



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14098.720126/2013-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.769 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de abril de 2021  
**Recorrente** JANETE COLLA SISTI SABINO DOS SANTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de lançamento efetuado de acordo com as disposições legais pertinentes.

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.

PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal relativa 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 recebimento de rendimentos - fato jurídico tributário. Cabe ao Fisco simplesmente provar a ocorrência do fato indiciário; e ao contribuinte cumprir provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

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.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de decisão que julgou improcedente impugnação apresentada contra lançamento de IRPF do ano-calendário 2009, exercício 2010, em decorrência da apuração de infração consistente em omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

O valor original do crédito tributário lançado (imposto, juros e multa no percentual de 75%) é de **R\$ 6.646.238,62** (fls. 02).

Notificada do lançamento, a contribuinte, ora recorrente, apresentou impugnação, cujas razões encontram-se bem sintetizadas no relatório da decisão recorrida, conforme abaixo:

A autuada foi cientificada do lançamento em 24/09/2013 (f. 31) e apresentou a impugnação em 24/10/2013 (f. 174-213), historiando o andamento do procedimento fiscal e alegando, preliminarmente, a nulidade do lançamento, pelas seguintes razões:

- a) 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 seu esposo predominantemente é desenvolvedor da atividade rural, conforme informou em sua declaração de ajuste anual;
- c) a multa aplicada deve ser reconhecida como nula, pois atendeu às intimações fiscais, cabendo nesse caso a multa de 20%.

Quanto ao mérito, a 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-a 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 seu esposo, resultaria no valor previsto de IRPF de R\$ 632.784,27;

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 lêo:

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

p) seu esposo exercia ao tempo da movimentação financeira exclusivamente a atividade rural, portanto, não há que se falar em carnê lêo, 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 lêo;

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 impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ/CGE, em decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de lançamento efetuado de acordo com as disposições legais pertinentes.

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.

PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal relativa 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 recebimento de rendimentos - fato jurídico tributário. Cabe ao Fisco simplesmente provar a ocorrência do fato indiciário; e ao contribuinte cumprir provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

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.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

## PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Cumpra à contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa.

## FORMA DE CIÊNCIA. MATÉRIA ESTRANHA AO LITÍGIO.

A alteração na forma de intimação, com direcionamento para os procuradores, é matéria estranha ao litígio que cabe a essa instância julgadora se pronunciar.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada dessa decisão aos 30/08/17 (fls. 243), a recorrente apresentou recurso voluntário aos 29/09/17 (fls. 245 ss.), no qual, basicamente, reproduz os argumentos constantes de sua impugnação, requerendo, inicialmente, o sobrestamento do presente processo e, em consequência, do julgamento do recurso até final decisão de mérito a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da repercussão geral no RE nº 855649/RS acerca da constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9430/96. Sucessivamente, requer o provimento de seu recurso voluntário para julgar improcedente o lançamento.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, relatora.

Anoto-se, inicialmente, que a recorrente requer o sobrestamento do presente processo e, em consequência, do julgamento do recurso voluntário até final decisão a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da **repercussão geral no RE de nº 855649/RS**, acerca da constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9430/96, que autoriza 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, infração que deu origem ao auto de infração objeto de análise nestes autos.

No entanto, o Regimento Interno deste tribunal administrativo não prevê hipótese de sobrestamento do processo administrativo em hipóteses que tais e sequer há previsão nesse sentido no Decreto de nº 70.235/72, que regula do Processo Administrativo Fiscal.

Desse modo, considerando que o processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade, não havendo lei ou norma regimental prevendo o seu sobrestamento, essa providência não está autorizada<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Segundo nos ensinam Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez López, “compete à própria Administração impulsionar o processo até o seu ato-fim. Hely Lopes Meirelles entende que ‘o princípio da oficialidade atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, ainda que instaurado por provocação do particular: uma vez iniciado passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete o seu impulsionamento, até a decisão final. Se a Administração o retarda, ou dele se desinteressa, infringe o princípio da oficialidade, e seus agentes podem ser responsabilizados pela omissão (...)’”. (In PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMENTADO. São Paulo: Dialética, 3ª edição)

O recurso é tempestivo mas deve ser conhecido em parte.

Em seu recurso voluntário, a recorrente se defende de fatos estranhos à imputação que lhe foi dirigida por meio do auto de infração e, conseqüentemente, do acórdão, em tese, recorrido.

Com efeito, já na descrição dos fatos, a recorrente afirma, em síntese, que:

7. Após intimações apresentação de justificativas e novos documentos provatórios e intimação pela Autoridade Fiscal dos contribuintes identificados pela Recorrente em relação as operações justificadas se concluiu pela justificativa de parte dos depósitos e injustificados os demais.

**8. Assim a Autoridade Fiscal considerou omissão de rendimentos conforme o Anexo 04 de fls. 23/27 destes Autos.**

**9. Que a Recorrente teria omitido rendimentos a razão de R\$11.577.895,75, conforme anexo IV do Termo de Verificação Fiscal (fls. 23/27).**

10. A Autoridade Fiscal desqualificou a parceria rural mesmo a Recorrente tendo apresentado Declarações dos parceiros com firma reconhecida descrevendo a operação realizada.

11. Segundo a Autoridade Fiscal, apesar de a Recorrente comprovar que fazia parceria para receber no futuro sua participação em arrobas de boi, que estariam sujeitas as oscilações de preço de mercado, as negociações das parcerias rural, supostamente, se revestiriam 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.

12. Que conforme algumas respostas de terceiros foram acompanhadas dos comprovantes de pagamento do valor do empréstimo pelo Recorrente. Sendo assim a Autoridade Fiscal nesses casos incluiu na base de cálculo do Imposto de Renda apenas a diferença entre o capital emprestado e o montante pago pelo terceiro.

**13. Concluiu a Autoridade Fiscal pelo lançamento do valor de R\$2.138.319,68 como rendimentos recebidos de Pessoa Física, conforme anexo VI do Termo de Verificação Fiscal (fls. 28).**

**14. Que conforme artigo 106 do Decreto número 3.000/1999, os rendimentos recebidos de Pessoa Física estão sujeitos ao pagamento mensal do Imposto de Renda (Carne-Leão).**

15. Por fim a Autoridade Fiscal imputou o Auto de Infração de imputações acessórias.

Pois bem.

Conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, a fls. 05, **a única infração imputada à recorrente é Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários de Origem não comprovada.**

No Anexo IV do TVF, por sua vez, que se encontra a fls. 21 dos autos, diferentemente do que aponta a recorrente em seu recurso, consta planilha com “Depósitos sem documentos que comprovem a origem”, no valor total de **R\$ 19.155.791,49.**

No Anexo VI, por sua vez, a fls. 28, encontra-se a relação dos “Depósitos Supostamente Realizados pelo Cônjuge”, e não de rendimentos recebidos de pessoas físicas e sujeitos a carne-leão, já que, como dito, essa imputação não foi feita à recorrente.

Há, também, algumas teses de defesa desenvolvidas pela recorrente que não têm pertinência com o que lhe foi imputado no auto de infração.

Com efeito, como relatado, a recorrente argumenta, em síntese, que apesar de ter informado ao Fisco que os depósitos efetivados em suas contas bancárias se tratava de valores utilizados para gerir atividade rural, a autoridade lançadora, mesmo reconhecendo inúmeras declarações de parceiros rurais, teria refutado tais comprovações e arbitrado a tributação do imposto de renda considerando cada depósito como renda tributável, sendo que tendo em vista que sua única atividade é atividade rural, a tributação deveria se dar pela modalidade do “lucro presumido da atividade rural”. Prossegue em sua defesa alegando que apesar de ter comprovado a sua atividade rural, a autoridade fiscal teria glosado a modalidade tributária **sob o fundamento de que não houve risco para a impugnante nessa atividade**. Afirma, ainda, que **não concorda com a imputação da autoridade lançadora consistente em escriturar o livro caixa da atividade rural**, pois é optante pela tributação com base no Lucro Presumido da Atividade Rural.

Ora, nenhuma dessas imputações, acima destacadas, **estão presentes no Auto de Infração e/ou no Anexo Termo de Verificação Fiscal**, conforme se pode verificar a fls. 03/28 destes autos.

Daí porque nenhum desses argumentos será objeto de apreciação e conhecimento, por ausência de pertinência com a imputação.

No mais, considerando que o recurso voluntário reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação, sem acrescentar nenhum elemento novo que seja hábil a justificar a reforma da decisão recorrida, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto os fundamentos da decisão de primeira instância, abaixo reproduzidos, para que venham integrar o presente voto como razões de decidir:

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.

A 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. 39/40, 100/103, 160/162 e 164/166, acompanhado de seus anexos, demonstra que a impugnante foi devidamente intimada 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 intimado o 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, a próprio contribuinte trouxe aos autos os dados e extratos bancários de sua titularidade.

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

#### ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A 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 a 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.

Ora, tem-se, indiscutivelmente, que a integração da LC nº 105/2001, com o § 1º, do art. 144, do CTN, é imposição legal e instrumental obrigatória, independe da vontade do agente, e não há imposição de qualquer forma de restrição, como propõe o impugnante. Se a lei nova refere-se a novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, aplicar-se-á esta lei nova à data do fato jurídico tributário, ao procedimento administrativo de lançamento.

A seguir se faz detalhada explanação sobre os aspectos mais importantes, e levantados pelo mesmo, a fim de que não remanesça qualquer dúvida.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2.001, dispõe acerca do sigilo das operações de instituições financeiras, e assim determina:

*Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

(...)

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

(...)

*III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996;*

(...)

*Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.*

(...)

*§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.*

*§ 5º As informações a que se refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.*

*Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de*



instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (grifou-se)

Com efeito, o Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, e assim dispõe, in verbis:

(...)

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, 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.(...)

§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.

(...)

Art. 3º Os exames referidos no caput do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

I – subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II – obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III – prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV – omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V – realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI – remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII – previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

VIII – pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX – pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X – negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

(...) (grifou-se)

Assim, o acesso às informações bancárias independe de autorização e não constitui quebra de sigilo. O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Ainda mais no caso presente, em que os extratos bancários foram trazidos pelo próprio contribuinte.

Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a Lei Complementar nº 105/2001 e o art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art.

199, ambos do Código Tributário Nacional, como, aliás, prevê o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime (§ 7º do art. 38 da Lei nº 4.595/1964; art. 198 do CTN; art. 325 do CPC).

Para melhor compreensão, segue abaixo a transcrição de alguns dos citados dispositivos legais:

Lei nº 5.172/1.966:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto neste artigo, unicamente, os casos previstos no artigo seguinte e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Lei nº 4.595/1.964:

Art. 38.

(...)

§ 7º - A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

Código Penal:

*Violação de Sigilo Funcional (...)*

Art. 325. *Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:*

*Pena – detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.*

Frise-se, pois, que as informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal, a par de amparada legalmente (Lei Complementar nº 105/2001; art. 197, inc. II, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966; art. 918 do RIR aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/1999; Portaria MF/GB nº 493/1968; Comunicado BACEN/DEFIS 373/1987), não implicam quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais (art. 201e §§ 1º e 2º, e art.

202 do Decreto-lei nº 5.844/1943, dispositivos consolidados nos art. 998 e 999 do Regulamento do Imposto de Renda), de sorte que incorre ilicitude na obtenção de provas.

De qualquer forma, a polemica está superada, porque em 24/02/2016, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que são constitucionais os dispositivos da Lei Complementar (LC) nº 105/2001 que permitem a Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem previa autorização

judicial, por não resultar em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. Esse entendimento foi firmado no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli – ajuizadas em face do art. 1º da LC nº 104/2001, arts. 1º, § 3º e 4º, 3º, § 3º, 5º e 6º da LC nº 105/2001, do Decreto nº 3.724/2001; do Decreto nº 4.489/2002; e do Decreto nº 4.545/2002, e do Recurso Extraordinário (RE) nº 601.314/SP, interposto por determinado contribuinte, com repercussão geral reconhecida. Não pode prosperar, assim, a alegação feita na peça impugnatória, no que tange à ilegalidade na quebra de sigilo bancário.

No tocante às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas na impugnação, cabe esclarecer que a atividade administrativa tributária é plenamente vinculada, na estrita observância do art. 142, § único do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

A reforçar tal vinculação, o Decreto nº 70.235/1972 (DOU de 07/03/1972),

que regula o processo administrativo fiscal, que regula o processo administrativo fiscal assim dispõe:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Portaria RFB nº 10.875/2007:

Art. 18. É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:

I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;

II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Portanto, não será afastada a aplicação das citadas normas legais por contrariar, como alegado na impugnação, disposições constitucionais.

#### DA ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO DE RENDA.

A 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 dispõe 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. E 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 à 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 consequente 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.**

A autuada foi regularmente intimada 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.

A interessada apenas justificou que seu esposo 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:

- a) na análise dos extratos bancários foram selecionados os depósitos de valores superiores a R\$ 1.000,00;
- b) 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;
- c) com os expurgos, a contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos depósitos relacionados na tabela do Anexo I (f. 15-17), totalizando R\$ 40.237.311,54;
- d) a contribuinte justificou a origem dos depósitos na conta corrente nº 518-5 (conta conjunta), afirmando que eram exclusivos de seu esposo, repetindo os argumentos dele e apresentando tabela e listando três modalidades de crédito:

d.1) recebimento de valores que anteriormente haviam sido depositados e 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;

e) quanto à terceira modalidade de créditos apontada pela 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 III (f. 19-20);

f) 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;

g) para parte dos depósitos, em relação aos quais o cônjuge da 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. Em nenhum deles consta o nome da autuada. Assim, os depósitos listados na tabela do Anexo II forma considerados exclusivamente ao cônjuge da contribuinte;

h) considerando a ausência de comprovação, os rendimentos foram tributados na proporção de 50% para cada cônjuge por se tratar de conta conjunta, totalizando R\$ 9.577.895,75;

i) quanto à conta corrente nº 3402-9 afirmou que parte dos depósitos adveio de seu cônjuge e o restante a resgates de aplicações financeiras;

j) quanto aos resgates de aplicações financeiras, eles foram retirados da análise e constam do Anexo III, e foram excluídos os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00;

k) para os créditos supostamente originados de operações do cônjuge e depositados nesta conta, não foram apresentados comprovantes de tais depósitos e, conciliando os extratos das contas nº 518-5 e 3402-09, não foram localizados débitos em datas e valores próximos amparando as suas justificativas;

l) intimada e reintimada a apresentar esclarecimentos e comprovações, ela não respondeu;

m) os depósitos não comprovados da conta nº 3402-9, listados nos Anexos V e VI, configuram omissão de rendimentos no valor de R\$ 2.138.319,68.

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.

A 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. 09, 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.

### PEDIDO DE PERÍCIA.

Em seguida, analisa-se o pedido de produção de prova pericial formulado pela impugnante. Vejamos o art. 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), que regula o processo administrativo fiscal:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).*

(...)

*Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado também o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)*

No caso em exame, considera-se desnecessária a diligência proposta pela impugnante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos.

Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes.

Além disso, o PAF, em seu art. 16, § 1º (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º) estabelece que se considera não formulado o pedido de perícia que não nomear perito e indicar os seus motivos e os quesitos requeridos. No caso, o contribuinte não indicou perito, nem formulou quesitos a serem atendidos, sendo o seu pleito, portanto, inepto.

Posto isto, entendo que deva ser indeferido o pedido de perícia, nos termos dos artigos acima transcritos.

### PRODUÇÃO DE PROVAS.

Quanto ao protesto genérico de produção de provas, é de se observar o que estipula a legislação do processo administrativo fiscal, a qual determina que toda a prova documental deve ser trazida com a impugnação, conforme disposto no art. 16, III e § 4º, que foi acrescido ao artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, pelo artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e provas que possuir;*

(...)

§4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(Grifos acrescidos)

A admissão de provas documentais, em momento posterior à impugnação, requer a pertinente justificativa, congruente com os motivos elencados nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972.

#### CIÊNCIA DE PROCURADOR.

A 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:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

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

I - no endereço da administração tributária na internet;

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

III - 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.

## Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido **negar provimento** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini