MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	10945.003187/2006-91
Recurso nº	157.519 Voluntário
Matéria	IRPF
Acórdão nº	104-23.647
Sessão de	17 de dezembro de 2008
Recorrente	NORADI EVANGELISTA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto 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 - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento

de ofício, para exigi-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 Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - 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 1º CC nº 4).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NORADI EVANGELISTA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência à multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

NELSON MALLMANN

Relator

FORMALIZADO EM: 16 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad.

Relatório

NORADI EVANGELISTA, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 716.684.469-87, com domicílio fiscal na cidade de Foz do Iguaçu, à Rua Tapajós, nº 658 - Bairro Campos do Iguaçu, jurisdicionado a DRFB em Foz do Iguaçu - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 272/279, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 284/306.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 29/09/06, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 202/213), com ciência através de AR, em 05/02/07 (fls. 222), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 265.918,34 (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, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 2005 e 2006 correspondente aos anos-calendário 2004 e 2005, 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 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VINCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA: omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos artigos 1° ao 3° e §§, da Lei nº 7.713, de 1988 e artigos 1° ao 3°, da Lei nº 8.134, de 1990.

2 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos artigos 1° ao 3° e §§ e 8°, da Lei nº 7.713, de 1988 e artigos 1° ao 4°, da Lei nº 8.134, de 1990.

3 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos artigos 1° ao 3° e §§, da Lei nº 7.713, de 1988 e artigos 1° e 2°, da Lei nº 8.134, de 1990.

4 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA: omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos 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, conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada

no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997, alterado pela Lei nº 10.637, de 2002; e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

5 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c artigos 43 e 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 198/201, entre outros, os seguintes aspectos:

- que de posse da documentação, e após analise da mesma, foi elaborada a Relação dos Depósitos/Créditos apurados, do Banco do Brasil S.A., Unibanco e Itaú S.A., e encaminhada ao contribuinte através da Intimação nº 235/2006, para analise, conferência, correção ou complementação de valores ou datas, acompanhada de documentação comprobatória (fls. 69/79);

- que quando da entrega de parte da documentação, o contribuinte ficou de apresentar os demais documentos por nós solicitados através da Intimação 88/06, mas como já se passara tempo suficiente para que o mesmo providenciasse os documentos restantes e não tendo havido a entrega dos mesmos, através da Intimação 242/06, o intimamos a apresentar os extratos bancários de toda e qualquer movimentação financeira efetuada nas instituições financeiras ali especificadas. Também o intimamos a apresentar a Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física relativa ao exercício 2006, ano-calendário 2005, pois o contribuinte se encontrava omisso;

- que em 19/09/2006, o contribuinte apresenta os extratos solicitados (fls. 86 a 164), cópia da Declaração de Ajuste Anual 2006 (fls. 13/16), Nota Fiscal de Zacarias Veículos Ltda, referente à aquisição de veículo GM/Astra, ano 2005 (fls. 165) cédula de crédito bancário Banco GM para financiamento de parte do veículo adquirido (fls. 166/168), comprovantes de pagamento de financiamento de imóvel, emitidos pela Caixa Econômica Federal (fls. 169) e autorização para transferência de veículos, referente à venda do veículo Gol 1.6, ano 2000, em 28/06/2005 (fls. 173). Em relação às contas correntes dos Bancos Santander, do Brasil, Itaú e Unibanco, o contribuinte alega que as mesmas foram utilizadas para o exercício profissional, quando clientes do contribuinte, que o contratavam para realizar translados turísticos, depositavam em sua conta-corrente os valores necessários para compras no exterior (Paraguai e Argentina), bem como para despesas no Brasil relacionados aos serviços de Turismo. Alega ainda com tais valores efetuava os pagamentos das despesas de seus clientes, restando uma bonificação o percentual de 8,38% (fls. 82/84);

- que tais alegações não foram comprovadas com documentação hábil e idônea, os valores informados pelo contribuinte não estão de acordo com os extratos apresentados e o mesmo não faz qualquer menção a conta-corrente mantida no Banespa, que totaliza no ano de 2005 (apenas neste Banco), o valor de R$ 85.862,56. Não restando, portanto comprovada a origem dos depósitos bancários;

- que foram elaborados os Fluxos de Caixa Mensal, Demonstrativo da Variação Patrimonial a Descoberto, onde se verificou, no exercício 2005, ano-calendário 2004, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado no Fluxo de Caixa Mensal, em anexo (fls. 196);

- que tendo sido a Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda do exercício 2006, entregue após iniciado o procedimento de fiscalização e após o prazo para entrega, ou seja, 28/04/2006, os rendimentos omitidos serão tributados e o imposto devido será objeto de lançamento, conforme determina a legislação (fls. 13/16). Os rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica e Pessoa Físicas foram discriminados e lançados mês a mês através de média aritmética. Dos rendimentos declarados foi subtraído o valor de R$ 10.340,00, referente ao desconto simplificado ao qual o contribuinte faz jus. A base de cálculo considerada para efeitos de lançamento foi de R$ 44.953,50, após o somatório dos rendimentos recebidos, e deduzido o desconto simplificado.

Em sua peça impugnatória de fls. 224/246, apresentada, tempestivamente, em 03/11/06, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o contribuinte tentou de todas as formas justificar perante a autoridade fiscalizadora, os motivos da referida movimentação, sem qualquer êxito, sendo o mesmo autuado pelo absurdo rendimento não ocorrido, que não possui qualquer liame com o patrimônio ou real rendimento do impugnante;

- que no auto de infração, não houve analise de qualquer informação prestada pelo impugnante, tão pouco houve o cuidado da autoridade fiscalizadora, de efetuar a compensação de valores transferidos entre conta corrente do autuado, bem como a exclusão de rendimentos isentos e não tributáveis, como o FGTS;

- que o agente fiscal aplicou a alíquota progressiva do IRPF, sobre o montante de R$ 97.108,15 no ano de 2004 e R$ 451.221,42. Ocorre que o impugnante não dispõe e nunca dispôs dessas vultuosas importâncias;

- que conforme reza a Constituição Federal, o processo administrativo deve obedecer ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, o que não foi respeitado no presente, visto que a sanção apontada é totalmente desproporcional à hipótese elencada, bem como foge à razoabilidade;

- que as referidas multas aplicadas ante parcela desconexa com o patrimônio do impugnante, necessitam de reforma, pois os valores compreendidos fogem totalmente à capacidade econômica do impugnante, além de possuírem veemente caráter confiscatório ante o valor apontado, ferindo além do princípio da proporcionalidade e razoabilidade a vedação de confisco;

- que outra patente inconstitucionalidade é aplicação da taxa Selic, devendo a mesma ser excluída do cômputo dos valores apresentados, visto o entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR concluiu pela procedência parcial da ação fiscal e manutenção, em parte, do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que se deve mencionar, inicialmente, que não havendo contestação por parte do contribuinte em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, no valor de R$ 2.532,45, e recebidos de pessoas físicas, no valor de R$ 52.761,05, deve ser considerada como matéria não-litigiosa, nos termos do art. 17 do decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, tornando-se definitiva a exigência de R$ 6.778,01 de imposto de renda, relativo ao ano-calendário de 2005, conforme informado na Declaração de Ajuste Anual Simplificada, apresentada em 19/09/2006 (fls. 13/16), mas sob procedimento de ofício;

- que em relação à situação alegada pelo interessado de que a fiscalização encerrou o procedimento fiscal antes do término do prazo dado para se pronunciar a respeito de parte das planilhas de depósitos bancários, é de se observar que de acordo com o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento, atendendo, assim, ao que dispõe o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, de 1988. A primeira fase do procedimento, dita fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, atuando a fiscalização com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento, prescindindo de intimação ao contribuinte. De outro modo, o momento adequado para o interessado oferecer sua contestação à exigência está previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, como, de fato, utilizando-se dessa faculdade, o fez com a apresentação da presente impugnação. Assim, a situação trazida não acarretou qualquer prejuízo ao contribuinte;

- que em relação à caracterização de omissão de rendimentos pela falta de justificativa da origem de recursos dos créditos existentes em contas correntes do Banco do Brasil e Unibanco, nos anos-calendário de 2004 e 2005, o lançamento foi realizado sob a égide do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c o art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997;

- que é a própria legislação estabelecendo 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 deposito ou de investimento. A própria lei definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão. O efeito dessa presunção legal é inverter o ônus da prova, impondo ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem de recursos, já que se trata de uma presunção legal, do tipo condicional ou relativa (júris tantum), que, embora estabelecida em lei, não tem o caráter absoluto de verdade. De conseqüência, a falta de justificativa da origem de recursos utilizados em conta bancária, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos;

- que a alegação trazida pelo contribuinte é de que as contas correntes do Banco Banespa/Santander, Banco do Brasil, Banco Itaú e Unibanco eram utilizadas para o exercício profissional, onde os clientes que o contratavam para realizar translados turísticos depositavam em sua conta corrente os valores necessários para suas compras na Argentina e Paraguai, bem como para cobrir despesas relacionadas aos serviços de turismo, efetuando as despesas dos clientes, restando como bonificação o percentual de 8,38% (8% de ganho e 0,38 de CPMF). Entretanto, não há qualquer elemento de prova que venha corroborar a tese defendida pelo autuado de que os depósitos teriam sido realizados por seus clientes, bem como a comprovação da devolução desses valores e o percentual de ganho obtido, conforme alegado. Como é cediço, em se tratando de matéria tributária, os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margens à dúvida quanto à consistência das operações;

- que vale notar que os créditos bancários correspondentes a estornos de débitos também já foram excluídos pela fiscalização, como é o caso do "Estorno de Créditos" de R$ 2.435,05, em 13/05/2005, no Santander/Banespa; "Estorno de Débito" de R$ 2.399,28, em 16/09/2005, no Banco do Brasil: "Recursos UBB CI Nodari" de R$ 992,00, no Unibanco; e "Estorno de Saque Internacional" de R$ 949,13, em 19/12/2005, e de R$ 919,18, em 27/12/2005, no Unibanco, que constam na planilha apresentada junto à impugnação pelo interessado, mas que não foram objeto de lançamento;

- que, por outro lado, a autoridade fiscal incluiu, dentre os valores que deixaram de ser comprovados, os cheques devolvidos, referentes a depósitos de cheques sem fundos, que normalmente são redepositados ou trocados por outros cheques e novamente depositados. Uma vez que esses valores circulam pela conta bancária uma, duas ou mais vezes, é temerário considerá-los na base de cálculo do imposto, pois a mingua de melhor esclarecimento, o mesmo valor poderia estar sendo tributado em duplicidade;

- que quanto aos rendimentos declarados pelo contribuinte, no montante de R$ 55.293,50 (fls. 13), para efeito de justificar os depósitos bancários, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, há de se comprovar que esses rendimentos transitaram pelo conta bancária e, mais, que a comprovação seja efetuada de forma individualizada. Assim, deve ser trazida à justificativa da fonte de recursos utilizados em cada uma das operações de crédito em conta de deposito ou investimento, e não de forma genérica, sem mesmo precisar em que períodos poderiam ter ocorrido os créditos em relação aos rendimentos declarados;

- que em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado, no valor de R$ 2.732,76, no mês de junho/2004 (fls. 196), observa-se pelo demonstrativo de Fluxo de Caixa que a fiscalização deixou de considerar como origem e aplicação de recursos os saques e os depósitos bancários efetuados no período, o que, sem duvida alguma, distorce toda a situação patrimonial levantada. Assim, não havendo certeza de que o valor encontrado corresponde efetivamente à variação patrimonial sem cobertura de recursos, não há com manter a exigência correspondente, devendo ser excluído da tributação o valor de R$ 751,50 de imposto de renda, no ano-calendário de 2004;

- que no tocante à aplicação da multa de ofício, em se tratando de lançamento de ofício, a informação a menor de rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual acarreta a apuração do imposto de renda menor do que o devido, caracterizando infração à legislação tributária, por declaração inexata, passível de imposição da multa de ofício de 75%,

nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, independentemente da existência de boa-fé por parte do contribuinte, uma vez que, em matéria tributária, não importam os motivos pelos quais foi praticado a infração ou deixado de atender as exigências da lei, se por erro próprio ou de terceiros, desconhecimento ou mesmo intencionalmente, pois a infração é do tipo objetiva;

- que no que tange à exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, tendo em vista à constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, o art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 2006, que alterou a redação dada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que, em lançamento de ofício, além da multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou nos de declaração inexata, tem lugar à aplicação da multa de ofício de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Não constitui objeto de litígio a matéria não contestada expressamente pelo sujeito passivo

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPOSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, quando não restar devidamente comprovada a fonte dos recursos, devendo, entretanto, serem excluídas as transferências entre contas de mesma titularidade, bem como os cheques devolvidos e redepositados.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO FINANCEIRO.

No demonstrativo do fluxo financeiro devem ser incluídos os depósitos e saques efetuados em conta bancária, para se apurar o efetivo acréscimo patrimonial a descoberto.

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/12/06, conforme Termo constante às fls. 280/282 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (25/01/07), o recurso voluntário de fls. 284/306, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados 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 Câmara.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi à movimentação financeira de porte elevado. Posteriormente, em razão da verificação dos extratos bancários a autoridade fiscal entendeu haver 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.

Inicialmente é de se esclarecer que a autoridade julgadora de Primeira Instância reconheceu a ilegitimidade do lançamento referente ao acréscimo patrimonial a descoberto (item 03 do AI) e o contribuinte não se manifestou sobre a omissão de rendimentos do trabalho com e sem vínculo empregatício (itens 01 e 02 do AI), restando tão-somente a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não justificada e multa isolada do carnê-leão (itens 04 e 05 do AI).

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada e multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Quanto ao mérito em si, do lançamento sobre depósitos bancários, é de se dizer, que 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 as 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 nº. 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 imponível 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 o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei nº 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 nº 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 nº 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 acima mencionados, 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 à origem de cada depósito individualmente, não servindo como comprovação de origem de deposito 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.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pela 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 aquisição de disponibilidade financeira não tributável o 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.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "júris 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 9.430/96, 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.

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 de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem da totalidade

dos recursos que dariam respaldo aos referido depósito, 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 o 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 ao 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 júris 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 proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a 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.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil que dispõe:

> *Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.*

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados/ creditados em sua conta corrente, o que não o fez, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É de se observar, que o relator da decisão de primeira instância analisou todas as alegações de mérito de forma criteriosa e detalhada, explicando as razões das negativas em se aceitar os argumentos apresentados como elementos capazes de comprovar a origem dos depósitos bancários lançados. Só posso filiar-me a posição do relator já que expressam exatamente o meu pensamento sobre o assunto e seria pura perda de tempo ficar analisando novamente os fatos para se dizer a mesma coisa.

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.

Por fim, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação das penalidades e dos acréscimos legais.

Quanto à aplicação das multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato imponível 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.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. 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. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos de pessoas físicas, mensalmente, apurados cujos

valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

> *Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
>
> *Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*
>
> *Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
>
> *I - de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
>
> *II - (omissis).*
>
> *§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:*
>
> *I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*
>
> *II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*
>
> *III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.*
>
> *(...).*
>
> *Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o "carnê-leão" que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Quanto à multa de lançamento de ofício 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 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 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 2°, do art. 7°, do Dec. nº 70.235/72.

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 exigi-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 CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, 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 argüição 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.

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, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do 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.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC 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 1º CC 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 DAR provimento PARCIAL para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 17 de dezembro de 2008

NELSON MALLMANN