a pessoa jurídica;

- que quanto ao pedido de perícia, reputo desnecessária, haja vista que cabe ao contribuinte produzir as provas que refutem a presunção legal de omissão de rendimentos e que tais provas devem ser apresentadas com a impugnação. Não sendo necessários exames de qualquer perito em suas contas, nem respostas aos quesitos formulados para que o direito de defesa possa ser plenamente exercido;

- que o impugnante alega que a estaria isento do imposto apurado pelo ganho de capital na alienação dos quarenta lotes, haja vista tratar-se de apenas um imóvel por haver uma única matrícula no Cartório de Registro de Imóveis;

- que o artigo 29, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 1º de Outubro de 2001, que dispôs sobre a apuração de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, em seu artigo 24, I, prevê a exclusão do ganho de capital na alienação do único bem imóvel de valor até R\$ 440.000,00;



- que a questão restringe-se a saber se foram negociados quarenta imóveis ou apenas um como alega o impugnante. Este exame já foi feito por ocasião do lançamento e a autoridade fiscal assim relata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 09);

- que o que houve foi uma determinação judicial para que não fossem feitas matrículas específicas para cada lote; mas isso não retira dos lotes suas características individuais próprias, tratando-se, portanto, de imóveis separados;

- que havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, correta a aplicação.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001*

*PRELIMINAR - EXAME DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.*

*Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade ou constitucionalidade da legislação tributária, competência esta exclusiva do Poder Judiciário.*

*NULIDADE - LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO NA REPARTIÇÃO.*

*É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Após 1º de janeiro de 1997, com*

*a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.*

*GANHOS DE CAPITAL - EXCLUSÃO.*

*Apenas são excluídos os ganhos de capital sujeito à incidência do imposto quando decorrente da alienação do único imóvel que o titular possua, por valor igual ou inferior a R\$ 440.000,00 e desde que não tenha efetuado, nos últimos cinco anos, outra alienação, a qualquer título, tributada ou não.*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*Nos casos de lançamento de ofício, é aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição no caso de falta de pagamento ou*

*recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.*

*TAXA SELIC – INCIDÊNCIA.*

*Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.*

*Lançamento Procedente.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 04/04/2008, conforme Termo constante às fls. 216/218, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (05/05/2008), o recurso voluntário de fls. 221/259, 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, bem como se apurou omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

É de se observar, que houve autorização judicial para a quebra do sigilo bancário, conforme consta nos autos do processo de quebra de sigilo bancário e de busca e apreensão nº 2002.38.03.002326-3, que tramita no TRF/1 4ª Região, Justiça Federal de Uberlândia/MG.

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 nos anos-calendário questionados e que o ganho de capital apurado pela autoridade fiscal procede, já que o contribuinte possuía mais de um imóvel na data da alienação.

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 inicialmente as preliminares de nulidades do lançamento e, no mérito, questiona a aplicação da multa de ofício, taxa Selic e tece considerações sobre a impossibilidade de se tributar por mera presunção, já que entende que o lançamento efetuados sobre depósitos bancários devem demonstrar o acréscimo patrimonial, bem como somente com um trabalho de perícia é que se poderia chegar a uma conclusão sobre os depósitos bancários questionados. Por fim, solicita a realização de uma perícia.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, a exemplo de desrespeito ao princípio da busca da verdade material no procedimento e, conseqüentemente, da moralidade administrativa, uma vez que possuía a fiscalização outros meios para apurar a real verdade dos fatos ao invés de agir por simples presunção e imputar a responsabilidade da movimentação da conta bancária questionada para a ora recorrente, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

*A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.*

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

*A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, que o Auto de Infração foi lavrado fora do local indicado como sendo o domicílio do recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para o contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 10/19, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Taubaté - SP, cuja ciência foi através de AR e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de depósitos bancários sem que o recorrente comprovasse a respectiva origem destes recursos. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das movimentações financeiras pesquisadas.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

*Art. 59 - São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No que diz respeito ao pedido de diligência/perícia, só posso confirmar a negativa da decisão recorrida, já que, a princípio, a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal, não cabendo a determinação de diligência ou perícia de ofício para a busca de provas em favor do contribuinte.

Ora, o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº. 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

*Art. 16 – A impugnação mencionará:*

*(...).*

*IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

*§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

*(...).*

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

*§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.*

Como se verifica do dispositivo legal, o colegiado que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência ou perícia, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de Primeira Instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

É de se ressaltar, que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

As perícias destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal.

Ademais, descabe o pedido de perícia/diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal e busca de provas que são de competência exclusiva do recorrente.

Ora, o que se questiona nos autos desde o início do procedimento fiscal é a comprovação documental dos fatos. O recorrente somente alega que sua declaração reflete a real situação de seu patrimônio e nada comprova, quer transferir o ônus da prova, que é de sua responsabilidade, para a responsabilidade da autoridade fiscal.

No que diz respeito ao ganho de capital, a decisão recorrida entendeu que muito embora preenchesse os demais requisitos, o recorrente possuía, à época, 40 lotes

(imóveis separados). Sendo que a alienação foi realizada pela totalidade dos lotes, ou seja, que o contribuinte na verdade alienou quarenta imóveis e por essa razão não poderia beneficiar-se da isenção prevista para o ganho de capital na alienação de único imóvel.

A matéria em pauta, encontra-se regida pelo artigo 23 da Lei nº 9.250 de 1995, pelo artigo 122, inciso II do RIR/99 e também pelo artigo 24 da Instrução Normativa SRF nº 48/98 que dispõe:

*Art. 24- Na determinação do ganho de capital sujeito à incidência do imposto serão excluídos os ganhos de capital decorrentes da:*

*I- alienação, por valor igual ou inferior a R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), do único imóvel que o titular possuía, individualmente, em condomínio ou em comunhão, desde que não tenha efetuado, nos últimos cinco anos, outra alienação a qualquer título tributado ou não.*

Compulsando os autos, verifica-se no Compromisso Particular de Compra e Venda datado de 17 de fevereiro de 1999, apresentado pelo próprio recorrente, onde consta, de forma clara, que o mesmo adquiriu 40 (quarenta) lotes de terreno (lotes 001 a 030 da quadra H-36 e lotes 014 a 023 da quadra H-40), todos localizados no Balneário Jardim da Ilha, município de Ilha Comprida, Comarca de Iguape, Estado de São Paulo, pelo valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), sendo R\$ 500,00 (quinhentos reais) para cada lote. Por outro lado, verifica-se, ainda, no Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Compromisso de Compra e Venda datado em 16 de junho de 2000, que o recorrente vendeu os mesmos lotes, pelo valor de R\$ 130.000,00 (cento e trinta mil reais). Resta claro que o recorrente auferiu um ganho de capital de R\$ 110.000,00, correspondente à diferença entre o valor de venda e o de compra, dos 40 lotes de terreno.

Assim sendo, a alegação do contribuinte de que o referido ganho de capital seria rendimento isento em razão de ser o único imóvel do mesmo, não procede, uma vez que se trata de 40 lotes, ou seja, 40 imóveis. Da mesma forma, não se aplica a isenção de bens de pequeno valor, uma vez que o valor do conjunto de bens (R\$ 130.000,00) é superior a R\$ 20.000,00.

Do exposto se colhe que, efetivamente, por ocasião da alienação do imóvel objeto da presente procedimento, o recorrente possuía outros imóveis, estando portanto correta a decisão recorrida, não merecendo assim qualquer reparo.

Quanto ao mérito da omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários não justificados, verifica-se que através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que todos os depósitos bancários que transitaram em suas contas correntes tem origem justificada. 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, bem como a matéria já foi definida pela Súmula nº 182 do TRF.

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



falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

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

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

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

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

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

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

Com efeito, a convergência do fato 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 n.º 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:*

*Art. 42.*

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pode-se concluir, ainda, que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o

contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar rendimentos tributáveis ou não. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

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

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

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

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

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

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

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

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao 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.

Dos autos verifica-se que nada foi apresentado pelo impugnante que tivesse o condão de comprovar quaisquer depósitos efetuados em sua conta corrente. Do mesmo modo, como não comprovado tratar-se os depósitos de negócios referentes a compra e venda de combustíveis, não há como atribuir aos depósitos caráter comercial e a tributação equiparada a pessoa jurídica.

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

Alega o recorrente que os valores creditados e debitados em sua conta corrente, não traduzem efetivamente aumento patrimonial (base de cálculo do imposto de Renda) tendo em vista, tratar-se de compra e venda de combustíveis, os quais nem sempre implicam em ganho, em razão da baixa margem de lucros.

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 vênia, é se eleger como sujeito passivo, principalmente para fins de gozar de tributação minorada pelo imposto de renda, tudo



o que, “*latu sensu*”, todo o contribuinte entenda ser conveniente para si e quando estiver com vontade de fazê-lo.

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

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

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

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

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, a 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 aquele, é peça básica do processo fiscal.*

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

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

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

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da 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

Processo nº 10830.003992/2004-40  
Acórdão n.º **2202-01.528**

**S2-C2T2**  
Fl. 15

---

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 indeferir o pedido de perícia e rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann