

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

Processo nº 10980.013140/2007-90
Recurso nº 166.128 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.100 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente SÔNIA MARIA ROUZE
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

AUTO DE INFRAÇÃO - ILEGITIMIDADE PASSIVA - MOVIMENTAÇÃO DE CONTA BANCÁRIA EM NOME PRÓPRIO - LANÇAMENTO NO TITULAR DA CONTA - Incabível a alegação de ilegitimidade passiva, quando restar comprovado nos autos o uso de conta bancária em nome próprio, para efetuar a movimentação de valores tributáveis, situação que torna lícito o lançamento sobre o próprio titular da conta.

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - 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.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


NELSON MALLMANN - Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 28 SET 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Lian Haddad, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Antônio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

SONIA MARIA ROUZE, contribuinte inscrita no CPF/MF 252.813.569-68, com domicílio fiscal na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, à Rua Vereador Garcia Rodrigues Velho, nº 180, Bairro Cabral, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 893/910, prolatada pela Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 943/1007.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 23/10/07, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 674/691), com ciência pessoal, através de seu procurador, em 24/10/2007, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.256.729,80 (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 da multa de ofício qualificada de 150% (glosa de despesas médicas), bem como dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 2003 e 2004, correspondente aos anos-calendário de 2002 e 2003. Sendo, que sobre a omissão de rendimentos sujeitos a carnê-leão a autoridade fiscal lançou a multa de ofício isolada em concomitância com a multa de ofício.

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 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS: Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, conforme Termo de Verificação. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

2 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, conforme Termo de Verificação. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

3 – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS: Redução indevida da base de cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Verificação. Infração capitulada nos artigos 73 e 80, do RIR/99.

4 – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO: Redução indevida da base de cálculo com despesas de instrução, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Verificação. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.250, de 1995 combinado com o artigo 2º da Lei nº 10.451, de 2002.

5 – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM PREVIDÊNCIA: Redução indevida da base de cálculo com despesas de Previdência Privada pleiteada indevidamente, conforme Termo de Verificação. Infração capitulada no artigo 11 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 61 da MP nº 2.158-35.

6 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA: Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

7 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme Termo de Verificação. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, combinado com os artigos 43 e 44, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da MP nº 351, de 2007 combinado com o artigo 106, inciso II, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 656/673), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, quanto às deduções, é de se dizer que a contribuinte pleiteou as deduções descritas no quadro. Sendo que a multa qualificada está prevista no artigo 44, I, § 1º, da lei nº 9.430, de 1996, sendo aplicada quando houve a intenção dolosa de reduzir o imposto devido, sendo citado os motivos descritos para cada dedução;

- que, quanto ao imposto de renda retido na fonte, é de se dizer que os valores declarados em ambos anos foram comprovados através dos Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte emitidos pelo Instituto Paranaense de Assistência Técnica e Extensão Rural – EMATER;

- que, quanto à movimentação financeira, é de se dizer que através do Termo de Início de Fiscalização foram solicitados os extratos bancários das contas correntes, aplicações financeiras e cadernetas de poupança existentes em seu nome e de seus dependentes junto às instituições financeiras Banco do Brasil S.A., Banco Itaú S.A., Banco Banestado S.A. e Banco Santander Brasil S.A., e em outras porventura existentes. Foi, também, solicitada a comprovação documental da origem dos recursos movimentados. Questionou-se se a contribuinte era co-titular em outras contas bancárias;

- que em relação aos três Livros Diários apresentados e correspondentes aos três anos sob fiscalização, observamos que seus registros na Junta Comercial foram feitos todos em 07/07/06, data posterior a da ciência do Termo de Início (15/02/06). Verificamos que a tributação da empresa no ano-calendário de 2001 foi feita de acordo com o lucro real, e a entrega da declaração foi feita em 28/06/02. Assim, constatamos que o registro do Livro Diário de 2001 apresentado foi feito com quase 4 anos de atraso;

- que, em relação ao ano-calendário de 2002, verificamos que a declaração entregue foi feita de acordo com o lucro arbitrado em 11/08/03, observando que as hipóteses de arbitramento do lucro estão relacionadas com problemas com a escrituração dos livros. O registro dos livros ocorreu 4,5 anos após o término do ano-calendário;

- que, ainda, em relação ao Livros Diários apresentados, o de nº 8 correspondente ao ano de 2001 e o de nº 9 corresponde ao ano de 2002. Ocorre que, através de

diligência anterior na empresa Giro no ano de 2005, verificamos que os Livros Diário nºs 5, 6 e 7 também correspondem, respectivamente, aos anos de 2001 e 2002. Seus registros datam de 28/01/05, sendo que a ciência da diligência anterior, através do qual foram solicitados os livros, foi em 05/01/05, isto é, 14 dias antes;

- que somente em 09/10/2007, houve manifestação da empresa Giro afirmando que as c/c do Banco do Brasil e do Banco Santander, assim como os livros apresentados, pertencem à empresa. Observamos aqui que, curiosamente, somente após o lapso de 11 meses desde sua primeira intimação e próximo ao encerramento desta fiscalização, a empresa se manifesta e requer os livros “a fim de nos propiciar a conciliação ora pretendida”. Alega que os livros nºs 5, 6 e 7 foram extraviados, sendo registrados posteriormente pela numeração seqüencial. Destacamos que nenhuma das afirmativas foi comprovada documentalmente;

- que acerca da duplicidade dos livros apresentados sem a comprovação da justificativa de extravio, que os registros dos livros apresentados em 2005 foram feitos em data muito próxima à data em que sua apresentação foi demandada, que os registros dos livros apresentados em 2006 foram feitos em data próxima à da demanda pela comprovação das origens dos depósitos bancários da contribuinte Sonia e de seu ex-cônjuge Sironi, que tentativas de conciliação entre as informações contidas nos livros registrados em 2005 e em 2006 não foram frutíferas, que a própria empresa Giro não comprovou documentalmente os lançamentos dos livros apresentados dentro do prazo de 1 ano, concluímos que os livros apresentados não podem ser aceitos pela SRF;

- que houve tentativas de conciliação entre os lançamentos dos livros Diários apresentados no ano de 2005 e de 2006, mas verificamos que muitos registros não são coincidentes. Em relação ao dia 05/06/02, todos os lançamentos do livro nº 7 constam do livro nº 9, sendo que neste último foram acrescentados, exatamente, os registros de valores relacionados às fiscalizações da contribuinte Sonia e de seu ex-cônjuge Sironi Antonio Cavagnoli, que resultaram na apresentação dos livros contábeis da empresa;

- que tendo em vista o exposto acima, acerca da duplicidade dos livros apresentados sem a comprovação da justificativa de extravio, que os registros dos livros apresentados em 2005 foram feitos em data muito próxima à data em que sua apresentação foi demandada, que os registros dos livros apresentados em 2006 foram feitos em data próxima à da demanda pela comprovação das origens dos depósitos bancários da contribuinte Sonia e de seu ex-cônjuge Sironi, que tentativas de conciliação entre as informações contidas nos livros registrados em 2005 e em 2006 não forma frutíferas, que a própria empresa Giro não comprovou documentalmente os lançamentos dos livros apresentados dentro do prazo de 1 ano, concluímos que os livros apresentados não podem ser aceitos pela SRF;

- que o primeiro questionamento foi qual a motivação para a utilização da conta-corrente da contribuinte para a movimentação de valores de uma pessoa jurídica, da qual a mesma nem figura como sócia;

- que em resposta ao questionamento acima, a contribuinte declarou que “de boa fé, emprestou as duas contas correntes referidas para utilização pelo Sr. Sironi Cavagnoli. O Sr. Sironi por sua vez, justificou a época que necessitava destas contas bancárias em função de que a empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., embora neste período estivesse regular no registro de suas operações fiscais, ainda estava impossibilitada de movimentar contas bancárias em seu nome em função de sérias dificuldades financeiras e fiscais que se encontrava à época;

- que o segundo item solicitou, novamente, a comprovação, individualmente e ordenadamente, de todos os depósitos da referida conta-corrente através de livros auxiliares e duplicatas, se houver, e de notas fiscais emitidas pela empresa. Para tanto, foram anexadas cópias autenticadas das folhas dos Livros Razão dos anos 2001 a 2003, correspondentes à conta "Banco" com a contabilização da conta-corrente em análise. Em resposta, a contribuinte "reitera que conforme a documentação bancária de posse de V. Sas, toda a movimentação financeira nestas contas bancárias foram realizadas pelo Sr. Sironi Cavagnoli, por conta das operações da Empresa Giro Comércio de Pneus Ltda". Entendemos que a expressão "documentação bancária de posse de V. Sas." se refira tão somente aos extratos bancários da conta-corrente. Novamente, nenhuma documentação comprobatória foi apresentada;

- que, através das informações coletadas, não obtivemos nenhuma comprovação de pagamentos feitos à empresa Giro. Ao invés disso, verificamos que várias cobranças estão relacionadas com duplicatas pertencentes às empresas intimadas que foram negociadas mediante o desconto de juros;

- que registramos que na diligência realizada pela SRF na sede da empresa Giro, em 05/04/02, onde foram encontrados documentos particulares que, segundo informações prestadas pelo Sr. Sironi, se referiam à troca de cheques que realiza com diversas pessoas físicas e empresas, mediante pagamento de juros;

- que, pelo exposto, portanto, houve a aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, ou seja, o exercício de atividade de factoring. Verificamos que 48% do valor das cobranças analisadas corresponderam a operações de desconto de duplicatas;

- que, tendo em vista o exposto, verificamos que a alegação da contribuinte de que a conta-corrente de fato pertence à empresa Giro não tem nenhuma procedência, concluindo que a conta-corrente em análise pertence de fato à contribuinte Sonia;

- que após a análise dos créditos e débitos da conta-corrente, concluímos que os valores creditados nas contas corrente e poupança nos anos de 2002 e 2003 devem ser tributados de acordo com a legislação relativa aos depósitos de origem não comprovada, excetuados o valor de R\$ 270.000,00 (que retornou à empresa Giro), os pagamentos sem causa comprovada da empresa Giro, os aluguéis de imóveis e das atividades de factoring.

Irresignado com o lançamento, o autuado apresenta, tempestivamente, em 23/11/07, a sua peça impugnatória de fls. 697/744, instruído pelos documentos de fls. 747/891 solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, quanto à nulidade do auto de infração e da violação ao princípio constitucional da ampla defesa, é de se dizer que a impugnante solicitou cópia integral do presente processo administrativo em 12 de novembro de 2007, tendo efetuado nesta data o recolhimento da guia correspondente. Ao efetuar tal requerimento, foi informada de que somente obteria as mencionadas cópias no dia 19/11/07, pois o processo contava com 19 volumes;

- que, ocorre que, considerando que o prazo de sua defesa se encerraria em 23 de novembro, ou seja, quatro dias após a data para a qual haviam sido prometidas às mencionadas cópias, requereu, verbalmente, urgência ao departamento responsável, o qual se

comprometeu a entregar as cópias dos 4 (quatro) volumes principais no dia 14 de novembro, véspera do feriado da proclamação da república;

- que no dia 21/11/07, quando finalmente foram entregues todos os volumes do processo, faltavam apenas dois dias para o vencimento do prazo para protocolo da impugnação. Isso prejudicou – em muito – o exercício do direito de defesa da ora impugnante que não teve acesso a todos os volumes do processo em tempo hábil para fazer a conciliação dos inúmeros documentos e exercer de forma efetiva sua ampla defesa;

- que, assim, impõe-se à nulidade do auto de infração pela inobservância de requisitos do Decreto nº 70.235, de 1972, o que acarreta, pelas suas diversas inconsistências e obscuridades, violação ao direito de defesa do contribuinte;

- que, quanto à decadência, é de se dizer que sendo mensal o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, observa-se que, no caso em tela, ainda que se tratasse de omissão de receitas da impugnante, a maior parte do lançamento relativo ao ano-calendário de 2002 já estaria alcançado pela decadência;

- que, tendo em vista que o fato gerador do IRPF é mensal e teria ocorrido – caso houvesse tributo devido – sucessivamente nos meses de janeiro a setembro de 2002, conclui-se que, em vista do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, em 24/10/2006 já estava consumada a decadência em relação a todas as competências anteriormente referidas;

- que, quanto à ilegitimidade do sujeito passivo, é de se dizer que há de se reconhecer, ainda, a ilegitimidade passiva da Sra. Sonia Maria Rouze, em relação à integralidade do lançamento efetuado (ad argumentandum, no que se refere ao período de janeiro a setembro de 2002);

- que a conta-bancária da impugnante junto ao Banco do Brasil foi emprestada para que seu ex-marido procedesse à movimentação bancárias da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., pois, como fora informada por ele, a empresa estava com problemas bancários e fiscais;

- que, assim, apesar de ex-esposa, por manter com o Sr. Sironi um relacionamento social e por receio de ter problemas no recebimento da pensão de seus filhos, emprestou, de boa-fé, a referida conta, não imaginando que esse fato pudesse lhe trazer consequências tributárias, pois a conta, apesar de constar em seu nome, foi movimentada a todo tempo pelo seu ex-marido que a utilizou para realizar operações da empresa Giro;

- que nos cartões de assinatura utilizados para a movimentação da conta bancária em questão constam claramente as assinaturas do Sr. Sironi Antonio Cavagnoli na condição de outorgado pela movimentação da mencionada conta (fls. 06 do Anexo II e fls. 06 do Anexo V);

- que a Sra. Sonia concedeu, em 08 de junho de 2000, procuração ao Sr. Sironi Antonio Cavagnoli para efetuar a referida movimentação, na qual autorizou a: “emitir e endossar cheques, autorizar débitos, reconhecer dívidas, receber e passar recibos, assinar a abertura de contas correspondentes, requisitar talonários de cheques, requisitar extratos, aplicar e resgatar investimentos, perante o Banco do Brasil S/A”. Tal procuração foi ratificada em junho de 2002, tendo prazo de validade indeterminado;

- que não procede à afirmação da autoridade fiscal de que a Sra. Sonia teria sido beneficiária dos cheques nominais a ela uma vez que, como provam os documentos o Sr. Sironi era signatário e endossatário dos referidos cheques;

- que, fica claro, então, que o Sr. Sironi era de fato o responsável pelas operações efetuadas na referida conta bancária. Não existe nenhum cheque que tenha sido assinado pela Sra. Sonia!;

- que a impugnante não foi a responsável pela movimentação da referida conta a qual era de fato gerida pelo Sr. Sironi, o qual, utilizou-a para realizar operações da empresa Giro – tanto é que toda a movimentação bancária encontra-se registrada na contabilidade da empresa;

- que caso não seja reconhecida à ilegitimidade passiva da Sra. Sonia Maria Rouze em relação à integralidade dos depósitos que ensejaram a presente autuação fiscal, cumpre observar que ainda assim o auto de infração impugnado é totalmente improcedente seja por ter sido lavrado contrariamente às provas dos autos, seja por se fundamentar em presunções, ou por afrontar determinação legal expressa que impõe a análise individualizada de cada depósito para o fim de aplicação do artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996;

- que, além dos argumentos acima, é importante também demonstrar que, o auto de infração combatido é de todo improcedente, pelas razões de fato e de direito esclarecidas a seguir e em vista de diversos dos depósitos considerados pela autoridade fiscal quando da lavratura do Auto de Infração tiveram sua origem justificada pelas empresas intimadas por meio de mandados de procedimento fiscal extensivo.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Quarta Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, preliminarmente, não há que se falar em nulidade do lançamento, porquanto todos os requisitos previstos no art.10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração;

- que quanto à alegação de dificuldades na obtenção de cópias do processo, constata-se que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 24/10/2007 (fls. 684), só pleiteando cópia dos autos em 12/11/2007 (fls. 695), ou seja, 19 dias após ter sido notificada. Logo, há que se admitir que a demora na obtenção das cópias deveu-se mais à sua negligência do que a do fisco, pois, sabedora da complexidade da autuação, já que desenvolvida por mais de 20 meses (de 15/02/2006 até 24/10/2007), em face da necessidade de circularização para elucidação dos fatos já de seu conhecimento, deveria ter-se precavido solicitando as cópias imediatamente após a cientificação. Obviamente que, em se tratando de um processo com 4 volumes (694 páginas), mais 15 anexos com aproximadamente 200 páginas cada um, haveria demora na sua reprodução, quer por falha de equipamentos ou de pessoas, por excesso de trabalho, além dos feriados de 15 e 16/11/2007 dia da República e do servidor público), o que torna, por conseguinte, razoável o prazo de três a quatro dias úteis para a reprodução e fornecimento das cópias solicitadas;

- que, com efeito, verifica-se totalmente incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa, haja vista que o lançamento foi perfeitamente assimilado pela litigante, não se constatando em sua impugnação qualquer dificuldade para o exercício do seu direito de defesa, pois demonstrou pleno conhecimento das infrações apontadas, até porque a maior parte dos documentos era de sua propriedade, além de já ter sido intimada e reintimada a prestar esclarecimentos e documentos durante a fase preparatória do lançamento;

- que com relação ao pedido de prazo adicional para a complementação da defesa, antes do julgamento de 1ª instância, incumbe dizer que a regra geral é que as provas sejam apresentadas junto com a impugnação, sob pena de preclusão do direito, a menos que estejam presentes determinadas circunstâncias, a teor do § 4º, e alíneas do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que, quanto à decadência do direito de lançamento referente aos fatos geradores ocorridos de 01 a 09/ 2002, é de se dizer que o fato jurídico tributário somente considera-se consumado por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, ainda que compreenda os rendimentos recebidos no ano-calendário findo em 31 de dezembro e que o imposto seja devido à medida que os rendimentos forem percebidos. Tanto que o lançamento ou qualquer outro pronunciamento, por parte da Fazenda Pública, só pode ser efetuado após a data em que se instaure a possibilidade jurídica de assim proceder-se, ou seja, após a efetiva entrega da Declaração de Ajuste Anual, ou, em não ocorrendo tal entrega, após o prazo limite estipulado para a sua entrega. Somente após esse prazo é que se instaura a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício;

- que tendo sido efetuada a entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativamente ao ano-calendário de 2002, em 30/04/2003 (fl. 07), o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é 1º de janeiro de 2004, já que o fisco somente poderia efetuar o lançamento após a data da entrega da DAA que contém informações pertinentes à ocorrência do fato gerador. Assim sendo, não há que se falar em decadência do lançamento cuja ciência se deu em 24/10/2007 (fl. 684);

- que ainda em relação aos aspectos preliminares, cumpre esclarecer, quanto à alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade de diversos dispositivos legais que ampararam o lançamento, que é defeso, à esfera administrativa, apreciar arguições de inconstitucionalidades das normas legais, em face de tal apreciação ser foro privativo do Poder Judiciário;

- que no que tange à preliminar, que objetiva a anulação do lançamento por erro na eleição do sujeito passivo, sob o argumento de que a conta corrente junto ao Banco do Brasil e Banco Santander foram emprestadas para que seu ex-marido – Sr. Sironi Antonio Cavagnoli – procedesse as movimentações bancárias da empresa Giro Comércio de Pneus, não há como acatá-la;

- que as contas corrente estão em nome da impugnante. A titularidade é dela e somente ela detinha o controle e a disponibilidade dos recursos nela depositados. Além disso, pelo árduo trabalho de investigação realizado pelo fisco, verifica-se que todos os valores originados da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., bem assim, os valores identificados como provenientes de operações de Factoring, foram excluídos da base de cálculo, conforme muito bem esclarecido e fundamentado pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal de fls. 656/673, que é parte integrante do auto de infração e demonstrativos de fls. 580/617;

- que, vale notar, por pertinentes, que do montante de R\$ 8.237.561,32 de depósitos efetuados na conta corrente 6.940-X, Agência 3.792-3 do Banco do Brasil, no ano-calendário de 2003 (fls. 591/614), apenas R\$ 3.857.225,33 são provenientes de operações comerciais da empresa Giro, outros R\$ 187.448,03 foram identificados como provenientes de operações de Factoring;

- que se verifica, ainda, que a autuada se utilizava dessa mesma conta para receber rendimentos de aluguéis de bens próprios e de dependentes e, que 47% do valor dos débitos após ajustes efetuados nessa mesma conta, totalizando R\$ 3.259.635,55 beneficiaram diretamente a interessada, já que destinados à compra em seu nome de um veículo no valor de R\$ 52.000,00 (Anexo VIII – fls. 116/126), um plano de previdência privada no Banco Santander Banespa no valor de R\$ 350.000,00 (Anexo I – fls. 54/61 e 163, Anexo VII – fls. 19/21 e 28); um pla VGBL no Brasilprev do Banco do Brasil no valor de R\$ 500.000,00 (Anexo I – fls. 178/180 e Anexo VII – fls. 46/51); e cheques nominais à interessada no valor de R\$ 2.357.635,44. Saliente-se que o fato de os cheques terem sido emitidos e endossados pelo procurador desta conta corrente – Sr. Sironi (Anexo III – fls. 6/10), por si só, não é suficiente para comprovar que tais valores eram de titularidade da empresa e que foram destinados a terceiros;

- que se ressalte que o fato de não ter consignado tais bens em sua DIRPF, não é suficiente para descaracterizar a propriedade dos mesmos, pois se sabe, estando os bens e direitos em seu nome, apenas ela poderia dispor deles. Autorizou-se terceira pessoa a fazer uso dos bens, tal fato não pode ser oponível à Fazenda Pública;

- que com relação à alegação de que não pode ser apenada pela sua boa fé por ter emprestado a conta bancária ao seu ex-marido, cumpre observar que, em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido, desconhecimento ou culpa de terceiros;

- que quanto à alegação de que teria comprovado mediante apresentação de livros fiscais que a conta bancária era reconhecida na contabilidade da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda, incumbe dizer que a simples escrituração, efetuada após o início da ação fiscal, desacompanhada da documentação comprobatória não é suficiente para elidir a tributação imposta, não se revelando, por conseguinte, abusiva a solicitação da autoridade lançadora para que fossem apresentados outros documentos da empresa que demonstrassem a veracidade dos seus lançamentos contábeis e que fossem provados os alegados problemas de âmbito bancário da empresa, já que havia nos autos provas da inexistência de qualquer procedimento para que a empresa movimentasse a sua conta corrente própria (fls. 363/368);

- que relativamente à arguição de que a empresa Giro Comércio de Pneus Ltda. não se encontrava sob procedimento fiscal, quando do registro na Junta Comercial dos Livros Razão, há que se observar às disposições do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972;

- que logo não há que se negar que a empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., quando do registro de seus livros contábeis, em 07/07/2006, estava com sua espontaneidade suspensa, uma vez que efetuados em data posterior ao início da fiscalização da pessoa física da autuada, em 15/02/2006, prorrogado conforme intimação de fls. 59/97, de 12/05/2006;

- que, com efeito, não pode a contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do *in dubio pro reo*, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico. Eis que a confusão patrimonial, consistente na “mistura” dos recursos da pessoa jurídica e da pessoa física, é situação condenada pelo direito pátrio, consoante artigo 50 do Código Civil, e constitui abuso da personalidade jurídica;

- que, no mérito, a contribuinte, em relação ao ano-calendário de 2002, concorda com a glosa das despesas médicas (R\$ 13.088,81), das despesas de instrução (R\$ 2.000,00) e com a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas (R\$ 14.194,90) e depósitos bancários não justificados (R\$ 6.810,62), e no que tange ao ano-calendário de 2003, com a glosa das despesas médicas (R\$ 5.620,00), das despesas de instrução (R\$ 4.500,00), previdência privada (R\$ 10.000,00), e com a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas (R\$ 3.496,63), e de pessoas físicas (R\$ 84.270,80) e depósitos bancários não justificados (R\$ 5.606,54), e com as multas isoladas, referentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, dessa forma, é de se considerar essa parte do lançamento, conforme o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do art. 67 da lei nº 9.532, de 1997, como não impugnada e, portanto, não litigiosa que resulta em R\$ 9.375,36 e R\$ 30.571,36 de imposto, R\$ 4.949,53 e R\$ 6.322,21 de multa de ofício de 150%, R\$ 4.556,58 e R\$ 19.767,57 de multa de ofício de 75%, R\$ 9.249,28 de multa isolada, referentes aos exercícios de 2003 e 2004, respectivamente, e encargos legais, observados os recolhimentos de fls. 753/770;

- que em relação à alegação de que o lançamento fundamentou-se em presunções sem se ter buscado com efetividade a identificação do verdadeiro beneficiário da conta corrente, cumpre observar as disposições do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

- que em face das alegações de que toda a movimentação financeira efetuada no Banco do Brasil e no Banco Santander referia-se a operações da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., consoante Termo de Intimação Fiscal de nº 3, à fl.118, a contribuinte foi intimada a comprovar, individualmente, todos os depósitos, e a apresentar os documentos ordenadamente de acordo com a seqüência dos depósitos, por meio de livros auxiliares, duplicata, notas fiscais, etc., entretanto, nenhuma documentação comprobatória foi apresentada, conforme relatou a autoridade lançadora. Assim, verifica-se inconsistente a alegação de que o lançamento teria se baseado em análise por amostragem dos valores depositados;

- que, pela análise dos autos, constata-se que análise por amostragem se verificou em relação aos débitos, onde se intimou todas as fontes pagadoras com pagamento global igual ou superior a R\$ 8.000,00, correspondente a 74% dos créditos oriundos da cobrança bancária, onde, pelas informações coletadas, não se comprovou qualquer pagamento feito à empresa Giro. Procedeu-se, ainda, a circularização de valores componentes da conta corrente do Banco do Brasil de titularidade da litigante, onde foram solicitados vários documentos de créditos ou débitos de valor igual ou superior a R\$ 5.000,00, objetivando verificar a procedência da alegação de que toda a movimentação bancária pertencia à empresa Giro. Assim, não se vislumbra qualquer irregularidade nos procedimentos adotados pela autoridade lançadora, haja vista o árduo trabalho de circularização do correspondente a 89% a 73% de todos os débitos dos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, para concluir que apenas parte da movimentação financeira referia-se a atividades da empresa e operações de factoring;

- que quanto ao pleito para que a exigência seja reduzida para o correspondente a 1/3 dos valores não justificados, tendo em vista tratar-se de conta conjunta de fato, não há como acolhê-lo. A IN SRF nº 246, em seu artigo 1º, §§ 1º e 2º, previu a imputação proporcional dos rendimentos apenas no caso de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, o que não é o caso dos autos. Também não se trata de interposta pessoa, haja vista que a autuada se beneficiou de parte dos valores depositados. Além disso, já foram excluídos todos os depósitos identificados como originários de operações comerciais da empresa Giro e operações de Factoring. Não bastando esses fatos, constata-se o uso da conta do Banco do Brasil pela litigante para recebimento de aluguéis próprios e de dependente percebidos de pessoas físicas e jurídicas;

- que em relação à alegação de necessidade de exclusão de diversos depósitos considerados na autuação que tiveram sua origem justificada pelas empresas intimadas por meio de mandados de procedimento fiscal extensivo e que foram reconhecidos pelos depositantes como tendo sido efetuados e/ou em decorrência de operações que se referem a terceiros, conforme planilhas de fls. 740/742, que totalizam R\$ 212.323,23, não há como acolhê-lo, uma vez que desprovidos de qualquer documentação comprobatória;

- que, do mesmo modo, não há como acolher a arguição de que o depósito em dinheiro de R\$ 32.000,00, efetuado na conta corrente do Banco Santander, em 28/11/2003, teria origem em numerários sacados do Banco do Brasil, pois, consoantes extratos de fls. 191/192 – Anexo I, não se constata na mesma data ou em data próxima saques de valores que pudessem respaldar o referido crédito;

- que quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, que tem por fim a comunicação ao Ministério Público de matéria de interesse penal, esclareça-se que não se trata objeto de competência deste órgão julgador administrativo, cuja atribuição se circunscreve à análise do litígio instaurado em relação ao crédito tributário.

As ementas que consubstanciam a decisão de Primeira Instância são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

NULIDADE

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não se tratando das situações previstas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, incabível falar em nulidade do lançamento.

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Estando descritos, nas peças básicas, os fatos que deram suporte ao lançamento, tendo sido mencionados os procedimentos realizados pela fiscalização durante o curso da ação fiscal, a irregularidade apurada, a fundamentação legal a ela dada e a demonstração da reconstituição da base de cálculo do imposto, não configura o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

PRAZO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de prazo para juntada de documentos após a impugnação, por falta de previsão legal, sendo, no entanto, facultado o requerimento de juntada de documentos, mesmo depois da decisão, em sede de recurso, desde que presentes às condições legais.

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ERRO. INOCORRÊNCIA.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o titular da conta corrente cujos depósitos não tiveram a origem comprovada.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE ESPONTANEIDADE. DEMAIS ENVOLVIDOS.

O início do procedimento administrativo ou medida de fiscalização exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DESPESAS MÉDICAS, DE INSTRUÇÃO E PREVIDÊNCIA PRIVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS PARCIAL. MULTA ISOLADA.

Consideram-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual a contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão 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.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade das leis, por essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/01/08, conforme Termo constante às fls. 921/923, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (25/02/08), o recurso voluntário de fls. 943/1007, instruído pelos documentos de fls. 1010/1077, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, da nulidade do auto de infração e da violação ao princípio constitucional da ampla defesa, é de se dizer que as falhas ou entraves da Receita Federal não podem servir como escusa para a demora no fornecimento das cópias, pois o contribuinte tem direito a ser atendido com presteza, a fim de não prejudicar seu direito de defesa;

- que o Termo de Verificação Fiscal não apresenta qualquer planilha demonstrativa dos valores lançados, deixando à recorrente a responsabilidade de localizar e presumir como a Sra Fiscal teria chegado a tais valores;

- que, quanto à decadência, é de se dizer que é necessário destacar que o art. 173, I do CTN só é aplicável aos casos em que seja provada a existência de fraude do contribuinte;

- que, quanto à ilegitimidade do sujeito passivo, é de se dizer que a conta bancária da recorrente junto ao Banco do Brasil foi emprestada para que seu ex-marido procedesse às movimentações bancárias da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda;

- que, quanto ao mérito, é de se dizer que o auto de infração é totalmente improcedente seja por ter sido lavrado contrariamente às provas apresentadas, seja por se fundamentar em presunções, ou por afrontar determinação legal expressa que impõe a análise individualizada da cada depósito para o fim de aplicação do artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, devendo, portanto ser reformada a decisão proferida pela DRJ.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

A irregularidade em discussão, nesta fase recursal, versa tão-somente sobre a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, amparado no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Sobre as demais infrações, contidas no Auto de Infração, a recorrente já havia concordado com o lançamento na fase impugnatória, razão pela qual me abstenho de qualquer manifestação.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, a decadência do período anterior a novembro de 2002 e a nulidade do auto de infração amparado nas teses de: cerceamento do direito de defesa pela demora em fornecer cópias do processo administrativo fiscal instaurado, falta de demonstrativo da base de cálculo e ilegitimidade passiva da autuada (depósitos bancários) e, no mérito, tece várias considerações sobre a impossibilidade de se tributar os depósitos bancários.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende as preliminares de decadência e nulidade do lançamento e, no mérito, 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.

Inicialmente passo a analisar as preliminares de nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora e administrativa feriram diversos princípios fundamentais, quais sejam: demora para fornecer cópia integral do processo administrativo instaurado e falta de demonstração da base de cálculo de forma individualizada.

Estas preliminares devem ser rejeitadas pelos motivos que se seguem.

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

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no

sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

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

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

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

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

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

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Com a devida vênia, foram os estabelecimento bancários que forneceram os dados para que a autoridade lançadora efetuasse o lançamento, sendo que os valores estão individualizados nos Demonstrativos e Relatórios de Fiscalização (fls. 586/624 e 665/673), que são partes integrantes do Auto de Infração e que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR, cuja ciência foi pessoal através do seu procurador e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pela Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no

momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

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

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

No caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação de dificuldades na obtenção de cópias do processo, constata-se que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 24/10/2007 (fls. 684), só pleiteando cópia dos autos em 12/11/2007 (fls. 695), ou seja, 19 dias após ter sido notificada.

Logo, há que se admitir que a demora na obtenção das cópias deveu-se mais à sua negligência do que a do fisco, pois, sabedora da complexidade da autuação, já que desenvolvida por mais de 20 meses (de 15/02/2006 até 24/10/2007), em face da necessidade de circularização para elucidação dos fatos já de seu conhecimento, deveria ter-se precavido solicitando as cópias imediatamente após a cientificação.

Quanto a alegação de que o Termo de Verificação Fiscal não apresenta qualquer planilha demonstrativa dos valores lançados, deixando à recorrente a responsabilidade de localizar e presumir como a Sra Fiscal teria chegado a tais valores, é de se dizer que a alegação não faz nenhum sentido, pois o processo está devidamente instruído com os devidos demonstrativos, elaborados de forma clara e de fácil compreensão, conforme se constata às fls. 586/624 e do próprio Termo de Verificação Fiscal às fls. 663/673.

Desta forma, verifica-se totalmente incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa, haja vista que o lançamento foi perfeitamente assimilado pela litigante, não se constatando em sua impugnação qualquer dificuldade para o exercício do seu direito de defesa, pois demonstrou pleno conhecimento das infrações apontadas, até porque a maior parte dos documentos era de sua propriedade, além de já ter sido intimada e reintimada a prestar esclarecimentos e documentos durante a fase preparatória do lançamento.

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

No que se refere a preliminar de nulidade do lançamento, por ilegitimidade passiva, argüida pela recorrente, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal em razão da não aplicação dos §§ 5º da Lei nº 9.430, de 1996, alteração esta introduzida pelo artigo 58 da Lei nº 10.637, de 2002. Ou seja, 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 (ilegitimidade passiva).

Nesse sentido, a recorrente, em sua peça recursal, argumentou que de boa fé, emprestou as contas correntes do Banco do Brasil e do Banco Santander do Brasil para utilização pelo Sr. Sironi Cavagnoli, seu ex-marido. O Sr. Sironi por sua vez, justificou a época que necessitava destas contas bancárias em função de que a empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., embora neste período estivesse regular no registro de suas operações fiscais, ainda estava impossibilitada de movimentar contas bancárias em seu nome em função de sérias dificuldades financeiras e fiscais que se encontrava à época. Diante disso, a recorrente alega erro de sujeição passiva.

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

Não há dúvidas, da análise do presente processo, que a recorrente tenta de todas maneiras provar que a conta-bancária da impugnante junto ao Banco do Brasil foi emprestada para que seu ex-marido procedesse à movimentação bancárias da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., pois, como fora informada por ele, a empresa estava com problemas bancários e fiscais.

Assim, sustenta a recorrente, que os valores depositados em suas contas bancárias, representam, de fato, a movimentação financeira da sociedade iro Comércio de Pneus Ltda. Sendo que, por si só, este fato justificaria a origem de todos os depósitos creditados em suas contas mantidas junto às instituições financeiras.

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

A extremar-se o formalismo, como desejado pela recorrente, a ação fiscal haveria de ter-se desenvolvido apenas em duas frentes: (a) junto à pessoa jurídica (GIRO), relativamente às pretensas provas de prestação de serviços (origem dos recursos para os depósitos bancários); (b) perante o sócio da Giro (Sironi Cavagnoli), no tocante às contas em seu nome (depósitos bancários em nome da recorrente). Porém, das peças processuais, observa-se que a suplicante foi intimada a comprovar documentalmente o alegado, apresentando documentos hábeis pertinentes, tais como escrituração contábil, notas fiscais de venda, vinculação entre a atividade da empresa e as receitas em questão, etc. Na ocasião, também, foi intimado a especificar detalhadamente as fontes produtoras dos rendimentos. Entretanto, não logrou identificar e comprovar a vinculação do faturamento da empresa com cada ingresso financeiro em suas contas correntes.

Ora, não restam dúvidas, que só a pessoa jurídica estaria, em princípio, apta a comprovar os ingressos, recorrendo a seus assentamentos contábeis e respectivos documentos, assim como somente o sócio titular das contas correntes envolvidas poderia colher e fornecer os comprovantes relativos às operações ou negócios particulares de que participou e que deram origem aos recursos utilizados nos depósitos bancários efetuados.

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

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

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

Ora, observa-se que em nenhuma das fases do procedimento administrativo (fiscalização, impugnatória ou recursal), a recorrente anexou de maneira satisfatória e inquestionável, que a totalidade dos depósitos bancários realizados em contas bancárias de sua titularidade fossem de fato do seu ex-cônjuge Sironi Antonio Cavagnoli ou da pessoa jurídica do qual é sócio (empresa Giro Comércio de Pneus Ltda.).

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

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

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

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado.

Assim sendo, entendo que está correta eleição do sujeito passivo, tendo em vista que Sonia Maria Rouze (a autuada) foi responsável pela administração de suas contas correntes, praticando as transações levantadas, mesmo que em alguns casos os depósitos pudessem estar vinculados à empresa do qual o Sr. Sironi Antonio Cavagnoli é sócio, não houve, por parte da interessada, a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse de forma irrefutável o fato, restam alegações, que por si só, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária.

Na decisão de Primeira Instância a presente matéria foi, amplamente, analisada pela Relatora Anair Tambosi, a qual peço vênia para adotar os seus fundamentos para melhor fundamentar o meu entendimento sobre a matéria e para evitar falhas na sua compreensão transcrevo, neste voto, os seguintes excertos:

No que tange à preliminar, que objetiva a anulação do lançamento por erro na eleição do sujeito passivo, sob o argumento de que a conta corrente junto ao Banco do Brasil e Banco Santander foram emprestadas para que seu ex-marido – Sr. Sironi Antonio Cavagnoli – procedesse às movimentações bancárias da empresa Giro Comércio de Pneus, não há como acatá-la.

As contas corrente estão em nome da impugnante. A titularidade é dela e somente ela detinha o controle e a disponibilidade dos recursos nela depositados. Além disso, pelo árduo trabalho de investigação realizado pelo fisco, verifica-se que todos os valores originados da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., bem assim, os valores identificados como provenientes de

operações de Factoring, foram excluídos da base de cálculo, conforme muito bem esclarecido e fundamentado pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal de fls. 656/673, que é parte integrante do auto de infração e demonstrativos de fls. 580/617;

Vale notar, por pertinentes, que do montante de R\$ 8.237.561,32 de depósitos efetuados na conta corrente 6.940-X, Agência 3.792-3 do Banco do Brasil, no ano-calendário de 2003 (fls. 591/614), apenas R\$ 3.857.225,33 são provenientes de operações comerciais da empresa Giro, outros R\$ 187.448,03 foram identificados como provenientes de operações de Factoring;

Verifica-se, ainda, que a autuada se utilizava dessa mesma conta para receber rendimentos de aluguéis de bens próprios e de dependentes e, que 47% do valor dos débitos após ajustes efetuados nessa mesma conta, totalizando R\$ 3.259.635,55 beneficiaram diretamente a interessada, já que destinados à compra em seu nome de um veículo no valor de R\$ 52.000,00 (Anexo VIII – fls. 116/126), um plano de previdência privada no Banco Santander Banespa no valor de R\$ 350.000,00 (Anexo I – fls. 54/61 e 163, Anexo VII – fls. 19/21 e 28); um pla VGBL no Brasilprev do Banco do Brasil no valor de R\$ 500.000,00 (Anexo I – fls. 178/180 e Anexo VII – fls. 46/51); e cheques nominais à interessada no valor de R\$ 2.357.635,44. Saliente-se que o fato de os cheques terem sido emitidos e endossados pelo procurador desta conta corrente – Sr. Sironi (Anexo III – fls. 6/10), por si só, não é suficiente para comprovar que tais valores eram de titularidade da empresa e que foram destinados a terceiros.

Ressalte-se que o fato de não ter consignado tais bens em sua DIRPF, não é suficiente para descaracterizar a propriedade dos mesmos, pois se sabe, estando os bens e direitos em seu nome, apenas ela poderia dispor deles. Se autorizou terceira pessoa a fazer uso dos bens, tal fato não pode ser oponível à Fazenda Pública.

Com relação à alegação de que não pode ser apenada pela sua boa fé por ter emprestado a conta bancária ao seu ex-marido, cumpre observar que, em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido, desconhecimento ou culpa de terceiros. A infração é do tipo objetiva, na forma do artigo 136 do C.T.N (Lei 5.172, de 1966), isto é, "a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

Quanto à alegação de que teria comprovado mediante apresentação de livros fiscais que a conta bancária era reconhecida na contabilidade da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda, incumbe dizer que a simples escrituração, efetuada após o início da ação fiscal, desacompanhada da documentação

comprobatória não é suficiente para elidir a tributação imposta, não se revelando, por conseguinte, abusiva a solicitação da autoridade lançadora para que fossem apresentados outros documentos da empresa que demonstrassem a veracidade dos seus lançamentos contábeis e que fossem provados os alegados problemas de âmbito bancário da empresa, já que havia nos autos provas da inexistência de qualquer procedimento para que a empresa movimentasse a sua conta corrente própria (fls. 363/368).

Relativamente à arguição de que a empresa Giro Comércio de Pneus Ltda. não se encontrava sob procedimento fiscal, quando do registro na Junta Comercial dos Livros Razão, há que se observar às disposições do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que trata da espontaneidade, verbis

(...).

Logo não há que se negar que a empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., quando do registro de seus livros contábeis, em 07/07/2006, estava com sua espontaneidade suspensa, uma vez que efetuados em data posterior ao início da fiscalização da pessoa física da autuada, em 15/02/2006, prorrogado conforme intimação de fls. 59/97, de 12/05/2006.

Com efeito, não pode a contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do in dubio pro reo, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico. Eis que a confusão patrimonial, consistente na “mistura” dos recursos da pessoa jurídica e da pessoa física, é situação condenada pelo direito pátrio, consoante artigo 50 do Código Civil, e constitui abuso da personalidade jurídica:

(...).

Ressalte-se que a compatibilidade e os registros temporâneos na contabilidade da pessoa jurídica, embora inadmissível pelos princípios contábeis, até poderiam justificar a propriedade dos valores, desde que acompanhados de elementos contundentes de convicção de que a totalidade dos valores que transitaram por suas contas correntes era de titularidade da empresas, no entanto, não é este o caso dos autos.

Frise-se que todos os ingressos e saídas de recursos na pessoa jurídica devem estar sempre apoiados em documentos que demonstrem as aludidas operações, tanto em relação ao valor quanto à data. Os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margem à dúvida quanto à consistência das operações.

Não se vislumbra, pois, qualquer erro na eleição do sujeito passivo.

Quanto a preliminar de decadência, levantada pela suplicante, sob o argumento de que o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas é por homologação e

que no caso do imposto de renda pessoa física o fato gerador ocorre mensalmente, só posso concordar com a recorrente de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, entretanto, discordo com a ocorrência mensal do fato gerador, pois no meu entendimento o fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário, ou seja, o fato gerador ocorre sempre em 31/12 do ano-calendário da ocorrência do fato. Assim, numa situação normal, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto lançado no exercício de 2003 não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (24/10/07), pois venceria em 31/12/2007, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato impositivo, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio Código tributário Nacional”.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponible, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.¹

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão "considera-se homologado o lançamento", na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnaturaliza o

lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SÍLVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN

(lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública .

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do

CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, onde não houve a qualificação da multa de lançamento de ofício, e o fato gerador ocorreu em 31/12/2002, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2003, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/2002, vencendo-se em 31/12/2007, o lançamento se deu em 24/10/2007, assim não há como não se acolher a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte.

Quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, 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 sérias 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 de primeira instância, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

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

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

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

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

Com efeito, a convergência do fato 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 4.º Os valores a que se refere o inciso II do § 3.º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

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

Art. 58. O art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5.º e 6.º:

“Art. 42.

(...)

§ 5.º 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.

§ 6.º 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 n.º 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. 1.º 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.

§ 1.º 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.

§ 2.º 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. 2.º 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.

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

Desta forma, 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.

Desta forma, 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. Assim, 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 “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, 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.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, pouco esclareceu, ficando, tão-somente, na argumentação de que tais depósitos decorreram do exercício da profissão que exerce, ou seja, atividade rural.

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 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 a suplicante, demonstrar o nexos causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados ou que pertenciam a terceiros 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 longo 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 indício e prova, que a 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 jûris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, que os depósitos bancários não comprovados (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.

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.

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 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo 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 às mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que a interessada foi devidamente intimada a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados em sua conta corrente. Entretanto, durante toda a ação fiscal a contribuinte apenas argumentou, que a movimentação na conta bancária, objeto do lançamento em litígio, refere-se às atividades exercidas pelo seu ex-marido na execução de serviços pela pessoa jurídica Giro Comércio de Pneus Ltda., da qual ele é sócio. Defendendo que os créditos bancários de origem não comprovada deveriam ser tributados na pessoa jurídica – Giro, e na pessoa física do sócio Sironi Antonio Cavagnoli e jamais na pessoa física da autuada (Sonia Maria Rouze).

Como já ficou esclarecido na análise da preliminar de ilegitimidade passiva, que a presente omissão de rendimentos está sendo exigida da pessoa física da contribuinte

tendo em vista a existência de depósitos bancários de origem não comprovada, em contas correntes de sua titularidade, com base na presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, da análise dos autos, verifica-se que as contas correntes, cujos depósitos bancários não tiveram sua origem comprovada, são de titularidade do contribuinte, pessoa física.

Desta forma, sendo a contribuinte titular de contas bancárias, a ela compete comprovar a origem dos depósitos nas respectivas contas correntes. Alegar simplesmente que os recursos movimentados em suas contas bancárias pertenciam à empresa da qual seu ex-marido é sócio, não basta. Apenas mediante a apresentação de documentos que atestassem de forma individualizada a origem de cada ingresso na conta bancária, tributada na pessoa jurídica, é que supriria o ônus que a lei lhe estabeleceu.

Resta a impossibilidade de acatamento das justificativas genéricas apresentadas pela contribuinte. Em regra, ou o contribuinte demonstra a origem de cada um dos depósitos através de documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valor, de forma individualizada, ou então deve arcar com o peso da presunção legal. Tal ônus ressalte-se, é atribuição da lei, e não da vontade da autoridade fiscal.

Ora, em face das alegações de que toda a movimentação financeira efetuada no Banco do Brasil e no Banco Santander referia-se a operações da empresa Giro Comércio de Pneus Ltda., consoante Termo de Intimação Fiscal de nº 3, à fl. 118, a contribuinte foi intimada a comprovar, individualmente, todos os depósitos, e a apresentar os documentos ordenadamente de acordo com a seqüência dos depósitos, por meio de livros auxiliares, duplicata, notas fiscais, etc., entretanto, nenhuma documentação comprobatória foi apresentada, conforme relatou a autoridade lançadora.

Já asseverou a relatora quando do julgamento em Primeira Instância, que “pela análise dos autos, constata-se que análise por amostragem se verificou em relação aos débitos, onde se intimou todas as fontes pagadoras com pagamento global igual ou superior a R\$ 8.000,00, correspondente a 74% dos créditos oriundos da cobrança bancária, onde, pelas informações coletadas, não se comprovou qualquer pagamento feito à empresa Giro. Procedeu-se, ainda, à circularização de valores componentes da conta corrente do Banco do Brasil de titularidade da litigante, onde foram solicitados vários documentos de créditos ou débitos de valor igual ou superior a R\$ 5.000,00, objetivando verificar a procedência da alegação de que toda a movimentação bancária pertencia à empresa Giro. Assim, não se vislumbra qualquer irregularidade nos procedimentos adotados pela autoridade lançadora, haja vista o árduo trabalho de circularização do correspondente a 89% a 73% de todos os débitos dos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, para concluir que apenas parte da movimentação financeira referia-se a atividades da empresa e operações de factoring”.

Quanto ao pleito para que a exigência seja reduzida para o correspondente a 1/3 dos valores não justificados, tendo em vista tratar-se de conta conjunta de fato, não há como acolhê-lo. A IN SRF nº 246, em seu artigo 1º, §§ 1º e 2º, previu a imputação proporcional dos rendimentos apenas no caso de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, o que não é o caso dos autos. Também não se trata de interposta pessoa, haja vista que a autuada se beneficiou de parte dos valores depositados. Além disso, já foram excluídos todos os depósitos identificados como originários de operações comerciais da empresa Giro e operações de Factoring. Não bastando esses fatos, constata-se o uso da conta

do Banco do Brasil pela litigante para recebimento de aluguéis próprios e de dependente percebidos de pessoas físicas e jurídicas.

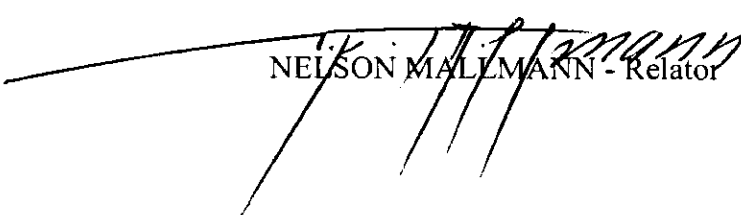
Em relação à alegação de necessidade de exclusão de diversos depósitos considerados na autuação que tiveram sua origem justificada pelas empresas intimadas por meio de mandados de procedimento fiscal extensivo e que foram reconhecidos pelos depositantes como tendo sido efetuados e/ou em decorrência de operações que se referem a terceiros, conforme planilhas, não há como acolhê-lo, uma vez que desprovidos de qualquer documentação comprobatória.

Do mesmo modo, não há como acolher a arguição de que o depósito em dinheiro de R\$ 32.000,00, efetuado na conta corrente do Banco Santander, em 28/11/2003, teria origem em numerários sacados do Banco do Brasil, pois, consoantes extratos de fls. 191/192 – Anexo I, não se constata na mesma data ou em data próxima saques de valores que pudessem respaldar o referido crédito.

Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, que tem por fim a comunicação ao Ministério Público de matéria de interesse penal, esclareça-se que não se trata objeto de competência deste órgão julgador administrativo, cuja atribuição se circunscreve à análise do litígio instaurado em relação ao crédito tributário.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2009


NELSON MALLMANN - Relator