



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

**Processo nº** 15374.005248/2001-85  
**Recurso nº** 137.301 Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-00.529 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** EVERALDO PEREIRA DA COSTA FILHO  
**Recorrida** 2ª TURMA DA DRJ-RIO DE JANEIRO II/RJ

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

Exercício: 1997, 1998

**NULIDADE DO LANÇAMENTO – DOCUMENTOS – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – PROCEDIMENTO FISCAL** – O direito à ampla defesa e o contraditório na exigência de crédito tributário é garantido com a formalização por meio de ato administrativo, a ciência ao sujeito passivo, a concessão de prazo para impugnação e o acesso ao correspondente processo.

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU – SIGILO BANCÁRIO – PROVA ILÍCITA** – À autoridade administrativa e julgadora é autorizado decidir de acordo com a construção dos fatos por ela entendida adequada à situação. A validade do processo judicial para obtenção da prova deve ser contestada nessa esfera de poder.

**INCONSTITUCIONALIDADE – SÚMULA nº 2 do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS** – O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL – DEPÓSITOS BANCÁRIOS** – Presume-se a existência de renda omitida em montante compatível com depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO** – São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial a descoberto, decorrentes de excesso de aplicação de recursos em relação às origens.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao

recurso para excluir do lançamento a exigência a título de acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário de 1997 e excluir o montante de R\$ 80.193,91 da base de cálculo dos depósitos bancários sem origem comprovada.

  
CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente

  
JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS - Relator

EDITADO EM:

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Ana Neyle Olímpio Holanda, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Gonçalo Bonet Allage e Odmir Fernandes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para reforma do Acórdão DRJ/RJO II nº 2.543, de 29/04/2003 (fls. 785/803), que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do auto de infração, e, no mérito, julgou procedente o lançamento de fls. 522/568.

As infrações indicadas no lançamento e os argumentos de defesa suscitados pelo contribuinte foram sumariados pelo Órgão julgador a quo, nos seguintes termos:

1)ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, em que verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, nos meses de março a dezembro de 1996 e dezembro de 1997, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 525 a 530 e nos Fluxos Financeiros Mensais dos anos-calendário de 1996 e 1997, às fls. 531, 532, 547 e 548. Enquadramento legal: artigos 1º, 2º e 3º, e §§, e art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 1990, e arts. 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995;

2)DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTES – glosa de deduções com dependentes pleiteadas indevidamente no ano-calendário 1996, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal às fls. 525 a 530. Enquadramento legal: art. 11, §3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 8º, inciso II, alínea “c”, e art. 35, §3º, da Lei nº 9.250, de 1995, arts. 83, § 4º e 84, §1º, do RIR/1994, e art. 38, §3º e § 4º e art. 49 da IN SRF nº 15, de 2001;

3) PENSÃO JUDICIAL DEDUZIDA INDEVIDAMENTE – glosa de parte da dedução com pensão alimentícia, pleiteada a maior, no ano-calendário 1996, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal às fls. 525 a 530. Enquadramento legal: art. 11, §3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 8º, inciso II, alínea “f”, e art. 35, §3º, da Lei nº 9.250, de 1995, art. 84, §1º, do RIR/1994, e art. 49 da IN SRF nº 15, de 2001;

4) DESPESA COM INSTRUÇÃO DEDUZIDA INDEVIDAMENTE– glosa de despesas, pleiteadas indevidamente, com instrução de filhos, no ano-calendário 1996, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal às fls. 525 a 530. Enquadramento legal: art. 11, §3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 8º, inciso II, alínea “b”, §3º, e art. 35, §3º, da Lei nº 9.250, de 1995, art. 11, inciso “V”, da Lei nº 8.383, de 1991, e art. 86 do RIR/1994;

5) OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foi comprovada pelo contribuinte mediante documentação hábil e idônea, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 525 a 530. Enquadramento Legal: art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 1995.

Sobre o imposto apurado, no total de R\$ 135.841,98, foram aplicados multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora regulamentares, com fulcro nos dispositivos legais de fl. 568, perfazendo um montante global de R\$ 351.206,52.

Após cientificado do auto de infração em referência em 13/12/2001 (fl. 522), o interessado, tempestivamente em 14/01/2002, apresentou a impugnação de fls. 600 a 654, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

a) a negativa no fornecimento de dados e documentos pela Fiscalização ao interessado ao longo de boa parte da auditoria impossibilitou que ele prestasse os esclarecimentos solicitados, configurando claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte;

b) as informações bancárias do interessado foram obtidas ilícitamente pelo Fisco, tornando insubsistente o lançamento;

c) o sigilo bancário do autuado foi quebrado sem respeito aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da publicidade, constituindo verdadeira devassa à vida financeira do contribuinte, tornando a prova inaceitável e a presunção viciada, com base na “teoria dos frutos da árvore envenenada”;

d) o lançamento com base em depósitos bancários afronta a legislação de regência, assim como a jurisprudência administrativa e judicial que há décadas consagra o entendimento de que depósitos bancários, por si sós, não constituem fato gerador do imposto de renda;

e) a Súmula nº 182 do extinto TFR espelha o entendimento do Judiciário, preconizando que seria ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários;

f) depósitos bancários não seriam sinais exteriores de riqueza, mas apenas elementos indiciários que necessitam de outros mais importantes para demonstrar a relação de causalidade entre as movimentações bancárias e a suposta omissão de receitas;

g) lei alguma exige que as pessoas façam uma contabilidade bancária para provar a origem e o destino dos lançamentos em suas contas nos estabelecimentos de crédito o que torna compreensível a dificuldade em comprovar a procedência e a destinação de todos os recursos movimentados, ainda mais considerando-se que a fiscalização requer informações referentes a movimentações no ano de 1996, ou seja, especificamente, informações de cinco anos atrás;

h) caberia à Administração demonstrar que os depósitos bancários em questão realmente constituíam rendimentos tributáveis, como exige o princípio da verdade material, e não simplesmente presumir que o eram;

i) embora reconheça as infrações relativas às deduções com dependentes, de instrução de dependentes e da pensão alimentícia paga à sua ex-esposa, o impugnante discorda da cobrança do tributo, haja vista que o interessado, por um equívoco, teria recolhido imposto de renda sobre valores recebidos como dividendos da empresa Malva Defensivos e Equipamentos Fito e Domissanitários Ltda, em 1996;

j) se o impugnante não teve rendimentos tributáveis no ano de 1996, não há que se falar em deduções indevidas, devendo o imposto incorretamente apurado nesse ano ser restituído;

k) o interessado envidou todos os esforços para tentar cumprir as exigências da Fiscalização, algumas delas, inclusive, desnecessárias;

l) o informe de rendimentos e as cópias do livro razão da empresa Malva, apresentados oportunamente, são as provas que o agente fiscal precisava para confirmar as informações prestadas pelo contribuinte;

m) várias despesas de responsabilidade da empresa Malva Defensivos e Equipamentos Fitodomissanitários Ltda. eram custeadas pelo impugnante, sendo posteriormente reembolsadas, não podendo, portanto, ser imputadas no fluxo financeiro como despesas pessoais do interessado;

n) o Fisco tem o ônus de provar a existência de despesa como gasto pessoal do impugnante, não podendo autuar o contribuinte com base em indícios ou presunções simples, sob pena de se estar violando o Princípio da Legalidade previsto pelo art. 150, I, da Constituição Federal;

o) o impugnante não apresentou os extratos dos investimentos pois não os dispunha, conforme reiteradamente informado à Fiscalização;

p) o pedido de comprovação da transferência de recursos não tem qualquer fundamento legal, pois as declarações de ajuste anual do mutuário e do mutuante e a quitação da dívida dada pelo Sr. Salvatore Alberto Cacciola em 1999 já provam a realização do empréstimo;

q) apesar das provas apresentadas, a Fiscalização incorretamente desconsiderou o ingresso de recursos oriundos do empréstimo contraído com o Sr. Salvatore Alberto Cacciola, merecendo tal procedimento ser revisado pelo julgamento administrativo;

r) o interessado recebeu no ano-calendário 1997 recursos oriundos de pro labore de sua empresa, dividendos, doações, transferência entre contas-correntes do próprio interessado e reembolsos de despesas feitas em nome da sociedade, contudo, apenas o valor mensal de R\$ 900,00 de *pro labore* foi devidamente registrado no Fluxo Financeiro Mensal pela fiscal autuante, sendo os demais valores sumariamente descartados;

s) em razão do extravio da quase totalidade dos documentos da sociedade é impossível para o impugnante comprovar todas as despesas pagas pelo contribuinte e posteriormente reembolsadas pela empresa Malva Defensivos e Equipamentos Fitodomissanitários Ltda;

t) o informe de rendimentos da empresa Malva Defensivos e Equipamentos Fitodomissanitários Ltda. de 1997 e as cópias do livro razão na conta "Lucros a Distribuir" comprovam o recebimento dos dividendos desconsiderados pela Fiscalização;

u) incorretamente a Fiscalização teria desconsiderado a doação recebida da mãe do interessado, Sra. Adyilia Leite Costa, no valor de R\$ 35.340,00, pois tal doação foi devidamente informada na declaração de ajuste anual do ano-calendário 1996 da doadora;

v) o valor de R\$ 36.000,00 que ingressou na conta-corrente do interessado em 26 de novembro de 1997 corresponde a transferência efetuada entre sua conta-corrente no Banco Marka, onde mantinha investimentos em fundos, para fazer frente a gastos efetuados por meio de sua conta-corrente no Banco Itaú, não podendo o ingresso desses recursos ser considerado rendimento omitido;

w) a aplicação de multa com percentual de 75% violaria o Princípio Constitucional que veda o uso de tributo com efeito confiscatório (inciso IV do art. 150 da Constituição Federal);

x) a taxa SELIC seria imprópria para a cobrança de juros moratórios.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau manteve integralmente a exigência tributária em exame, pelos motivos constantes do Acórdão de fls. 785/803, assim resumidos na ementa:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1996, 1997*

*Ementa: PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA Concedido ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.*

*PRELIMINAR DE NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO. PROVA ILÍCITA Os documentos bancários obtidos pela Fiscalização junto às instituições bancárias, mediante autorização judicial, são provas lícitas para demonstrar a ocorrência de infração à legislação tributária, inocorrendo nulidade na sua produção.*

*NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 1996, 1997*

*Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO O acréscimo do patrimônio da pessoa física submete-se à tributação quando não corresponder aos rendimentos declarados e o contribuinte não provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.*

*EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados.*

*DOAÇÃO. PROVA A alegação de recebimento de valor significativo, em forma de doação, quando não tenha sido*

*comprovada a efetiva transferência do valor doado por meio de provas inequívocas, não é suficiente para justificar acréscimo patrimonial.*

*ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.*

*PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.*

*TAXA SELIC. APLICABILIDADE A partir de 01/04/1995, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.*

*Lançamento Procedente*

Em sua peça recursal (fls. 810/846), o recorrente, repisa as mesmas questões suscitadas perante o Órgão julgador *a quo*, e acrescenta pedido pela nulidade desta, sob o argumento de que esse ato deveria conter análise da verificação da legalidade do processo judicial para obtenção dos extratos bancários. A legalidade da prova seria obrigatória pela conformação do fisco aos princípios da moralidade pública e do devido processo legal. A ausência de inclusão desse aspecto na referida decisão implicaria em sua nulidade.

Arrolamento de bens controlado no Processo de nº 18471.000892/2002-38.

Foi realizada diligência, nos termos da Resolução de nº 102-02.310 (fls. 868/878.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Segundo o recorrente, o direito à ampla defesa teria sido prejudicado pela negativa do fisco à requisição de cópias de documentos durante a fase procedimental. Essa atitude também constituiria ofensa ao princípio da publicidade.

O contencioso administrativo se reporta à infração fiscal imputada ao sujeito passivo e às provas que lhe dão suporte. A fiscalização tributária tem por objetivo verificar o cumprimento da legislação fiscal, inclusive com a intimação de terceiros para prestar informações sobre os fatos que pretende esclarecer, o que se reflete no teor dos dispositivos legais que conferem tal poder aos órgãos do Fisco, consolidados nos artigos 927 e 928 do Decreto nº 3000, de 1999 – RIR/1999.

Na fase investigatória, a fiscalização deve buscar os esclarecimentos que entender serem necessários à condução do seu trabalho, juntando aos autos os elementos de prova necessários à formulação da acusação. Se estes são insuficientes para comprovar o fato jurídico tributário indicado no lançamento, caberá ao Órgão julgador se manifestar nesse

sentido, e não declarar a nulidade do lançamento, por desobediência aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, inexistente na fase investigativa. Sem auto de infração não há que se falar em processo administrativo, pois o lançamento tributário é o ato administrativo que concretiza a aplicação da norma geral e abstrata, impondo ao sujeito passivo uma relação jurídica inexistente até aquele momento.

Não é outro o entendimento de James Marins, *in* Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial), São Paulo, Dialética, 2001, p. 180, que, ao dissertar sobre os princípios informativos do procedimento fiscal, reporta-se ao princípio da inquisitorialidade e diz do caráter inquisitório do procedimento administrativo que decorre da relativa liberdade que concedida à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário, e demarca a diferença entre o procedimento administrativo de lançamento e o processo administrativo tributário, dizendo ser o primeiro procedimento preparatório que pode vir a se tornar um processo, e releva a inquisitorialidade que preside o procedimento de lançamento, nos seguintes termos:

*Enquanto que a inquisitorialidade que preside o procedimento permite – dentro da lei – uma atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, as garantias do processo enfeixam o atuar administrativo, criando para o contribuinte poderes de participação no iter do julgamento (contraditório, ampla defesa, recursos...).*

*Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.*

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa estão preservadas quando o contribuinte é notificado do lançamento, e lhe é garantido o prazo de trinta dias para impugnar o feito (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 15), ocasião em que pode alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir provas do alegado, requerendo inclusive diligências e perícias. Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento com fundamento no cerceamento do direito de defesa.

Em relação à quebra do sigilo bancário do autuado, objeto do pedido de nulidade do lançamento por prova ilícita, a decisão recorrida se manifestou nos seguintes termos (fl. 795):

*Quanto aos questionamentos do impugnante à quebra de seu sigilo bancário, é imperativo esclarecer que a quebra do sigilo bancário do interessado foi determinada por decisão da MM. Juíza de Direito da 6ª Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro, em 23/08/2000, com cópia às fls. 569 a 581.*

*Portanto, descarta-se de plano qualquer dúvida em relação à licitude das provas obtidas, tendo o Fisco agido amparado por decisão judicial que decretou a quebra do sigilo bancário do contribuinte, inexistindo qualquer ressalva a ser feita acerca de todo o procedimento fiscalizatório.*

h

*Não cabem, igualmente, os demais questionamentos do contribuinte a respeito da validade do procedimento fiscal. Ao contrário do entendimento do impugnante, o auto de infração em epígrafe se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993.*

*Acrescente-se ainda, relativamente a tais argüições de nulidade, que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, preconiza apenas dois vícios insanáveis, conducentes à nulidade: a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. No presente caso nada há a argüir objetivamente quanto a esses aspectos.*

O recorrente argüi a nulidade da decisão de primeiro grau por entender que esta deixou de apreciar questão das mais delicadas e importantes para a defesa, no que tange à legalidade do processo judicial para obtenção dos extratos bancários.

O julgamento anterior conteve análise do acesso aos dados bancários, e afastou a pretensão de ilegalidade, em razão destes virem ao processo por determinação da Justiça Federal, fls. 569 a 581.

A afirmativa posta no referido voto sobre a determinação da Justiça para a vinda dos ditos documentos bancários ao fisco, constitui posicionamento do julgador sobre a matéria. E, porque a decisão deve conter a compreensão e decisão do julgador sobre o assunto em lide, não houve *omissão* como quer a recorrente, mas raciocínio deliberativo no sentido de que a determinação da Justiça não deve ser combatida administrativamente. Assim, o ato não é nulo.

Pretende também a recorrente a nulidade do feito em razão da falta de notificação da Administração Tributária Federal ao sujeito passivo a respeito do processo judicial de quebra do seu sigilo bancário.

Esse entendimento da defesa é inadequado por força dos princípios da separação de poderes e da legalidade.

Dispõe a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, CF/88, no artigo 5º, II, que somente podem ser exigidas obrigações das pessoas deste País quando estas decorrerem de lei<sup>1</sup>; conforma, também, no artigo 2º, como independente e harmônica<sup>2</sup> a atuação dos poderes.

A decisão de uma autoridade judicial constitui norma individual e concreta a ser cumprida pelas partes. Vinda essa ordem à Administração Tributária, via Ministério Público Federal, não cabe a esta questioná-la, quanto aos aspectos de publicidade, cerceamento do direito de defesa, entre outros. Se o sujeito passivo sente-se prejudicado pelo andamento do processo judicial sem o seu conhecimento, deveria sanar a pretensa ilegalidade junto ao Poder Judiciário, esfera competente para o fim desejado. Nessa linha de raciocínio, o protesto neste processo administrativo contra eventual ilegalidade havida no processo judicial de quebra de

<sup>1</sup> CF/88 - Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(.....)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>2</sup> CF/88 - Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

sigilo bancário do sujeito passivo é inútil e impertinente, pois vige no sistema brasileiro o princípio da unicidade da jurisdição. Se a Sexta Vara Criminal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro analisou os argumentos do *parquet* e afastou o sigilo bancário do autuado (fls. 578/580), somente manifestação judicial poderá revogar ou cassar referida medida.

No mérito, o item 001 do Auto de Infração (fl. 523) trata de omissão de rendimentos caracterizado pela variação patrimonial a descoberto nos meses de março a dezembro do ano-calendário de 1996 e dezembro do ano-calendário de 1997.

Examinando-se o fluxo financeiro mensal elaborado pela fiscalização, a fim de evidenciar a infração em comento, verifica-se que rendimentos tributáveis declarados, em valores mensais de R\$900,00 (R\$10.800,00 – DIRPF à fl. 33) e rendimentos omitidos (depósitos bancários não comprovados, no montante anual de R\$116.193,91), estes tributados no item 005 do Auto de Infração foram indicados nos demonstrativos às fls. 547/548, mas não foram incluídos no cômputo de recursos disponíveis. Penso que tal falha deve ser saneada neste julgamento, tendo em vista que a fiscalização somente incluiu no cômputo os recursos que considerou devidamente comprovados (fl. 529). Empréstimos e demais valores não comprovados foram excluídos da apuração, e não constam dos referidos fluxos financeiros. Por outro lado, é mansa e pacífica a jurisprudência deste Conselho no sentido de que rendimentos omitidos e apurados e tributados pela fiscalização devem ser incluídos no fluxo financeiro como origem de recursos.

O recorrente requer ainda a inclusão, como origem de recursos, no fluxo financeiro mensal no ano-calendário 1997, da doação que teria sido recebida de sua mãe Sra. Adylya Leite Costa, no valor de R\$ 35.340,00.

O recorrente alega que recebeu recursos de herança de sua mãe Adylya Leite da Costa, que foram inicialmente concentrados na conta-corrente da irmã, no Unibanco e Banco Marka SA, advogada, e que cuidou da herança. Assim, os recursos teriam origem na herança da mãe, mas vieram para o sujeito passivo por meio da irmã. Esse fato teria constado da declaração da doadora (fl. 741/743). A doação para ser aceita na análise da evolução patrimonial deve estar consignada nas respectivas declarações de ajuste anual e ser comprovada por meio de documentação hábil e idônea a transferência dos recursos emprestados ou doados. Quando se trata de doação de pais para filho a jurisprudência deste Conselho tem sido mais tolerante, considerando a relação de confiança, as informações tempestiva nas respectivas declarações do imposto de renda de ambos e a compatibilidade da doação com os rendimentos e disponibilidades financeiras declaradas pelo doador.

No caso em exame, na Declaração de Ajuste Anual de Adília, exercício de 1998, ano-calendário de 1997, foi informado o recebimento da herança de Antonio Paciello, por direito de representação de Antonieta Paciello Leite e Álvaro Penna Leite (fl. 742) e a doação aos filhos, dentre eles o autuado, no valor de R\$35.340,00 (fl. 741), valor que este também havia informado em sua DAA do mesmo período. Sobre a existência da herança não resta qualquer dúvida (fls. 745/753 e 913/981), os elementos de prova nos autos (petições, acordo, sentença, alvará etc), bem assim o crédito efetuado em conta bancária da irmã do contribuinte (fl. 764), militam em favor do contribuinte. Penso que nestas circunstâncias, havendo o doador demonstrado a capacidade financeira pelo recebimento de parte da herança e diante do conjunto probatório dos fatos alegados, deve-se acolher no fluxo financeiro a quantia de R\$35.340,00 como origem de recursos no mês de dezembro de 1997. Desta forma, o APD apurado no ano de 1997 resta integralmente justificado.

No que tange à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, no ano de 1996, verifica-se que os Demonstrativos às fls. 531/532 indicam precisamente todas as origens de recursos informadas pelo autuado em sua DIPF às fls. 28/31 – os rendimentos tributáveis declarados, de tributação exclusivamente na fonte e os saldos de aplicações financeiras no início e no final do período.

O recorrente argumenta que não foram considerados pela fiscalização, como origem de recursos no demonstrativo à fl. 531, os valores relativos ao empréstimo contraído junto ao Sr. Salvatore Alberto Cacciola durante o ano-calendário de 1996, no montante de R\$ 200.000,00. Sem razão o recorrente. Um empréstimo, para poder ser levado em conta na evolução patrimonial do contribuinte, necessita estar amparado em provas que atestem a materialidade do mútuo e demonstrem a transferência dos recursos cedidos, ainda mais quando se trata de quantia tão vultosa, facilmente identificável na movimentação bancária de credor e devedor. Neste sentido, a decisão recorrida perfilhou vários acórdãos deste Conselho.

Com efeito, o interessado foi intimado por duas vezes (fls. 22 e 48) a informar as datas das parcelas de pagamento do empréstimo que teria sido contraído com o Sr. Salvatore Alberto Cacciola, bem como comprovar a efetiva entrada dos valores referentes a tal operação. Tal comprovação torna-se indispensável inclusive para permitir à fiscalização alocar o recurso no fluxo financeiro, no mês em que recebidos. Em resposta, o contribuinte afirmou que não poderia precisar as datas em que o empréstimo teria sido recebido e pago, nem, tampouco, poderia comprovar a entrada e saída dos valores da operação, mediante extratos bancários ou cópias de cheques. Nestas circunstâncias, referido empréstimo não pode servir para justificar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário 1996.

O impugnante também se insurge contra a desconsideração de valores que teriam sido recebidos a título de lucros e dividendos distribuídos pela empresa Malva Defensivos e Equipamentos Fito Domissanitários Ltda, durante os anos-calendário de 1996 e 1997.

É mister salientar que o interessado foi reiteradamente intimado a apresentar documentos que comprovassem o efetivo recebimento dos dividendos em questão, e nada trouxe que pudesse atestar tal operação. Ainda assim, a Fiscalização diligenciou junto à referida empresa, em busca de informações acerca da distribuição de dividendos, mas a documentação contábil não foi localizada, vindo, posteriormente, o contribuinte a informar que a documentação solicitada teria sido furtada juntamente com o carro onde teria sido deixada durante a noite, na rua.

Diante desse quadro, não há como considerar como origem no fluxo financeiro mensal os valores pleiteados pelo interessado, haja vista não ter sido demonstrada, por documentação hábil e idônea, o recebimento de dividendos nos anos-calendário de 1996 e 1997. Cumpre ainda salientar que a distribuição de lucro da Malva não trará qualquer repercussão na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto do ano de 1997, já que este se encontra totalmente justificado por recursos disponíveis, conforme consignado neste voto. Quanto a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto do ano de 1996, todos os rendimentos tributáveis deste período foram incluídos pela fiscalização no fluxo de caixa à fl. 531/532, e segundo alega o recorrente os lucros foram “indevidamente” tributados juntamente com o pró-labore.

No que tange às despesas incorridas através de cheques emitidos de conta-corrente ou cartões de crédito, o recorrente lega que muitas dessas despesas não eram suas, já que representativos de pagamentos a fornecedores de sua empresa, que lhe eram posteriormente reembolsados. Contudo, penso que a existência de recursos para efetivação de

tais empréstimos à pessoa jurídica, quando não tiverem suporte em rendimentos declarados e comprovados, evidenciam a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, sujeito à incidência do imposto de renda. No momento em que esses empréstimos forem pagos pela empresa, deve-se incluir tais valores como origem de recursos. Pelo princípio contábil da identidade, deve haver total separação entre a sociedade e a pessoa do sócio.

Quanto aos itens 002 a 004 do Auto de Infração, o recorrente admite como indevidas as deduções dos dependentes Leonardo Rufino da Costa e Valentim Rufino da Costa, seus filhos, que ficaram sob a guarda de sua ex-mulher, conforme decisão judicial transitada em julgado em 26/11/1987, na Vara Cível de Dourados/MS, para os quais pagou pensão alimentícia no ano de 1996, em montante inferior ao informado na DIPF do exercício de 1997, havendo excedido em R\$600,00 o valor devido de R\$7.200,00. Como consequência, também inadmissível a dedução de despesas com instrução destes dependentes, devido à inexistência de deliberação judicial neste sentido.

Entretanto, o autuado discorda que seja devido qualquer cobrança a esse respeito, tendo em vista que teria recolhido imposto de renda sobre valores isentos recebidos como dividendos da empresa Malva Defensivos e Equipamentos Fitodomissanitários Ltda, durante o ano-calendário 1996. Segundo o impugnante, se não existiram rendimentos tributáveis no ano-calendário de 1996, tampouco teriam ocorrido deduções indevidas, devendo o imposto incorretamente apurado nesse ano ser restituído. Sem razão o recorrente. Para comprovar o erro em relação à natureza dos rendimentos pagos pela referida empresa, necessário que o interessado apresentasse os livros diário e razão desta, o que não ocorreu, conforme Termo de Constatação às fls. 520/521. Com efeito, sem comprovação do erro em que se funda a retificação da natureza dos rendimentos declarados, consoante dispõe o § 1º do artigo 147 do CTN, nenhuma alteração deve ser procedida no lançamento.

Quanto ao item 005 do lançamento, a tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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

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

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

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

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

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97).*

*§ 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.*

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).*

*§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).*

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presuntivo da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Para Pontes de Miranda<sup>3</sup>, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em *iuris et de iure* (absolutas) e *iuris tantum* (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for *iuris tantum*, cabe a prova em contrário.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, 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. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente,

<sup>3</sup> MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974.

caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial ou consumo capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos. A atuação da administração tributária é vinculada à lei (artigo 142 do CTN), sendo vedado ao fisco declarar a inconstitucionalidade de lei devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República. Neste diapasão, o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 02 consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser “modalidade de arbitramento” — que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário (súmula TFR 182), pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (conforme arestos colacionados no recurso) e artigo 9º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88, que determinava o cancelamento dos lançamentos do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários — para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

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

*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 o negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa), provar que o fato presumido não existe no caso.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

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

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

(...)

*Art. 334. Não dependem de prova os fatos:*

(...)

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

Na tributação em exame o legislador entendeu que há lógica, concordância e certeza entre o fato presuntivo (depósito bancário sem origem comprovada) e o fato presumido (omissão de rendimentos), na esteira dos argumentos expostos por Hugo de Brito Machado (Imposto de Renda – Estudos, Editora Resenha Tributária, pág. 123), que convém trazermos à baila:

*5.6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indício que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos. Há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consuma, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.*

*5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre de auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo coma teoria das provas.*

Na presunção, a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro. Não se pode desconsiderar, entretanto, que este fato que a lei tem como verdadeiro também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, decidir se a presunção estabelecida por este, o legislador, corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

Quanto à análise detalhada dos depósitos e créditos foi efetivada tanto pela fiscalização quanto pelo Órgão julgador de primeiro grau de acordo com os dados apresentados

pelo sujeito passivo, forma de agir adequada à exigência com fundamento em presunção legal. Prevalece, portanto, a aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tal como lançado, até por que referida norma impõe que os créditos sejam analisados individualizadamente, pois os valores cuja origem houver sido comprovada mediante apresentação de documento hábil e idôneo, e 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.

Com o propósito de demonstrar a improcedência da exigência tributária com fundamento em depósito bancário sem origem comprovada, o recorrente, exemplificativamente, afirma que a Fiscalização teria incluído o valor de R\$ 36.000,00 no rol dos depósitos bancários tributáveis, quando tal montante corresponderia à transferência efetuada, em 26/11/1997, oriunda da sua conta-corrente mantida no Banco Marka. À mingua de qualquer elemento de prova de que este crédito teve por origem transferência entre contas da mesma titularidade, nenhum reparo a fazer na decisão recorrida.

Por outro lado, entendo comprovada a origem dos créditos nos valores de R\$ 254,51 e R\$ 175,99, datados respectivamente de 18/03/1997 e 22/09/1997. Trata-se de reembolsos de despesas efetuados pela empresa Malva Defensivos e Equipamentos Fito e Domissanitários Ltda, conforme relatórios às fls. 767 e 777. O histórico do lançamento bancário, transcrito pela fiscalização, às fls. 327/328, evidencia tal ocorrência. Neste passo, conforme dispõe o § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados, no caso de pessoa física, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00. O somatório dos valores nestas circunstâncias alcança o montante de R\$79.763,41, razão pela qual não devem compor a base de cálculo desta omissão.

Por fim, o percentual mínimo de aplicação da multa de ofício é de 75% (setenta e cinco por cento), consoante determina o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996. A única previsão legal de abrandamento da multa está contida no artigo 6º da Lei nº 8.218, de 1991, que prevê a redução de cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício, ao contribuinte que, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação. Se houver impugnação tempestiva, a redução será de trinta por cento, se o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.

Em relação à imposição dos juros de mora, a mesma encontra respaldo nas determinações do artigo 161, do Código Tributário Nacional, in litteris:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

A cobrança dos juros de mora não tem caráter punitivo, a sua incidência visa compensar o período de tempo em que o crédito tributário deixou de ser pago. Por ter o sujeito passivo ficado com a disponibilidade dos recursos, sem tê-los repassados aos cofres públicos. Aqui, impende observar que o § 1º do artigo 161 do CTN, supra citado, tem o percentual de 1% ao mês como obrigatório apenas se não houver determinação legal dispendo em contrário. Atualmente, os juros são cobrados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC – por força dos dispositivos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995 e § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 – não havendo reparos a fazer quanto

aos juros cobrados no Auto de Infração. Neste sentido tem decidido reiteradamente este Primeiro Conselho de Contribuintes.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 337), discorre sobre as características dos juros moratórios, imprimindo-lhes um caráter remuneratório pelo tempo em que o capital ficou com o administrado a mais que o permitido:

*“(...) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.”*  
(grifos nossos)

Por oportuno, convém relembrar que falece competência à administração pública para negar vigência a leis editadas pelo Congresso Nacional e sancionadas pelo presidente da República, até porque a sua missão é atuar conforme a lei (executá-la). O exame da constitucionalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário (art.102 da Constituição Federal, de 1988). Assim, pressupõe-se que os princípios constitucionais estão nelas contemplados pelo controle a priori da constitucionalidade das leis.

Não cabe, portanto, à fiscalização se posicionar acerca das questões suscitadas pelo recorrente, no que tange à inconstitucionalidade da exigência dos acréscimos legais em montantes que entende serem excessivos, com ofensa à vedação constitucional ao confisco e ao princípio da capacidade contributiva.

No sentido desta limitação de competência tem se firmado tanto a jurisprudência judicial quanto as reiteradas manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes, traduzidas estas em inúmeros de seus acórdãos; cite-se, entre estes, o de nº 106-07.303, de 05/06/95:

*CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.*

*LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como Tribunal Administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas.*

Acrescento ainda aos fundamentos já declinados a recente consolidação das súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, através do Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009:

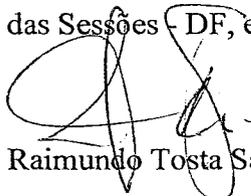
*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

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

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Em face ao exposto, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e nulidade da decisão de primeiro grau, e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso, para excluir do lançamento a exigência a título de acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário de 1997 e excluir o montante de R\$80.193,91 da base de cálculo dos depósitos bancários sem origem comprovada.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2010.

  
José Raimundo Tosta Santos