



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720124/2013-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.150 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2020
Recorrente LUIS OLAVO SABINO DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2009

REPERCUSSÃO GERAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO.
SOBRESTAMENTO. NÃO CABIMENTO.

A vinculação dos julgadores do CARF é unicamente às decisões definitivas de mérito referidas no art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, de forma que, enquanto ela não sobrevinha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (súmula CARF no 02), rejeitar a preliminar, e, no mérito, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fabiana Okchstein Kelbert (Suplente Convocada), Wilderson Botto (Suplente Convocado) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pela conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se e transcreve-se o relatório do acórdão recorrido:

Contra o contribuinte acima identificado foi emitido o Auto de Infração de f. 02-14, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2010, ano-calendário 2009, no montante de crédito tributário de R\$ 7.287.196,88, conforme demonstrativo abaixo:

Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar	3.365.401,42
Multa de Ofício (passível de redução)	2.524.051,07
Juros de Mora (cálculo válido até 30/09/2013)	1.069.861,11
Multa Exigida Isoladamente	327.883,28
Valor do Crédito Tributário Apurado	7.287.196,88

segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de f. 15-21, o lançamento decorreu da apuração de:

- i) omissão de rendimentos de juros e quaisquer outros interesses recebidos de pessoa jurídica referente a empréstimo indexado em arroba de boi, no valor de R\$ 260.857,84, conforme f. 31;
- ii) omissão de rendimentos de juros e quaisquer interesses recebidos de pessoa física referente a empréstimo indexado em arroba de boi, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, no valor de R\$ 2.399.069,75, conforme f. 30;
- iii) omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas, discriminados às f. 26-28, no valor total anual de R\$ 9.577.895,75, conforme resumo à f. 40, identificados na conta bancária de titularidade do autuado e sua esposa, junto ao Banco Bradesco S/A;
- iv) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O autuado foi cientificado do lançamento em 24/09/2013 (f. 33) e apresentou a impugnação em 24/10/2013 (f. 194-230), historiando o andamento do procedimento fiscal e alegando, preliminarmente, a nulidade do lançamento, pelas seguintes razões:

- a) Autoridade Fiscal considerou a sua movimentação financeira como sendo "renda", procedimento ilegal por afronta ao princípio constitucional da legalidade c/c com o dispositivo do art. 44 do Código Tributário Nacional - CTN;

b) o lançamento foi baseado em presunção e a Autoridade Fiscal nada fez para descaracterizar o fato de que é predominantemente desenvolvedor da atividade rural, conforme informou em sua declaração de ajuste anual;

c) multa aplicada deve ser reconhecida como nula, pois atendeu às intimações fiscais, cabendo nesse caso a multa de 20%.

Quanto ao mérito, o contribuinte alegou, em apertada síntese, que:

Da ilegalidade do lançamento por presunção de renda:

- a) o Fisco baseou todo o procedimento de fiscalização nos seus extratos bancários, obrigando-o a demonstrar depósito a depósito a origem dos recursos;
- b) apesar de ter informado o Fisco que se tratava de valores utilizados para gerir a atividade rural, ele, mesmo reconhecendo inúmeras declarações de parceiros rurais, ainda assim refutou tais comprovações e arbitrou a tributação do imposto de renda considerando cada depósito existente em sua conta corrente como renda tributável;
- c) considerando que sua única é a atividade rural, a tributação deveria se dar pela modalidade do "lucro presumido da atividade rural";
- d) apesar de ter sido comprovada a sua atividade rural, a Autoridade Fiscal glosou a modalidade tributária sob o escopo de que não houve risco para o impugnante nesta atividade;
- e) não concorda com a imputação de escriturar o livro caixa da atividade rural, pois é optante pela tributação com base no Lucro Presumido da Atividade Rural;
- f) é totalmente ilegal a utilização dos créditos reunidos no Anexo IV por se tratar especificamente do mesmo capital utilizado durante o exercício pelo impugnante para adquirir a participação rural e posteriormente recebê-las em devolução com a venda dos animais;
- g) reformando o lançamento e tributando com base no lucro presumido da atividade rural, o valor total de R\$ 19.155.791,50 de "renda" resultaria, à alíquota de 20%, uma base de cálculo do imposto de renda de R\$ 3.831.158,30 que, dividida em partes iguais com sua esposa, resultaria no valor previsto de IRPF de R\$ 998.414,53;

Da ilegalidade do procedimento fiscal na interpretação do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

- h) a presunção gerada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 leva a distorções do conceito de "receita", contrariando a verdade material, o art. 142 do CTN e o postulado da razoabilidade;
- i) a RFB está utilizando a Lei Complementar nº 105/2001 para obter a quebra do seu sigilo bancário e aplicando a presunção relativa do art. 42 da Lei nº 9.430/96, e exige o IRPF com base na soma dos depósitos bancários;

A presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e os sinais exteriores de riqueza:

j) a presunção legal de omissão de receitas tem que estar de acordo com os sinais exteriores de riqueza, sob pena de contrariar a verdade material dos fatos e o postulado da razoabilidade;

k) é indispensável que o Fisco verifique a existência de sinais exteriores de riqueza para que assim conclua que os rendimentos da pessoa física são incompatíveis com os valores informados à RFB e à movimentação na sua conta corrente, citando doutrina e jurisprudência;

Revogação do art. 42 da Lei nº 9.430/96 em face da antinomia com o § 4º do art. 5º da LC nº 105/2001:

l) há antinomia entre o art. 42 da Lei nº 9.430/96 e o art. 5º, § 4º da Lei Complementar nº 105/2001, sendo necessária a revogação tácita do citado art. 42;

m) da Lei de Introdução ao Código Civil e da doutrina citada, a lei existente, se não for de vigência temporária, permanece em vigor até que lei posterior a revogue expressa e tacitamente;

n) a revogação tácita se dá pela antinomia total ou parcial entre a lei nova e a lei existente, prevalecendo a nova regulamentação da matéria;

Quanto ao carnê leão:

o) o carnê leão é obrigação do profissional liberal e de algumas atividades exercidas por norma própria;

p) exercia ao tempo da movimentação financeira exclusivamente a atividade rural, portanto, não há que se falar em carnê leão, pois se assim o for, estar-se-á inovando a legislação tributária referente a atividade rural, que afinal tem tributação anual e não mensal, como exige o carnê leão;

q) quando a Autoridade Fiscal intenta imputar tal tributação, o faz exatamente porque abusou da presunção ao tributá-lo como se sua renda não adviesse da atividade rural, tendo o feito inclusive sobre valores que o impugnante comprovou tratarem-se de devolução de valores anteriormente transferidos aos parceiros rurais pela aquisição de parceria na atividade pecuária, que afinal, foi a atividade desenvolvida no ano-base de 2009;

Do valor da multa aplicada e da vedação ao confisco:

r) o valor do crédito tributário revela-se confiscatório, tendo em vista que o IRPF foi calculado sobre o capital e não sobre a renda, ofendendo os princípios do direito à propriedade e da capacidade contributiva;

s) a doutrina censura a aplicação de multa com efeito de confisco, caracterizando apropriação indevida e enriquecimento ilícito por parte do Estado;

Do dever da Administração de anular os atos inválidos:

t) citando o art. 53 da Lei nº 9.784/99 e a Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, é dever da própria Administração (RFB) anular o ato administrativo ou reconhecer a sua improcedência, proporcionando desta forma o equilíbrio entre as partes, em face da injustiça que lhe está sendo imputado.

Finalizou sua impugnação requerendo:

- a) perícia para identificar na movimentação financeira ao ano base 2009 o valor que se trata de capital e o valor que tratou efetivamente de renda, considerando esta última como renda da atividade rural;
- b) provar por todos os meios de prova permitidos, especialmente por documentos;
- c) que as intimações e demais comunicação sejam encaminhados exclusivamente na Av. Ludovico da Riva Neto, 2044, Centro, Alta Floresta-MT, sob pena de nulidade da intimação/notificação, citando subsidiariamente o art. 39 do Código do Processo Civil.

A DRJ considerou a impugnação improcedente.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso com as mesmas alegações da impugnação e ao final requer:

1. a admissão tempestiva desta peça recursal, com a consequente manutenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em que se baseia a notificação e multa objetos deste recurso voluntário.
2. seja, *ad cautelam*, ordenado o sobrestamento do presente feito, com sua consequente suspensão, até final decisão de mérito do RE 855649 do STF por tratar-se de matéria de repercussão geral reconhecida por aquela Suprema Corte, na forma fundamentada neste petição, por tratar-se de matéria intimamente ligada ao deslinde das teses demandadas nestes Autos.
3. a procedência das fundamentações preliminares para reconhecer a nulidade da Notificação de Lançamento/Auto de Infração extinguindo os créditos fiscais por nulidade absoluta, com sua consequente desconstituição.
4. não sendo entendimento de que se opera a nulidade, sejam reconhecidas as fundamentações de mérito desta peça recursal para ordenar o cancelamento do lançamento do crédito tributário e acessórios, por tratar-se de cobrança indevida, desconstituindo o crédito tributário combatido.
5. se também este não for o entendimento desta Autoridade Fiscal, seja ordenada a reforma do lançamento imputado como resultado do procedimento fiscal, para reconhecer que todos os recursos do Recorrente advieram da atividade rural, ordenando a imputação do crédito tributário com base no lucro presumido da atividade rural, aceitos todas as declarações apresentadas pelo Recorrente como atividade rural exclusiva; com a exclusão de todos os lançamentos com base no lucro real e aplicação da legislação, de direito, pertinente a matéria vigente a época da ocorrência da movimentação financeira fiscalizada Descontando os valores já declarados pelo Recorrente em face da DIRPF2010/2009.
6. Seja deferida a ordem de intimação da decisão deste Conselho exclusivamente ao procurador do Recorrente, na forma pretendida em face da Petição de Impugnação destes Autos.

É o relatório

Voto

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade

Preliminarmente

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

O contribuinte arguiu a nulidade do lançamento, conforme descrito no voto do acórdão recorrido:

O impugnante arguiu a nulidade do lançamento por ofensa ao princípio da legalidade ao considerar movimentação financeira como "renda", por utilizar presunção desconsiderando que exerce atividade rural e por aplicar multa de 75% apesar de ter atendido as intimações, sendo cabível a multa de 20%.

Integrando referida disposição legal ao preceituado no art. 144, § 1º, do CTN, tendo em vista que a LC nº 105/2001 refere-se a novos critérios de apuração e de fiscalização, verifica-se que a aplicação da LC nº 105/2001 é imediata, ao tempo do lançamento, inclusive quanto a fato jurídico tributário ocorrido em data anterior.

No que tange aos seus argumentos, percebe-se que o impugnante volta-se contra, mais precisamente, a LC nº 105/2001, que instituiu novos critérios de apuração no procedimento de fiscalização, e também contra todo sistema jurídico que dá suporte à sua aplicação, e não contra o lançamento em si, objeto do presente processo. Importa ressaltar, sobretudo, que cabe à esfera administrativa aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo.

Do exposto, percebe-se que o recorrente quer discutir na via recursal administrativa, a inconstitucionalidade/legalidade de lei, o que é defeso, por tratar-se de matéria reservada ao poder judiciário, nos termos da Sumula Carf nº 02:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não conheço da matéria relativa a inconstitucionalidade de lei.

Das demais questões do recurso

Sendo coincidentes as razões recursais e as deduzidas ao tempo da impugnação, a análise do recurso pode ser feita utilizando-se da prerrogativa conferida pelo Regimento Interno do CARF.

De acordo com o disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas perante a segunda instância administrativa novas razões de defesa, adotam-se os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição dos trechos do voto que guardam pertinência com as questões recursais ora tratadas:

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É de se ressaltar que, com referência às hipóteses de nulidade, estabelece o Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, em seu art. 59:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, todos os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, legalmente competente para realizá-los e adequadamente identificado nos autos.

O impugnante alega a nulidade do lançamento por ilegalidades/inconstitucionalidades no procedimento fiscal. Tais alegações serão abordadas a seguir no presente voto.

O contido às f. 42/43, 97/98, 132/133 e 138/139, acompanhado de seus anexos, demonstra que o impugnante foi devidamente intimado para apresentar informações e extratos de contas mantidas pelo próprio declarante e por seus dependentes em instituições financeiras no Brasil e no exterior, referentes ao ano-calendário 2009, bem como a justificar a origem da movimentação financeira apurada, que se mostrou incompatível com os rendimentos declarados. Também foi intimada a co-titular da conta-corrente, conforme ressaltou a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal.

A legislação determina que o contribuinte seja previamente intimado a apresentar os documentos e informações; ela é a fonte primeira (art. 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/2001). Se apresentá-los de modo insuficiente, ou deixar de fazê-lo, recorre-se às instituições bancárias.

No presente caso, o próprio contribuinte trouxe aos autos os dados e extratos bancários de sua titularidade.

Inexiste razão, portanto, para acolher a preliminar de nulidade apresentada.

DA ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO DE RENDA.

O impugnante alegou que os depósitos bancários não equivalem à renda, não caracterizam a aquisição de disponibilidade de renda ou proventos e, portanto, por si só, não configurariam o fato gerador do Imposto de Renda.

A primeira norma a regular a tributação com base em depósitos bancários com o fim de autorizar o arbitramento da renda omitida foi a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que assim dispôs em seu art. 6º:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (grifou-se)

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Dessa forma, o texto legal permitiu o arbitramento dos rendimentos omitidos, utilizando-se de depósitos bancários injustificados, desde que demonstrados sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que, na vigência da Lei nº 8.021/90, o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, e não os depósitos bancários injustificados, meros instrumentos de arbitramento.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ser regulada pela Lei nº 9.430/96, que estabelece a presunção de omissão de rendimentos, autorizadora do lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Trata-se, portanto, de **presunção legal** de omissão de rendimentos contra o contribuinte titular da conta que não lograr comprovar a origem destes créditos.

Assim dispõe seu art. 42:

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

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

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

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

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

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

§ 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.

A partir da entrada em vigor desta lei, estabeleceu-se uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em sua(s) conta(s) de depósito ou de investimento.

O Código Tributário Nacional define em seus art. 43, 44 e 45, a seguir reproduzidos, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Relativamente aos impostos, a Constituição Federal exige que estes institutos sejam definidos em lei complementar (art. 146, III, "a"), atualmente representada pelo CTN, posto que este foi recepcionado com status de lei complementar pela Carta Magna vigente. A instituição de um tributo, regra geral, é feita por meio de lei ordinária. De acordo com o art. 44 do referido Código, a tributação do imposto de renda não se dá somente sobre rendimentos reais, mas, também, sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais indicativos de sua existência e montante:

Art. 43. *O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. *A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*

Art. 45 *Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

Parágrafo único. *A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.*

A Constituição Federal não traz, em seu art. 153, III, um conceito fechado de renda, mas estabelece a competência tributária relativa ao tributo, seus contornos, princípios e critérios a serem observados pelo legislador infraconstitucional.

Ao longo da história formaram-se diversas correntes doutrinárias acerca do conceito de renda, todavia o art. 42 do CTN demonstra a adoção do conceito de renda como acréscimo patrimonial oriundo de quaisquer atividades, seja do capital, do trabalho, da combinação de ambos, ou de qualquer outra.

Assim, a presunção de omissão de receita ou de rendimento prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, está em consonância com o contido no CTN, cabendo ao contribuinte demonstrar sua origem para comprovar não se tratar de omissão.

As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (*juris et jure*) e relativas (*juris tantum*). Denomina-se presunção *juris et jure* aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é *juris tantum*, quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua irre realidade.

Plácido e Silva assim definiu a presunção *juris tantum*, em seu "Vocabulário Jurídico":

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. É a presunção condicional ou relativa, também denominada de simples. É apelidada de tantum, porque prevalece até que se demonstre o contrário. E a destruição dela não cabe a quem a tem em seu favor por determinação legal, mas àquele que não a quer ou não se conforma com a sua determinação.

Conclui-se, por conseguinte, pela leitura dos textos normativos citados, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo *juris tantum* (relativa), ou seja, caberia ao contribuinte a comprovação da origem dos ingressos ocorridos em suas contas correntes ou nas de seus dependentes.

É a própria lei quem define como omissão de rendimentos esta lacuna probatória de origem em face dos créditos em conta. Deste modo, não se trata de 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. Ocorrendo os dois antecedentes da norma: créditos em conta e a não comprovação da origem quando o contribuinte tiver sido intimado a fazê-lo; o conseqüente é a presunção de omissão e o lançamento de ofício do montante devido.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações, esclarecimentos, com vista à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Ao se determinar, com base no citado dispositivo legal, como omissão valor de depósito bancário de origem não comprovada, **não se está tributando o depósito bancário, e sim o rendimento auferido e cuja origem não foi comprovada, ou seja, a disponibilidade econômica a que se refere o art. 43 do CTN.**

O autuado foi regularmente intimado a prestar os devidos esclarecimentos durante o desenvolvimento da ação fiscal sobre os valores creditados em contas bancárias de sua titularidade, mas não o fez. Utilizando as palavras de José Luiz Bulhões Pedreira, "o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. " (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas -

JUSTEC-RJ-1979 - pág. 806). O texto acima reproduzido traduz com clareza os preceitos definidos pelo Código de Processo Civil em matéria de provas, aplicando-os ao processo administrativo tributário. Diz o referido diploma legal:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos: (...)

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

A comprovação de origem, nos termos do disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96 deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados nas contas correntes de sua titularidade. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não cabendo a "comprovação" feita de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta.

Portanto, não merece reparos o procedimento praticado pela Autoridade Fiscal. Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis 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 do diploma legal.

Frise-se que não se trata de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto de renda, que se traduz na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN), mas a desproporcionalidade entre o seu valor e o dos rendimentos declarados constitui indício de omissão de rendimentos e, estando o contribuinte obrigado a comprovar a origem dos recursos nele aplicados, ao deixar de fazê-lo, dá ensejo à transformação do indício em presunção.

Nesse contexto, pode-se afirmar que os depósitos bancários são utilizados como instrumento de determinação dos rendimentos presumidamente omitidos, não se constituindo, em si, objeto de tributação. Ressalte-se que a jurisprudência dos tribunais e do CARF-Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestaram no sentido da caracterização, como omissão de rendimentos, dos depósitos bancários de origem não comprovada.

Acerca da validade da presunção legal utilizada, cabe destacar a Súmula nº 26, presente na Portaria nº 49, de 01/12/2010, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF que divulga, consolida e numera enunciados de súmulas, tendo aprovação pelo Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Pelo anteriormente exposto, rejeita-se a alegação da revogação do art. 42 da Lei nº 9.430/96 em face da antinomia com o § 4º do art. 5º da LC nº 105/2001.

Uma vez estabelecida a validade do lançamento com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, cumpre examinar, agora em sede de impugnação, se há nos autos elementos que possam levar a comprovar a origem e natureza dos depósitos bancários listados pela autoridade autuante, afastando assim, a omissão de rendimentos apontada com base na presunção legal.

DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

O interessado apenas justificou que desempenha exclusivamente atividade rural e alegou que os valores apurados não podem ser considerados disponibilidade financeira ou renda.

No Termo de Verificação Fiscal (f. 15-20), o auditor autuante descreveu minuciosamente o transcorrer do procedimento fiscal e esclareceu os seguintes pontos:

Na análise dos extratos bancários foram selecionados os depósitos de valores superiores a R\$ 1.000,00;

foram expurgados os valores relativos a transferências entre contas correntes do próprio contribuinte ou de seu cônjuge, a empréstimos bancários, a estornos, a cheques devolvidos, a redução de saldo devedor e a TED devolvida;

Com os expurgos, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos relacionados na tabela do Anexo i (f. 21-22), totalizando R\$ 30.028.786,65;

O contribuinte justificou a origem dos depósitos em conta corrente, apresentando tabela e listando três modalidades de crédito:

d.1) recebimento de valores que anteriormente haviam sido depositados em mãos do depositante a fim de sustentar Parceria Rural, que tinha por base a compra antecipada de arrobas de boi. Por esse mecanismo, quando o Parceiro que recebe o dinheiro abate os animais, ele devolve ao Parceiro que cedeu o capital, tanto o valor do capital empregado quanto a variação do preço da arroba de boi;

d.2) capital que o contribuinte tinha no começo do ano, ou seja, durante todo o ano base ele exercia a atividade rural onde comprava e vendia animais bovinos;

d.3) mero movimento feito pelo banco, onde ora existe a aplicação e ora existe o resgate da aplicação;

quanto à terceira modalidade de créditos apontada pelo impugnante em suas justificativas, o auditor autuante identificou que se tratavam de resgates de aplicações financeiras e não foram considerados no lançamento, conforme tabela do Anexo ii (f. 23);

foram excluídos também da análise os depósitos com valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00, tendo em vista o disposto no art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96 e art. 4º da Lei nº 9.481/97;

para parte dos depósitos, em relação aos quais o contribuinte alegou a origem em parceria rural, houve apresentação de uma declaração do depositante respaldando a justificativa e serão objeto de lançamento considerando as características da operação realizada, entretanto diversos depósitos tiveram esta origem apontada pelo contribuinte sem o correspondente amparo documental. O mesmo se deu em relação à modalidade d.2 de créditos (compra e venda de gado), não havendo qualquer prova desta origem;

h) intimado por duas vezes a apresentar os documentos faltantes, não o fez;

i) intimados os terceiros alguns responderam, permitindo identificar, em alguns casos, o valor emprestado pelo contribuinte a terceiro e ainda características que são comuns às operações desta modalidade:

o gado permanecia na propriedade do terceiro (parceiro) que ficava responsável por todas as despesas necessárias à engorda do gado;

i.2) o contribuinte firmou os contratos em arrobas de boi da seguinte maneira: entregava ao parceiro um montante de dinheiro equivalente a X arrobas pela cotação do dia e receberia estas mesmas X arrobas de boi (em dinheiro ou em cabeças de boi) no momento em que os bois fossem vendidos para abate pelo parceiro;

j) o risco do contribuinte nestas supostas parcerias sempre foi o do mercado, não partilhava qualquer risco da produção com o terceiro, não atendendo o Decreto nº 59.566/66, que regulamentava partes da Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), e o art. 4º da Lei nº 4.947/66 (que define o contrato de parceria rural), além do art. 59 do Decreto nº 3.000/99 - RIR;

k) os contratos realizados pelo contribuinte revestem-se de características de um empréstimo indexado em arrobas de boi e não de uma parceria rural e devem ser enquadrados como rendimentos recebidos de pessoa física ou jurídica proveniente de juros sobre o capital aplicado (art. 55, inciso XVI, do RIR);

l) algumas respostas de terceiros foram acompanhadas dos comprovantes de pagamento do valor do empréstimo pelo contribuinte, e nestes casos foram incluídos na base de cálculo do imposto de renda apenas a diferença entre o capital e o montante pago pelo terceiro;

m) concluiu-se pelo lançamento de R\$ 2.399.069,75 como rendimentos recebidos de pessoas físicas, conforme tabela do Anexo VI deste TVF, e R\$ 260.857,84 como rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, conforme tabela do Anexo VII deste TVF;

n) conforme art. 106 do RIR, os rendimentos recebidos de pessoas físicas estão sujeitos ao pagamento mensal do imposto de renda (carnê-leão), e a ausência de recolhimento do carnê-leão sujeita o contribuinte à Multa Isolada de que trata o art. 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/96, conforme detalhado no Demonstrativo de Multa Exigida Isoladamente.

Como o auditor autuante esclareceu de forma clara todo o procedimento fiscal, e a partir dos documentos e esclarecimentos prestados do contribuinte e circularização junto a terceiros, elaborou tabelas que demonstram a correta apuração da base de cálculo.

O impugnante alegou que os depósitos em suas contas representam valores que apenas por elas transitaram, correspondendo ao exercício da atividade rural (parceria rural). Essa alegação não foi acatada pela Fiscalização que, quando comprovado por contratos e operações bancárias a débito e a crédito das contas do contribuinte, reclassificou para rendimentos recebidos de pessoas físicas ou jurídicas.

Como bem fundamentou o auditor autuante no Termo de Verificação Fiscal, não merece reparos o trabalho fiscal quanto a esses itens.

As demais alegações quanto os depósitos bancários não justificados, elas não podem ser acatadas, pois faz-se necessário provar mediante documentação hábil a entrada e a saída de dinheiro das suas contas. Não foram apresentados, por exemplo, documentos comprobatórios dos depósitos em conta corrente, coincidente em datas e valores, tampouco cópia de transferências bancárias e de cheques nominais emitidos pelo contribuinte demonstrando a saída dos recursos da sua conta bancária, ou outros meios que normalmente são utilizados nessas operações. Ocorre que, neste caso, em que o ônus da prova é do contribuinte, por presunção legal, caberia a ele tomar as providências cabíveis para comprovar o efetivo recebimento dos referidos recursos.

É certo que o princípio da verdade material orienta o processo administrativo fiscal, o que implica a não aceitação de argumentos desacompanhados de provas. Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação de irregularidade. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado.

Ademais, no caso de lançamentos que envolvam presunções legais, se a fiscalização demonstra a ocorrência do fato base da presunção, está atendida a verdade material.

Nesse sentido, jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

PAF - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - Confirmada a presunção legal, pelo silêncio do sujeito passivo quanto a matéria de fato do lançamento, consolidada resta a verdade material. (Acórdão 108-08693)

DO VALOR DA MULTA APLICADA E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.

A aplicação da multa de ofício com percentual de 75% sobre o imposto apurado não comporta qualquer discricionariedade da autoridade lançadora ou julgadora, uma vez que decorre de exigência legal citada no auto de infração - f. 14, art. 44, I, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.489, de 15 de junho de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e

nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Conforme já explanado no presente voto, ante a existência de norma emanada do órgão competente, cabe à autoridade administrativa tão somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja retirada do mundo jurídico por uma outra superveniente ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou em controle difuso, neste caso, após a publicação de resolução do Senado Federal. Como, no caso concreto, as hipóteses aventadas não ocorreram, a cobrança da multa de ofício com percentual de 75% continua válida, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir competência alheia, na segunda. Ademais, conforme também já destacado no presente voto, a vedação ao confisco pela Constituição Federal 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.

Portanto, estando a autoridade administrativa impedida de apreciar alegações de inconstitucionalidade de atos legais validamente editados e vigentes à época do lançamento, incabíveis as alegações contrárias à aplicação da multa de ofício com percentual de 75%.

JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

Quanto à jurisprudência citada na impugnação, cumpre esclarecer que mesmo as decisões proferidas por órgãos colegiados, não constituem norma complementar do Direito Tributário, porquanto não haja lei que lhes atribua eficácia normativa. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a terceiros e a casos distintos, somente se aplicando às partes envolvidas nos litígios correspondentes.

Da mesma forma, nem mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que de consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

(...)

CIÊNCIA DE PROCURADOR.

O impugnante requereu alteração na forma de intimação, com direcionamento para o endereço dos procuradores.

Trata-se de matéria estranha ao litígio que cabe a essa instância julgadora se pronunciar.

As intimações dos atos e decisões processuais, no caso do imposto de renda, são matérias de competência da unidade que fiscaliza e administra esse tributo, no caso, a Delegacia da Receita Federal do domicílio fiscal do contribuinte, devendo o pedido de alteração da forma de intimação ser a ela direcionado.

Importante destacar que as decisões de primeira instância do julgamento administrativo não são publicadas na imprensa oficial e sim cientificadas ao contribuinte de forma pessoal, postal ou eletrônica e, em alguns casos específicos, por edital, a teor do art. 23, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

1 - no endereço da administração tributária na internet;

- em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

- uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

Quanto ao endereço para o qual devem ser encaminhados os documentos emitidos pela Receita Federal do Brasil - RFB, a legislação transcrita é clara ao dispor que devem ser enviados para o endereço fornecido pelo contribuinte no seu cadastro, não existindo qualquer previsão legal para envio ao endereço de procurador fornecido na impugnação.

Do pedido de sobrestamento do processo até a final decisão de mérito do RE 855649 do STF.

O RE 855649, teve repercussão geral reconhecida com a seguinte ementa;

IMPOSTO DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM DOS RECURSOS NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – ARTIGOS 145, § 1º, 146, INCISO III, ALÍNEA “A”, E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem

não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório.

No entanto, não sendo ainda a decisão definitiva, não vincula os colegiados do Carf, nos termos Regimento Interno, sendo este o entendimento que se tem adotado, conforme acórdão nº 2301005.156 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 3 de outubro de 2017
Relator: João Maurício Vital

(...)

REPERCUSSÃO GERAL. RECONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAMENTO.

O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade. Não há lei ou norma regimental que autorize o sobrestamento do julgamento em razão do reconhecimento, pelo STF, de repercussão geral de matéria ainda pendente da decisão judicial. Suspensão do julgamento indeferida.

Do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (súmula CARF no 02), rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite