



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 10950.003984/2002-75
Recurso nº 133.413 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2001
Acórdão nº 102-49.033
Sessão de 24 de abril de 2008
Recorrente CLEVERTON LUIZ BRUN
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

DEPÓSITO BANCÁRIO - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

MULTA AGRAVADA - NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Este Colegiado tem reiteradamente decidido que a manifestação do contribuinte em relação à intimação fiscal inviabiliza a aplicação da norma que manda majorar a multa de ofício.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos CANCELAR a multa isolada por aplicação concomitante. Vencida a Conselheira Núbia Matos Moura. Por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação o valor de R\$ 26.550,00 e desagravar a multa de ofício aplicada, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
PRESIDENTE


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

01 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naury Fragoso Tanaka, Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão DRJ/CTA nº 2.174 (fls. 484/492), de 26/09/2002, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o Auto de Infração às fls 430/436, decorrente da revisão da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2001, ano-calendário de 2000, da qual resultou exigência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre:

1. Rendimentos percebidos de pessoa jurídica em razão de resgates de contribuições à previdência privada, junto ao Bradesco Previdência e Seguros S/A, fls. 271, em valor de R\$ 2.730,43, em 31 de janeiro de 2000 e R\$ 2.182,77, em 30 de junho de 2.000.

2. Glosa de pensão alimentícia pleiteada indevidamente nos meses e valores a seguir discriminados: março, abril e junho, R\$ 1.300,00 a cada mês; Julho, R\$ 300,00; Agosto, R\$ 250,00; Setembro, R\$ 450,00; Outubro, R\$ 350,00, Novembro, R\$ 63,00 e Dezembro, R\$ 3.000,00.

3. Glosa de despesas tidas como inerentes ao exercício da profissão e escrituradas em livro caixa, nos meses e valores a seguir discriminados: Janeiro, R\$ 3.265,00; Fevereiro, R\$ 2.586,05; Março, R\$ 1.389,91; Abril, R\$ 1.613,48; Maio, R\$ 2.370,15; Junho, R\$ 2.134,58; Julho, R\$ 1.827,55; Agosto, R\$ 3.105,75; Setembro, R\$ 1.485,43; Outubro, 1.391,05; Novembro, R\$ 2.083,68 e Dezembro, R\$ 1.605,28.

4. Omissão de rendimentos decorrente de presunção legal com suporte na existência de depósitos e créditos de origem não comprovada nos meses de Janeiro a Dezembro, como a seguir discriminados: R\$54.514,16; R\$29.873,60; R\$37.660,97; R\$107.562,77; R\$53.192,22; R\$11.335,46; R\$43.248,21; R\$39.754,84; R\$25.269,32; R\$21.245,07; R\$30.776,50 e R\$23.737,59, respectivamente.

5. O crédito tributário conteve a penalidade pelo falta de recolhimento das antecipações mensais do tributo decorrente dos rendimentos líquidos que resultaram sem incidência tributária após a glosa dos custos escriturados em livro caixa, e, ainda, a penalidade inerente ao lançamento de ofício e os juros de mora.

O Termo de Verificação Fiscal às fls. 414/429, que integra o Auto de Infração, detalha todo o procedimento de fiscalização.

O Fisco solicitou dados ao contribuinte mediante pelo Termo de Início de Fiscalização, de 13/12/2001, fls. 14 e 15. O sujeito passivo solicitou prorrogação do prazo para o atendimento em 30 dias, com vencimento em 4 de fevereiro e em seqüência, para 4 de março de 2002, este último indeferido em face da falta de justificativas. O TVF esclarece que, em decorrência do não atendimento às intimações para apresentar os extratos bancários, posto que estes somente foram conseguidos por meio de requisição direta aos bancos (fls. 20/22), foi aplicado o agravamento da multa de 75% para 112,5%, nos termos do inciso I do art. 959 do Regulamento do Imposto de Renda baixado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 - RIR/99. Os extratos foram juntados às fls. 20/243.



O colegiado da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba considerou o lançamento procedente em parte, por unanimidade de votos, conforme Acórdão DRJ/CTA n.º 2.174, de 26 de setembro de 2002, fls. 484 a 492.

Esclarecido que as infrações dadas pela utilização de dedução por despesas não vinculadas ao exercício da profissão, pela falta de tributação dos resgates de previdência privada, e pela utilização indevida de valores a título de pensão alimentícia judicial não foram contestadas. No mesmo sentido, a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento da antecipação pelos recebimentos de pessoas físicas. Contestou, apenas, a incidência tributária com suporte nos depósitos e créditos bancários.

Fundamentada a quebra do sigilo bancário pelo Fisco, tida como inconstitucional pelo fiscalizado, com o artigo 6º, da lei complementar nº 105/2001. Em nível inferior, o artigo 42 da lei nº 9430/96, integrativo da ordem maior.

Considerado que a renda declarada integrou a movimentação bancária em vista de que o Fisco não demonstrou em contrário, e porque a primeira expressa distribuição aleatória ao longo do período e, relativamente, homogênea, de forma compatível com a percepção de renda da profissão. Ponderou sobre a incoerência dada por eventual manutenção da renda declarada em cofre particular, quando em algumas situações as contas bancárias apresentavam saldo devedor.

A exclusão da renda declarada constou de tabela demonstrativa na página 492.

A referida decisão manteve o agravamento da penalidade considerando o não atendimento à intimação ao Fisco e a inexistência de justificativa para esse fim, aliados ao fato entendido válido para o contribuinte de que as instituições financeiras atenderam a solicitação do Fisco, para suprir a carência dos dados bancários, em curto espaço temporal, conforme demonstrou em tabela à fl. 489. A ementa da decisão traz a seguinte redação:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2000

Ementa: LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES A BANCOS. LEGALIDADE.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos seja indispensáveis à instrução, preservado o caráter sigiloso da informação. O acesso a informações junto a instituições financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto nº 3.724/01. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS.

O ingresso em conta bancária de numerário que até então não compunha o patrimônio do contribuinte, representa aquisição de disponibilidade econômica e jurídica sobre o valor respectivo, fato gerador do imposto de renda. Assim sendo, compete ao contribuinte

comprovar a origem do numerário com vistas a demonstrar que não se trata de renda acrescida ao seu patrimônio. Em não logrando fazê-lo, procede o lançamento.

DESATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

A conduta de contribuinte que, intimado a apresentar extratos bancários, limita-se a pedir sucessivas dilações de prazo, sem comprovar que está diligenciando para obter os extratos solicitados, evidencia o ânimo de não atender a intimação e também justifica a requisição dos extratos diretamente à agência bancária, assim como o início do procedimento fiscal e a aplicação da multa de ofício agravada.

Lançamento Procedente em Parte

Em sua peça recursal, fls. 495 a 503, o contribuinte argumenta que a fiscalização utilizou-se da lei complementar n.º 105/2001, regulamentada pelo Decreto n.º 3.724/2001, para alcançar exercícios anteriores à sua entrada em vigor, o que contraria o nosso ordenamento jurídico.

Pugna pela impossibilidade da quebra do sigilo bancário em processo administrativo, sendo necessário autorização do poder Judiciário.

Entende que o princípio da segurança jurídica realiza-se por meio do conhecimento e certeza do direito positivo; da confiança das pessoas nas instituições e no ordenamento jurídico em geral, enquanto garantidores da paz social; e da previsibilidade dos efeitos que derivam da aplicação das normas e das próprias ações ou condutas de terceiros.

Afirma que a Lei nº 9.784, de 1999, estabeleceu “normas básicas no âmbito da administração Federal direta e indireta, visando em especial, à proteção dos direitos dos administrados. Deixando o fisco de dar ampla publicidade à sua novel interpretação, jamais poderia cobrar retroativamente do sujeito passivo débitos daí resultantes. Neste diapasão cita o artigo 100 do CTN e o entendimento de Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro, 10ª Ed. Forense, RJ, p. 417, sobre as práticas das autoridades, no sentido de que a permanência de uma interpretação pelas autoridades administrativas, indica que esta pode ser considerada a mais compatível com o texto.

Argumenta que atendeu a todas as intimações, conforme citados do próprio auditor, não sendo possível entregar os extratos bancários devido ao exíguo prazo para que se cumprisse a solicitação junto às sete instituições financeiras, razão pela qual contestou a aplicação da multa de ofício agravada. Requereu prorrogação do prazo quando foi surpreendido pela obtenção dos extratos diretamente com as instituições financeiras. Da mesma forma ocorreu em relação à comprovação da origem dos lançamentos bancários. Requer uma análise mais detalhada sobre o Auto de Infração, elaborado de forma singela pelo autuante.

Aduziu que a movimentação bancária expressiva não indica riqueza, e justificou trazendo os saldos bancários negativos, a insignificância de seu patrimônio e o local onde exerce sua profissão, que não lhe permite auferir maiores rendimentos.

Adicionalmente, contestou a imposição de multa e juros de mora, considerando a inexistência de débito exigível e não pago.

Finalizou a peça recursal pedindo pela extinção do feito.

Arrolamento de bens, fls. 504 a 507.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Este recurso voluntário retorna a este Colegiado, para seu exame do mérito, em face do Acórdão da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, CSRF/04-00.084 (fls. 568/576), que deu provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para reforma do Acórdão nº 102-46.139, que, por maioria de votos, manifestou entendimento de que a quebra do sigilo bancário e fiscal dependem de autorização judicial, portanto, não poderia ter sido promovida pela autoridade administrativa, com base na Lei Complementar nº 105 e na Lei nº 10.174, ambas de 2001; que referidos diplomas legais não poderiam ser aplicados retroativamente; e que depósitos bancários, por si só, não constituem fato gerador do imposto de renda, sendo necessária à comprovação do nexo causal entre o valor depositado e o fato representativo da omissão.

A decisão da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais alterou referido entendimento deste Colegiado, nos seguintes termos:

Embora a autuação que originou o presente processo abranja várias matérias, resta a este Colegiado examinar tão somente a exigência relativa à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados no ano-calendário de 2000.

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, pugna pela reforma do acórdão recorrido, por ter este usurpado a competência do Poder Judiciário, deixando de aplicar os diplomas legais que regem a matéria (Lei Complementar nº 105 e Lei nº 10.174, ambas de 2001), além de haver se fundado em legislação já revogada (art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990). Ademais, caberia ao contribuinte comprovar a origem dos depósitos em suas contas bancárias (art 42 da Lei nº 9.430, de 1996), o que não foi feito no presente caso.

Assim, a exigência que ora se discute está fundamentada nos três diplomas legais acima especificados, cabendo a este Colegiado examiná-los, com vistas à verificação acerca dos argumentos contidos no recurso.

A Lei Complementar nº 105, de 2001, assim estabelece:

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



Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária."

Já a Lei nº 10.174, de 2001, por sua vez, alterou a Lei nº 9.311, de 1996, que dispunha sobre a CPMF, passando o seu art. 11 a ter a seguinte redação:

"Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretariada Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.

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

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

Diante da clareza dos textos legais transcritos, não resta mais dúvida no sentido de que a quebra do sigilo bancário à Secretaria da Receita Federal, nas condições acima previstas, independe de autorização judicial. Destarte, o simples afastamento da aplicação de ditas leis, sob o argumento de que encerrariam inconstitucionalidade, é realmente tarefa de competência exclusiva do Poder Judiciário, e não do Julgador Administrativo.

Com referência à impossibilidade de aplicação retroativa das leis em tela, defendida no acórdão recorrido, o art. 144 do Código Tributário Nacional, ao determinar que o lançamento se rege pela lei vigente à época do fato gerador, excepciona, em seu §1º, os casos em que a legislação superveniente tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ou ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, o que se coaduna perfeitamente com as prerrogativas contidas nas alterações promovidas pelas leis ora invocadas.

Nesse mesmo sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça - STJ, consolidando o entendimento de que tais normas são de caráter procedimental, portanto podem ser aplicadas retroativamente. A seguir transcreve-se a ementa do acórdão proferido no Recurso Especial 505.493/PR, DJ de 08.11.2004, da Segunda Turma do STJ, de

Relatoria do Min. Franciulli Netto, representativa da jurisprudência daquela Corte:

"RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "A". TRIBUTÁRIO. MANDADO DESEGURANÇA. PRETENDIDA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DETERMO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES AO CONTRIBUINTE RELATIVAS AO ANO-BASE DE 1998, A PARTIR DE DADOS INFORMADOS PELOS BANCOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOBRE A CPMF.

PRETENDIDA COBRANÇA DE CRÉDITOS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/01. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA.

EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.

À luz do que dispõe o artigo 144, § 1º, do CTN, infere-se que as normas tributárias que estabeleçam "novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas", aplicam-se ao lançamento do tributo, mesmo que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Diversamente, as normas que descrevem os elementos do tributo, de natureza material, somente são aplicáveis aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência (cf. "Código Tributário Nacional Comentado". Vladimir Passos de Freitas (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 566). Nesse contexto, forçoso reconhecer que os dispositivos (arts. 6º da LC nº 105/01 e 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96, na redação dada pela lei nº 10.174/01) que autorizam a utilização dos dados da CPMF pelo Fisco para a apuração de eventuais créditos tributários relativos a outros tributos são normas adjetivas ou meramente procedimentais, acercadas quais não prevalece a irretroatividade defendida pelo v. acórdão da Corte a quo. É de se observar, tão-somente, o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituição do crédito tributário.

Tanto o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, quanto o art. 1º da Lei 10.174/2001, por ostentarem natureza de normas tributárias procedimentais, são submetidas ao regime intertemporal do art. 144, §1º do Código Tributário Nacional, permitindo sua aplicação, utilizando-se de informações obtidas anteriormente à sua vigência" (REsp506.232/PR, Relator Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004). No mesmo sentido: REsp 479.201/SC, Relator Min. Francisco Falcão, DJU24/05/2004.

Recurso especial provido para denegar a segurança requerida."

Quanto à jurisprudência administrativa, esta vem acompanhando o entendimento do STJ, citando-se como exemplo o Acórdão CSRF/04-0.021, de 15/03/2005.

No que tange ao mérito da autuação, fundamentada no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o acórdão recorrido limita-se a discorrer sobre tese que só seria defensável à época de vigência da Lei nº 8.021, de 1990.



Tal entendimento não resiste ao simples enunciado do citado art. 42, a saber:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento 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.”

Assim, a legislação estabeleceu uma presunção relativa (juris tantum), de que depósitos bancários constituem rendimentos omitidos, a menos que o contribuinte comprove a origem dos recursos. Claro está que dita presunção inverte o ônus da prova, que passa a ser do titular da conta, e não mais do fisco. A este cabe comprovar a existência dos depósitos e efetuar os estornos previstos em lei.

No mesmo sentido deste entendimento é a jurisprudência recente deste Conselho de Contribuintes, cujas ementas a seguir exemplificam:

“IRPF - EX.:1999 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOSBANCÁRIOS - Comprovado que o procedimento observou as determinações do artigo 42 da lei n.º 9430/96 e não se constatando provas documentais contrárias à referida presunção legal, correta a tributação desses valores como renda percebida pelo contribuinte.

Recurso negado.” (Acórdão 102-45.930, de 26/02/2003)

“IRPF – EX: 1998 e 1999 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – A presunção legal da existência de rendimentos com suporte em depósitos e créditos bancários de origem não comprovada decorre do artigo 42 da lei n.º 9430/96 é de caráter relativo e transfere o ônus da prova em contrário ao contribuinte. Comprovado que a renda declarada, sob procedimento de ofício, integrou tais fatos-base, esta deixa de compor o quantitativo considerado omitido.

Recurso parcialmente provido” (Acórdão 102-46.375, de 16/06/2004)

De todo o exposto, verifica-se totalmente equivocada a assertiva constante das contra-razões oferecidas pelo contribuinte, no sentido de que a administração pública teria alterado sua interpretação acerca da matéria, sem a necessária publicidade. O que ocorreu, na verdade, foi o advento de profundas alterações na legislação relativa à tributação com base em depósitos bancários, tendo sido os respectivos diplomas legais submetidos ao regular processo legislativo.

Nesse passo, verifica-se que o acórdão recorrido, uma vez atrelado à interpretação de que o ônus da prova caberia ao fisco (Lei nº 8.021, de 1990), não enfrentou o mérito da questão à luz da legislação que fundamentou a autuação (Lei nº 9.430, de 1996). Com efeito, dito julgado silencia acerca de eventual comprovação, pelo contribuinte, da origem dos depósitos bancários objeto da autuação.

Resta, então, para esgotar o ofício deste Órgão julgador de segundo grau, manifestar-se sobre eventual comprovação da origem dos depósitos bancários.



Como já afirmado antes, a tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

A partir da vigência da norma acima citada, os depósitos bancários deixaram de ser “modalidade de arbitramento” — que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário (súmula TFR 182), pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (conforme arestos colacionados no recurso), com base na Lei nº 8.021, de 1990 — para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal. A atuação do fisco, no presente caso, está em consonância com as disposições da Lei nº 9.784, de 1999, especialmente no que se refere ao seu artigo 2º. A interpretação atual tem suporte em nova legislação (aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República); devidamente publicada no DOU, em 30/12/1996, razão pela qual não se aplica a hipótese do § único do artigo 100 do CTN. A norma posterior revoga a anterior quando dispõe de maneira diversa. É princípio basilar do direito.

A propósito de presunções legais, cabe aqui reproduzir o que diz José Luiz Bulhões Pedreira, (JUSTEC-RJ-1979 - pág. 806), que muito bem representa a doutrina predominante sobre a matéria:



O efeito prático da presunção legal é inverter o ónus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que o negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa), provar que o fato presumido não existe no caso.

Este também é o entendimento manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como fica evidenciado no Acórdão CSRF nº 01-0.071, de 23/05/1980, da lavra do Conselheiro Urgel Pereira Lopes, do qual se destaca o seguinte trecho:

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Grifou-se)

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal. (Ac 106-13329).

TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ónus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. (Ac 106-13188 e 106-13086).

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido. Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

O fato presuntivo da omissão de rendimentos é a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimentos mantidos junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. No caso em exame, entendo que ainda deve ser excluído da referida omissão os créditos relacionados pela fiscalização, à fl. 421, no quadro com o título “Histórico não compatíveis”, que totaliza R\$26.550,00. Estes créditos têm sua origem comprovada por transferência de outras contas do mesmo titular. O fato de consta no histórico da conta credora como resgate de poupança ou depósito em dinheiro em nada interfere na natureza do crédito. Em pesquisa realizada nos extratos bancários pude constatar que os valores creditados saíram de débito na conta do próprio autuado. Para os demais créditos bancários, mantenho a decisão de primeiro grau, até porque nenhum elemento de prova adicional foi apresentado para comprovar a origem dos créditos efetuados.

Em relação à multa agravada, pelo não atendimento à intimação para apresentar os extratos bancários, este Colegiado tem reiteradamente decidido que a resposta à intimação fiscal, para pedir prorrogação ou para informar que não tem o documento ou que não vai entregá-lo, inviabiliza a aplicação da norma que manda majorar a multa de ofício. A intimação foi respondida pelo sujeito passivo, para solicitar prorrogação do prazo, por não ter conseguido juntar toda a documentação solicitada junto às instituições financeiras (fls. 17/18), conforme relata o Termo de Verificação Fiscal à fl. 414.

No que tange à exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, decorrente do mesmo fato – omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas – entendo não ser possível cumular-se as referidas penalidades.

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

“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 n.º 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;

Não se quer, nesta esfera administrativa, proclamar a inconstitucionalidade do § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430, de 1996. Trata-se, sim, de interpretá-la de forma sistemática, em harmonia com o ordenamento jurídico onde está inserida, do qual, a toda evidência, faz parte e deve ser incluída até mesmo (e principalmente) a Constituição, bem assim as leis complementares dela decorrentes.

Não é o caso, por conseguinte, de se afastar por completo a aplicação da multa isolada. Será ela pertinente quando a autoridade tributária, valendo-se da prerrogativa de fiscalizar o contribuinte no próprio ano-calendário (RIR/99, art. 907, parágrafo único), ou mesmo em momento posterior a este, detectar a falta de recolhimento mensal. Aí a multa terá lugar, mesmo que o autuado não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), sobre rendimentos que também foram objeto de lançamento de ofício, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer. A multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão resulta da glosa das deduções do livro caixa (que integra o item 003 do lançamento em exame), conforme esclarece o Termo de Verificação Fiscal às fls. 418 (final) e 419. Nesse sentido é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão n.º 01-04.987, julgado em 15/06/2004).



Em face ao exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação o montante de R\$ 26.550,00 (item 004), excluir a exigência da multa de ofício isolada (item 005 do Auto de Infração) e reduzir a multa de ofício para o seu percentual básico de 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões - DF, em 24 de abril de 2008.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS