



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

**Processo nº** 13896.000846/2007-39  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-01.649 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de fevereiro de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ADRIANA DE OLIVEIRA GOMES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004, 2005

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

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

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

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

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

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

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

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

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA.  
COMPROVAÇÃO.

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

RENDIMENTOS TRIBUTADOS NA DECLARAÇÃO AJUSTE ANUAL.  
JUSTIFICATIVA DE ORIGEM. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

É de se aceitar como origem de recursos, justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os valores dos rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual não considerados no levantamento de ofício realizado pela autoridade fiscal responsável pela constituição do crédito tributário.

LIVRO CAIXA. DESPESAS. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.  
NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO.

Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, devidamente escriturados no respectivo Livro Caixa e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. O simples lançamento na escrituração e/ou Declaração de Ajuste Anual pode ser contestado pela autoridade lançadora.

DESPESAS LANÇADAS EM LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO  
ATRAVÉS DE NOTA FISCAL SIMPLIFICADA, CUPOM FISCAL,  
TICKETS. DOCUMENTAÇÃO FISCAL INÁBIL

A nota fiscal simplificada, assim como o cupom fiscal não são documentos hábeis para comprovação de despesas dedutíveis lançadas em Livro Caixa, pelo fato de não reunirem elementos capazes de identificar o comprador, os bens adquiridos, o valor da operação, bem como a sua efetividade e necessidade à fonte produtora dos rendimentos.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA  
DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE.  
CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA  
AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever da autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. PESSOA FÍSICA SUJEITA AO PAGAMENTO MENSAL DE IMPOSTO. IMPOSTO DECLARADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO.

É cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no artigo 44, § 1º, III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigida isoladamente, sob o argumento do não-recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

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

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

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 94.125,04 (totalidade do item depósitos bancários remanescente) e R\$ 96.570,00 (do total do item dos

depósitos bancários remanescentes), correspondentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, bem como excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino, que negava provimento ao recurso e Antonio Lopo Martinez, que provia parcialmente o recurso para excluir da exigência fiscal, tão somente, a multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

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

## Relatório

ADRIANA DE OLIVEIRA GOMES, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 128.234.588-59, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Avenida Nossa Senhora de Assunção, 647, apartamento 166C, Bairro Butantã, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 732/752, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 765/790.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 17/07/2007, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 332/350), com ciência através de AR, em 30/07/2007 (fls. 353), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 354.813,34 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%, da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de 50% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2003 a 2005, correspondente aos anos-calendário de 2002 a 2004, respectivamente.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:

**1 - DEDUÇÃO DA BASE DE CALCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA:** Redução indevida da Base de Cálculo com despesas escrituradas em Livro Caixa, pleiteadas indevidamente, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250, de 1995.

**2 - DEDUÇÃO DA BASE DE CALCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (CARNÊ-LEÃO). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA:** Glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigo 4º, inciso I e 34, da Lei nº 9.250, de 1995.

**3 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas bancárias mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais a contribuinte, apesar de regularmente intimada e reintimada, não logrou comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

**4 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO:** Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê- leão, apurada conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c os artigos 43 e 44, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 325/331), entre outros, os seguintes aspectos:

- que os documentos e extratos de movimentação financeira apresentados pela contribuinte, relativos aos anos-calendário 2002, 2003 e 2004 encontram-se juntados As fls. 91/261;

- que analisados os extratos de movimentação financeira da contribuinte no anos-calendário 2002 e 2003, referentes às contas mantidas junto ao Banco Itaú S/A e Bradesco S/A, foram apurados os valores creditados e/ou depositados nos anos-calendário 2002 e 2003 em suas contas bancárias, nos montantes de, respectivamente, R\$ 168.925,44 e R\$ 310.282,16;

- que é oportuno ressaltar que nos demonstrativos acima mencionados já foram excluídos os créditos/depósitos decorrentes de resgates de aplicações financeiras, estornos de lançamentos e cheques devolvidos, que foi possível identificar;

- que, portanto, a contribuinte foi intimada (Termo de Intimação Fiscal de 08/11/2006, fls. 262/263) a comprovar a origem - mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores -, dos créditos/depósitos realizados em suas contas bancárias, conforme os Demonstrativos Extratos de Créditos a Comprovar de fls. 264/271;

- que A contribuinte foi ainda intimada a apresentar os Livros - Caixa dos anos - calendário 2003 e 2004, juntamente com todos os comprovantes de despesas registradas, bem como a esclarecer se efetuou o recolhimento do carnê-leão referente aos rendimentos recebidos de pessoas físicas, nos anos - calendário 2002 a 2004, apresentando, em caso positivo, cópia das guias de recolhimento;

- que a contribuinte informa que vários créditos são devidos a recebimentos de pró-labore ou de honorários de pessoa física, os quais já teriam sido informados na declaração de ajuste, mas não apresenta a devida documentação comprobatória, coincidente em datas e valores, que justifique tais alegações;

- que a contribuinte alega ainda que vários valores recebidos seriam doações ou valores recebidos para repasse A terceiros, mas não junta a documentação que demonstrasse a ocorrência de tais operações, mas tão-somente alguns recibos e/ou declarações extemporâneas;

- que, portanto, os valores cuja origem foi comprovada, relativos às transferência da conta de seu esposo, Alex Sandro Oliveira Todão, conforme os esclarecimentos apresentados em 14/12/2006 serão desconsiderados. Em relação aos demais créditos, para os quais não foi apresentada documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos envolvidos nestas operações, foi dado prosseguimento à ação fiscal com as informações disponíveis;



- que no Termo de Comparecimento de 14/12/2006, a contribuinte declarou ainda ter alterado seu domicílio para: RUA ALVORADA, 298, APTO. 14, VILA OLÍMPIA, SÃO PAULO - SP, CEP 04550-001. Na oportunidade, a contribuinte foi, portanto, cientificada que seu domicílio fiscal no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF da SRF seria alterado de ofício para o seu novo endereço;

- que, em 29/12/2006, a contribuinte foi cientificada da lavratura de auto de infração do IRPF relativo ao ano - calendário 2001, formalizado no processo administrativo nº 13899.001357/2006-93. Na ocasião, a contribuinte foi ainda cientificada do prosseguimento da ação fiscal em relação aos anos - calendário 2002, 2003 e 2004;

- que a contribuinte pleiteou, em suas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2004 e 2005, anos - calendário 2003 e 2004, a dedução de R\$ 38.695,28 e R\$ 15.126,85, respectivamente. Contudo, apesar de intimada e reintimada diversas vezes a fazê-lo, não foi capaz de apresentar os Livros - Caixa e nem os comprovantes das despesas registradas;

- que, portanto, serão glosadas as deduções relativas As despesas de Livro - Caixa pleiteadas em suas DIRPFs dos anos - calendário 2003 e 2004, constituindo-se de ofício o crédito tributário o IRPF correspondente às deduções indevidas, com os acréscimos legais de multa de ofício e juros de mora;

- que, além disso, tendo em vista que a contribuinte reduziu indevidamente a base de cálculo mensal do carnê - leão nos anos - calendário 2003 e 2004, no valor das deduções lançadas mês a mês a título do Livro - Caixa, será lançada de ofício a multa isolada de 50% sobre os valores devidos a título de carne- leão, apurada como apresentado nos Demonstrativos de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carne-Leão) constantes do Auto de Infração;

- que como já apontado acima, somente em relação às transferências de valores de conta de titularidade do esposo da contribuinte, Alex Sandro Oliveira Todão (em que consta no extrato o nº da conta de origem dos recursos), os documentos apresentados conseguem demonstrar a origem dos valores creditados. Tais transferências seriam as efetuadas em 25/02/2002, 08/04/2002 e 08/05/2002, nos valores de R\$ 500,00, R\$ 1.000,00 e R\$ 1.000,00, respectivamente, todas efetuadas para a conta - corrente nº 32717-1;

- que em relação aos demais esclarecimentos, verifica-se que *estes* não passam de meras alegações, tendo em vista que a documentação apresentada não atende os requisitos exigidos, isto é, sem hábil e idônea, bem como coincidente em datas e valores, para comprovar a origem dos recursos depositados;

- que, assim, a contribuinte informa que vários créditos são devidos a recebimentos de pró-labore ou de honorários de pessoa física, os quais já teriam sido informados na declaração de ajuste, mas não apresenta a devida documentação comprobatória, coincidente em datas e valores, que justifique tais alegações;

- que a contribuinte alega ainda que vários valores recebidos seriam doações ou valores recebidos para repasse á terceiros, mas não junta a documentação que demonstrasse a ocorrência de tais operações, mas tão-somente alguns recibos e/ou declarações extemporâneas;

- que a contribuinte informou em suas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2003, 2004 e 2005, anos-calendário 2002, 2003 e 2004 (cópias de fls. 09/18), haver recebido rendimentos de pessoa física, nos totais de, respectivamente, R\$ 100.800,00, R\$ 96.570,00 e R\$ 37.273,00. Entretanto, deixou de efetuar o recolhimento do carnê-leão devido mensalmente sobre tais rendimentos;

- que, portanto, será lançada de ofício a multa isolada de 50% sobre os valores devidos a título de carnê-leão, apurada como apresentado nos Demonstrativos de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carnê-Leão) constantes do Auto de Infração.

Irresignada com o lançamento a autuada apresenta, tempestivamente, em 29/08/2007, a sua peça impugnatória de fls. 732/752, instruído pelos documentos de fls. 758/760, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o referido Auto de Infração é inteiramente nulo, por cerceamento do direito de defesa, visto que durante os trabalhos de fiscalização a contribuinte jamais se negou a prestar os esclarecimentos solicitados, tendo entregue espontaneamente os extratos bancários. Os pedidos de prorrogação de prazo para cumprir as intimações se deveu à demora dos bancos para entregarem as cópias de diversos cheques que comprovariam as origens de vários depósitos. Houve precipitação do auditor fiscal, tributando a totalidade dos depósitos bancários, impedindo que a autuada apresentasse a documentação necessária, numa atitude clara e insofismável de cerceamento do direito de defesa;

- que inicialmente a alegada falta de comprovação das despesas lançadas no Livro-Caixa, nos anos-calendários de 2003 e 2004, nos valores de R\$ 38.695,28 e R\$ 15.126,85 não se sustenta, pois anexamos a presente, toda a documentação comprobatória dos assentamentos efetuados, o que ilide de pronto a autuação referente a este tópico, inclusive a multa pela falta de recolhimento do Carnê-Leão;

- que quanto à multa pela falta de recolhimento do Carnê-Leão, dos rendimentos declarados nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 é totalmente incabível, conforme diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes;

- que quanto à falta de comprovação das origens dos depósitos bancários, jamais poderemos concordar com o critério adotado pela fiscalização, tributando a totalidade de todos os depósitos, inclusive os de pequena monta, desprezando inclusive, os rendimentos declarados e a disponibilidade constante nas declarações de rendimentos apresentadas;

- que conclui-se, portanto, que a presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois a experiência haurida com os casos anteriores evidenciou que entre esses dois fatos não havia nexos causal, vale dizer, constatou-se não haver liame absoluto entre o depósito bancário e o rendimento omitido;

- que ainda na apuração não foram considerados os rendimentos líquidos declarados nos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, de R\$ 99.735,84 e R\$ 56.554,82, conforme declarações de IRPF apresentadas e anexadas ao processo, como se tais valores não pudessem transitar nas contas-correntes, entretanto, foram tributados e o imposto devidamente pago, o que significa que considerados em duplicidade pela fiscalização;

- que, finalmente, apresentei nas declarações de bens, dos anos-calendário de 2002 e 2003, disponibilidade em espécie, nos valores de R\$ 100.000,00 e R\$ 75.000,00, que



poderia movimentar, como desejasse nas contas-bancárias, pois, foram devidamente tributados e a fiscalização não apurou nenhum acréscimo patrimonial a descoberto, tendo optado pelo caminho menos trabalhoso, ou seja, somou todos os depósitos e os tributou, o que por justiça fiscal não pode prosperar.

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

- que é uma falácia da fiscalizada em pretender tornar nula a exigência tributária, por cerceamento do direito de defesa. Deve-se destacar que, de acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento;

- que atende-se, assim, ao que dispõe o artigo 5º, inciso LV, da Contribuição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. E nesse sentido que o artigo 50 do citado Decreto somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos e não contra atos administrativos, como a lavratura do auto de infração;

- que apresentada a impugnação na Delegacia da Receita Federal de Julgamento — primeira instância administrativa — ela será apreciada pela autoridade julgadora, que verificará os fatos, as provas produzidas e o direito aplicável, proferindo decisão e solucionando a lide instaurada. A autuada, no presente caso, consciente do seu direito, utilizou-se desse expediente, apresentando sua impugnação ao feito fiscal, não se verificando, pois, qualquer ofensa ao princípio da ampla defesa;

- que sobre a glosa das despesas do Livro Caixa, diga-se que são dedutíveis a título de livro caixa as despesas incorridas pelo sujeito passivo, desde que indispensáveis à percepção da renda e à manutenção da fonte produtora são dedutíveis, desde que comprovadas por intermédio de documentação idônea e que sejam devidamente escrituradas mês a mês;

- que o mandamento veiculado pela norma citada determina a imprescindibilidade do aludido Livro Caixa, inclusive para informação da data do pagamento das despesas, verificação do excesso de deduções em relação aos rendimentos auferidos e informação de dados/históricos das despesas realizadas em face da necessidade à percepção e manutenção da fonte produtora;

- que a apresentação do Livro Caixa, portanto, é requisito indispensável à dedução de suas despesas da base de cálculo do Imposto de Renda;

- que a contribuinte apresentou o Livro Caixa escriturado as fls. 444/461 e 602/618, juntando farta documentação as fls. 462/599 e 619/656 e, que após análise das despesas efetuadas, devem ser consideradas as seguintes, afastando-se a glosa no mesmo valor;

- que cumpre informar que não foram aceitas as despesas que não estavam comprovadas por meio de documentos fiscais ou por cupons fiscais com a identificação do CPF da contribuinte, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

- que quanto à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários, há de aduzir 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 A. 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;

- que na seqüência da peça impugnatória, a contribuinte tenta afastar a tributação e sustenta sua ilegitimidade em face da Súmula nº 182 do Tribunal Federal de Recursos e acórdãos administrativos por ela transcritos;

- que ocorre que tanto a Súmula nº 182, editada anteriormente A Constituição Federal de 1988, como as decisões por ele coligidas, referem-se a lançamentos relativos a fatos ocorridos quando vigentes legislações pretéritas. Nesse particular, cumpre recordar que, segundo o art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se A data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada;

- que, assim sendo, aqueles julgados somente podem ser tomados como parâmetro de decisões relativas a lançamentos regidos pelas mesmas legislações que os nortearam;

- que se o lançamento está fundamentado em uma presunção legal que somente veio a ser instituída por meio do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não existe o menor propósito em pretender que sejam aplicadas ao caso concreto decisões judiciais ou administrativas proferidas em julgamentos de lançamentos relativos a fatos geradores anteriores Aquela lei e formulados com fundamento em outros diplomas legais;

- que cabe aqui acatar as alegações da contribuinte, no que se refere ao recebimento de valores relativos à venda de imóvel e o estorno de cheques depositados e devolvidos, devendo ser desconsiderados os seguintes depósitos bancários;

- que cabe aduzir que, com relação aos depósitos bancários relacionados à fl. 370, cujos comprovantes dos depósitos a litigante junta cópia As fls. 429/431, não basta apenas a apresentação do comprovante do depósito; é mister que a litigante comprove a sua origem, o que não ocorreu;

- que com relação à devolução de valores emprestados pela contribuinte à empresa RGM Locadora de Veículos, há de se informar que a impugnante comprovou tão somente a concessão do empréstimo, mediante os cheques de fls. 425/428; mas não comprovou que os dois valores depositados em sua conta bancária em 28/02/2003, no valor de R\$ 30.000,00 cada, tiveram origem da aludida pessoa jurídica;

- que é inócua também a alegação de que a fiscalização não considerou os rendimentos informados em sua Declaração de Ajuste Anual, bem como a venda de sua participação societária em 26/11/2003 da empresa Dalystone do Brasil Investimentos Ltda., posto que não ficou demonstrado/comprovado nos autos a efetiva interligação do depósito individualizado com tais montantes, com coincidência de datas e valores;

- que, por fim, a tentativa de justificar depósitos bancários com valores em espécie supostamente existentes em seu poder ao final dos anos-calendário de 2002 e 2003 é improficua, posto que deveria a contribuinte comprovar também a origem desses valores em dinheiro que foram informados nas Declarações de Ajuste Anual correspondentes. Não se pode deixar de mencionar aqui que há uma discrepância dos valores em espécie declarados com o montante dos rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis e sujeitos à tributação exclusiva informados nas aludidas Declarações.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

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

*Exercício: 2003, 2004, 2005*

*LIVRO CAIXA. Dedução.*

*Restabelece-se a dedução de despesas do Livro Caixa, na parte em que o sujeito passivo apresenta o referido Livro devidamente escriturado e a comprovação das despesas que preencham os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade e que correspondam a bens ou serviços efetivamente recebidos e pagos ao fornecedor/prestador.*

*LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997*

*A Lei nº 9430/96, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu artigo 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 05/03/2010, conforme Termo constante às fls. 758/760, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (05/04/2010), o recurso voluntário de fls. 765/790, instruído dos documentos de fls. 791/805, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da movimentação financeira da recorrente e que pela análise dos extratos bancários apurou-se a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996. Discute-se, ainda, glosa de despesas de Livro Caixa e multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão (lançado de forma isolada e concomitante com a multa de ofício).

Nota-se, ainda, que foi a própria contribuinte quem forneceu os extratos bancários que envolvem a constituição do crédito tributário reclamado.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, suscita preliminares de nulidade do lançamento, bem como apresenta razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários, glosa de despesas do Livro-Caixa e multa isolada.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende, tão-somente, a arguição de preliminares de 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, glosa de despesas de Livro-Caixa e multa isolada.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

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

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

O Decreto nº 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 nº 8.748, de 1993:

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

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

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

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo recorrente.

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

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

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 332/350 e o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 325/331, identifica por nome e CPF a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri - SP, cuja ciência foi através de AR e descreve as irregularidades praticadas, bem como o seu

enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

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

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

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

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

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

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

*Art. 59 - São nulos:*

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

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

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

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



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

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

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

No mérito, através de sua peça recursal, a suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que todos os depósitos bancários que transitaram em suas contas correntes tem origem justificada. Entende, ainda, que o lançamento não tem sustentação legal por ter sido realizado exclusivamente sobre depósitos bancários e não restou comprovado os sinais exteriores de riqueza.

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, a convergência do fato 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, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 42.

(...)

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

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será

*imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pode-se concluir, ainda, que:

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

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

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

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

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea

que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

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

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

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

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

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

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

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

Esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada a origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já



tributados, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, quero ressaltar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc., são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim, em especial, neste processo, entendo que por uma questão de justiça fiscal existe necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre o fisco e o contribuinte. Ou seja, parece ser possível concluir por uma questão de coerência, que o tratamento a ser dado nestas circunstâncias deva ser mesmo a exclusão do valor oferecido à tributação através da Declaração de Ajuste Anual apresentada, sob pena de se lhe dar tratamento tributário mais gravoso do que se o contribuinte estivesse ficado inerte (não apresentar a respectiva declaração). Por outro lado, tal aspecto não chega a se constituir em prova absoluta de que o valor declarado de fato tem origem nestes depósitos bancários não justificados.

Embora não abandone a idéia de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deva 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, sou forçado a reconhecer que a jurisprudência neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado no sentido de reconhecer a necessidade de se excluir da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, os rendimentos declarados / lançados / receitas da atividade rural ou utilizou critérios que não considerem a totalidade, nos casos em que a autoridade fiscal lançadora deixou de considerá-los.

Ora, se a recorrente apresentou as Declarações de Ajuste Anual, tempestivamente, não vejo como deixar de reconhecer o direito de reduzir em igual montante o valor dos rendimentos tributados do item de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, para efeito de cálculo do imposto devido.

É de se registrar, que em situações análogas esse conselho já se manifestou no sentido de excluir da tributação dos rendimentos omitidos por decorrência de depósito bancário, uma vez que tais valores ou já foram objeto de lançamento por receita omitida na atividade rural ou porque constam nas Declarações de Ajuste Anual, conforme podemos observar nos julgados abaixo, cujas ementas se transcreve na parte que interessa:

#### **Acórdão 104-19.984**

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ATIVIDADE RURAL - A interpretação harmônica da Lei n.º 9.430, de 1996 com a Lei n.º 8.023, de 1990 que regula a atividade rural, induz ao entendimento de que os rendimentos totais da atividade se prestam como origem para justificar os depósitos bancários, independentemente de coincidência de data e valores.*

#### **Acórdão 104-19.845**

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS – LEI Nº. 9.430, DE 1996 – COMPROVAÇÃO Estando as pessoas físicas desobrigadas de escrituração, os recursos com origem comprovada bem como outros rendimentos já tributados, inclusive aqueles objetos da mesma acusação, servem para justificar os valores depositados posteriormente em contas bancárias, independentemente de coincidência de datas e valores.*

No mesmo sentido se manifesta a jurisprudência nos casos de rendimentos tributáveis declarados da Declaração de Ajuste Anual:

#### **Acórdão nº 2202-00.415**

*RENDIMENTOS TRIBUTADOS NA DECLARAÇÃO AJUSTE ANUAL - JUSTIFICATIVA DE ORIGEM - DEPÓSITOS BANCÁRIOS.*

*É de se aceitar como origem de recursos, justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os valores dos rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual.*

#### **Acórdão nº 2202-00.422**

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IDENTIFICAÇÃO DOS DEPOSITANTES/JUSTIFICATIVA DO DEPÓSITO - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS - Incabível o lançamento tributário tendo por base de cálculo depósitos bancários, na pessoa física do titular de conta bancária, quando restar identificado e justificado, por meio de documentação anexada aos autos, o conjunto de pessoas físicas e jurídicas depositantes dos valores questionados, bem como a sua motivação. Os valores assim apurados, quando for o caso, submeter-se-ão às normas de tributação específica prevista na*

*legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos (art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996).*

*RENDIMENTOS TRIBUTADOS NA DECLARAÇÃO AJUSTE ANUAL - JUSTIFICATIVA DE ORIGEM - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - É de se aceitar como origem de recursos, justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os valores dos rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual.*

**Acórdão nº 2202-00.170**

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimentos mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do citado diploma legal. Devendo ser excluídos os valores dos rendimentos declarados na DIRPF.*

Assim sendo, entendo que deva ser excluído da base de cálculo da exigência relativo a depósitos bancários de origem não identificada os rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual, referente aos anos-calendário de 2002 e 2003.

Observa-se às fls. 09/12 e 13/15), que a recorrente declarou como rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual relativo aos anos-calendário de 2002 e 2003 os valores de R\$ 110.800,00 e R\$ 96.570,00, respectivamente. Assim sendo, é de se excluir estes valores do item omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários não justificados.

Como se vê do relatório, cinge-se, ainda, a discussão em torno de glosa de despesas lançadas em Livro Caixa, em relação aos quais insiste a contribuinte em afirmar que se tratam de dispêndios efetuados passíveis de serem deduzidos na apuração do imposto de renda. No intuito de corroborar tal alegação, anexou a defesa diversos documentos e relações.

Tais elementos, na maioria, foram reconsiderados, pela decisão de Primeira Instância. Entretanto restou, ainda, documentos inábeis para comprovar o alegado, vez que houve glosas por questões legais. Ou seja, não há previsão legal para o procedimento adotada pela contribuinte ou os documentos fiscais apresentados não são aptos para realizar a comprovação das despesas lançadas no Livro Caixa.

A jurisprudência é mansa e pacífica neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca da questão, fundamentada nos dispositivos legais de regência, se entende, que somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

É de se observar, que a escrituração mensal do livro caixa deverá conter toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, de forma a demonstrar as receitas e despesas relativas à prestação de serviços sem vínculo empregatício. Está dispensado o seu registro na Receita Federal ou em cartórios, e os documentos e demais papéis que embasaram a



escrituração deverão ser idôneos, mantidos em ordem e guardados pelo prazo de cinco anos. Na dedução da base de cálculo do imposto de renda, é condição indispensável que as despesas incorridas sejam necessárias à atividade exercida pelo profissional autônomo e à sua especialização, observando-se, entre outras, as seguintes particularidades:

1 - A pessoa física que receber rendimentos do trabalho não assalariado, incluindo os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição Federal, não poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento;

2 - Despesa de custeio é aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Por outro lado, os gastos com reforma de prédio, aquisição de móveis e utensílios e equipamentos eletrônicos, se referem a aplicação de capital e, portanto, não são dedutíveis da receita por expressa disposição legal;

3 - As despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento, manutenção de veículo, seguro e pagamento do IPVA, assim como as despesas de IPTU e demais taxas imobiliárias, cuja responsabilidade pelo seu pagamento independe da sua utilização ou de que tal utilização se preste ao auferimento de algum tipo determinado de receitas, não são dedutíveis no livro caixa;

4 - Não servem como comprovação de despesas relacionadas no livro caixa os tíquetes de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes. Sendo que os documentos emitidos pelo Emissor de Cupom Fiscal (ECF) devem conter, no mínimo, a identificação da pessoa física compradora no CPF-MF, a descrição dos bens ou serviços adquiridos, a data e o valor da operação.

A inscrição da despesa utilizada no Livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade de sua dedução dos rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual, sem contar que não basta a sua comprovação por meio de documentação idônea, devendo ainda ficar comprovado, que as despesas de custeio pagas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Tais despesas devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos e em nome do contribuinte que efetuar os pagamentos.

O artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, vigente na época do lançamento enumera, de forma cristalina, as deduções permitidas quando da percepção pelo contribuinte de rendimentos de trabalho não assalariado, da receita decorrente do exercício de sua atividade: a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários; os emolumentos pagos a terceiros e as despesas do custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Por outro lado, o artigo 76 do mesmo Regulamento disciplina que as deduções permitidas pela legislação e devidamente escrituradas em livro caixa, não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até, dezembro, mas o excedente de deduções porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

Assim sendo, estou de pleno acordo com o posicionamento da decisão recorrida, tendo em vista que a reclamação da suplicante não tem guarida.



É de se observar, que no campo da legislação tributária qualquer redução da base de cálculo de um tributo precisa ser devidamente comprovada por documentação idônea que permita à autoridade lançadora e/ou julgadora o mínimo de segurança quanto a autoria e veracidade do documento apresentado pela parte beneficiada. Os documentos apresentados não trazem esse mínimo e a contribuinte não acrescentou mais nenhuma prova a respeito do assunto.

Deve se ter em mente a previsão de que ao fisco interessa o que se passa nas pessoas jurídicas e nas pessoas físicas, na medida em que é interessado direto na apuração correta dos resultados, sobre o qual vai buscar sua cota, a título de imposto.

Assim como, se faz necessário de se reiterar, mais uma vez, que não se trata de interpretação equivocada dos fatos como assevera a suplicante, mas de cumprimento ao determinado na lei, de que somente as despesas com previsão legal é que podem ser consideradas para efeito de dedução na apuração da base tributável do imposto de renda.

Deve sempre ser lembrado, que a norma legal tributária carece de qualquer dependência em relação à lei comercial, sendo interpretada considerando sua autonomia, em relação aos outros ramos do direito e, bem assim, o caráter teleológico de sua interpretação, a qual deve sempre visar a realização das finalidades ou objetivos da lei; desta forma, os efeitos tributários dos atos, contratos ou negócios são os que decorrem da lei tributária e não podem ser modificados ou alterados pela vontade das partes.

Convém, ainda, ressaltar que os tíquetes de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes, não podem comprovar despesas relacionadas no livro Caixa. As despesas devem estar discriminadas e identificadas para serem comprovadas como necessárias e indispensáveis à atividade profissional.

Quando o assunto for tratar de cupom fiscal se faz necessário verificar o que diz a Lei nº 9.532, de 1997:

*Art.61 - As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).*

*§ 1º) Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da legislação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:*

*a) a sua identificação mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;*

*b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;*

*c) a data e o valor da operação.*

Não basta que o documento comprove a efetivação do pagamento, é indispensável que a comprovação alcance a natureza do dispêndio. Por essa razão os documentos emitidos por máquinas registradoras ou simplificados não se prestam à comprovação de despesas lançadas em livro Caixa.

Quando não se aceita um documento fiscal do tipo “cupom fiscal” e nota simplificada como lastro hábil de gastos dedutíveis, não se deve atribuir a recusa à habilidade ou inabilidade documental. Não se admite pela singela razão de que os mesmos não permitem, na maioria das vezes, aferir o bem ou o serviço prestado para que se possa consultar da sua necessidade ou de sua usualidade para a pessoa física ou jurídica adquirente.

Como visto acima, são passíveis de serem aceitos como documentos fiscais hábeis os comprovantes emitidos por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF que contenham, em relação à pessoa física compradora, no mínimo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 61):

a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CNPJ, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;

b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;

c) a data e o valor da operação.

Entretanto, não é o caso dos autos onde não existe nenhuma identificação do usuário dos serviços adquiridos, sabe-se, tão somente, se tratar de valores relativos a despesas com alimentação, escritório, limpeza etc.

Como visto, a nota fiscal simplificada, assim como o cupom fiscal não são documentos hábeis para comprovação de despesas dedutíveis lançadas em Livro Caixa, pelo fato de não reunirem elementos capazes de identificar o comprador, os bens adquiridos, o valor da operação, bem como a sua efetividade e necessidade à fonte produtora dos rendimentos.

Por fim devo lembrar, que é regra geral no direito tributário que o ônus da prova cabe a quem alega. A lei pode, entretanto, determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, um tanto quanto discricionária, deixando ao talante da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu albergada no dispositivo acima mencionado.

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para a suplicante a obrigação de comprovação e justificação das deduções, e, não o fazendo, implica nas consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Quanto à aplicação das multas de lançamento de ofício (multa de ofício mantida e multa isolada do carnê-leão), se faz necessário ressaltar que a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

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

Neste contexto, é de se ressaltar, que a autoridade lançadora constituiu, através do auto de infração, dois tipos de multas de lançamento de ofício: a multa de ofício isolada, que foi lançada parte em concomitância com a multa de ofício e parte lançada sem a cobrança do imposto, ou seja, foi lançada com base nos valores informados nas Declarações de Ajuste Anual e houve o lançamento com multa de ofício sobre a matéria levantada de ofício.

Assim, a matéria em discussão está restrita a: (1) – multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, cobrada em concomitância com a multa de lançamento de ofício normal de 75% e (2) - multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, sobre valores recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), mensalmente, apurados e informados nas Declarações de Ajuste Anual, porém, os impostos não foram recolhidos na época oportuna.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para o ocultamento, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

*Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até*

*o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – (omissis).*

*§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.*

*(...).*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

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

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

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

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal

conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

No caso dos autos, parte da multa incidiu sobre as parcelas informadas nas Declarações de Ajuste Anual como sendo carnê-leão sem o recolhimento do imposto, razão pela qual cabe a exigência da multa de ofício lançada de forma isolada sobre estes valores, já que cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, é cabível a exigência da multa isolada sobre o carnê-leão apurado nas declarações do suplicante relativo aos anos-calendário de 2000 a 2003.

Por outro lado, parte da multa isolada incidiu sobre infrações que foram levantadas de ofício, com aplicação da multa de ofício normal, nesta parte é incabível a multa isolada aplicada, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Desta forma, entendo cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, é cabível a exigência da multa isolada sobre o carnê-leão apurado na declaração da suplicante relativo aos anos-calendário de 2000 a 2003 (não objeto de lançamento de ofício do imposto).

No que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora, pelas razões alinhavadas na seqüência.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração,

notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

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

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

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

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

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

*(...).*

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

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



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

*(...).*

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

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

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

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

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

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

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

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

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

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

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

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

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 94.125,04 (totalidade do item depósitos bancários remanescente) e R\$ 96.570,00 (do total do item dos depósitos bancários remanescentes), correspondentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, bem como excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann