



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16175.000454/2005-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.829 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrente ALMIR FERREIRA DE ANDRADE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). ALEGAÇÕES DE VÍCIOS NA PRORROGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em extinção do MPF por decurso de prazo quando as prorrogações respeitaram o lapso de tempo de sessenta dias estabelecido pela legislação. Além do mais, o MPF não tem o condão de outorgar nem suprimir a competência legal da autoridade tributária para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento de ofício, constituindo-se em mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória.

NULIDADE. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade do acórdão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa quando a decisão enfrentou as questões principais deduzidas pelo contribuinte, na ocasião impugnante, expondo as razões que formaram o convencimento do julgador, cuja fundamentação, mesmo que sucinta, é capaz de justificar racionalmente a deliberação que manteve o lançamento fiscal.

CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA (CPMF). EXERCÍCIOS ANTERIORES. UTILIZAÇÃO DE DADOS PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 35.

O § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, com a redação da Lei nº 10.174, de 2001, que autorizou o uso de informações da CPMF para a constituição de crédito tributário relativo a outros tributos, aplica-se a fatos geradores pretéritos à sua vigência.

(Súmula CARF nº 35)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. FATO GERADOR. SÚMULA CARF Nº 38.

Para efeitos de contagem do prazo decadencial do lançamento de ofício, considera-se que o fato gerador do IRPF, relativo à omissão de rendimentos

apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

(Súmula CARF n.º 38)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTA CONJUNTA. INTIMAÇÃO DE TODOS OS COTITULARES. SÚMULA CARF N.º 29.

Na hipótese de conta bancária conjunta, quando os cotitulares apresentam declaração de rendimentos em separado, todos devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes à conta conjunta.

(Súmula CARF n.º 29)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ART. 42 DA LEI N.º 9.430, DE 1996.

A presunção em lei de omissão de rendimentos tributáveis autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado pela autoridade fiscal, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a procedência e natureza dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF N.º 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

(Súmula CARF n.º 26)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N.º 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que estabeleça a presunção de omissão de rendimentos tributáveis caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

(Súmula CARF n.º 2)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, afastar a decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos à conta do Banco Itaú S A.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), por meio do Acórdão nº 15-17.128, de 02/10/2008, cujo dispositivo considerou procedente o lançamento, mantendo a exigência do crédito tributário (fls. 256/261):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

INFORMAÇÕES BANCÁRIAS.

As normas que autorizam a comunicação à Receita Federal de informações bancárias e a sua utilização para fins de lançamento do crédito, referindo-se à produção de provas e aos poderes de investigação, aplicam-se retroativamente todos os casos ainda não julgados.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO.

A origem dos depósitos bancários deve ser demonstrada com elementos de prova objetivos que permitam estabelecer correspondência individualizada entre os créditos e as origens alegadas.

Lançamento Procedente

Extrai-se do processo que foi lavrado auto de infração referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescido de juros e multa de ofício, relativamente ao ano-calendário de 2000, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, conforme demonstrativo integrante do lançamento fiscal (fls. 161/166 e 167/173).

A fiscalização solicitou a apresentação de documentação hábil e idônea para comprovar a origem dos recursos creditados nas contas do Banco do Brasil S/A, Unibanco S/A e Banco Itaú S/A (fls. 71/73, 115/116 e 136/139).

O contribuinte foi cientificado da autuação em 16/12/2005 e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 167 e 175/218).

Intimado por via postal em 13/02/2009 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 11/03/2009, no qual aduz os seguintes argumentos de fato e de direito contra a pretensão fiscal e a decisão de piso, assim resumidos (fls. 262/264 e 266/301):

(i) nulidade do auto de infração, uma vez que lavrado com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) extinto pelo decurso de seu prazo de validade;

(ii) nulidade do procedimento fiscal, dada a impossibilidade de aplicação retroativa do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, com a redação da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, em relação à movimentação bancária do ano-calendário de 2000;

(iii) é nula a decisão de primeira instância, porque rejeitou todas as argumentações do impugnante sem antes efetuar uma análise profunda dos elementos de prova;

(iv) a decisão de piso também deixou de motivar o indeferimento do pedido de diligência para esclarecimentos de fatos, o que configura preterição do direito de defesa e, conseqüentemente, nulidade do acórdão;

(v) está comprovado nos autos a cotitularidade da conta mantida no Banco Itaú S/A, o que leva à anulação do lançamento fiscal;

(vi) o erro na apuração da base de cálculo do tributo caracteriza a nulidade do lançamento;

(vii) havendo dúvidas sobre as circunstâncias e a qualificação dos fatos, impõe-se a solução mais favorável ao sujeito passivo;

(viii) ao contrário do que alega a autoridade julgadora de primeira instância, a jurisprudência dos tribunais superiores e a doutrina reconhecem que o Poder Executivo pode deixar de aplicar a lei incompatível com os preceitos constitucionais;

(ix) decadência parcial do crédito tributário lançado com relação aos depósitos em conta bancária ocorridos até o mês de outubro/2000;

(x) por si só, os depósitos bancários não representam disponibilidade econômica de rendimentos, pois necessária a identificação de sinais exteriores de riqueza, além da comprovação de nexos causal entre os depósitos e dispêndios efetuados pelo contribuinte;

(xi) no ano-calendário de 2000, o recorrente trabalhou como interveniente em despachos aduaneiros, de maneira que seus clientes efetuavam depósitos em sua conta bancária a título de antecipação destinada ao pagamento de impostos federais e

estaduais e outros dispêndios vinculados ao desembaraço das mercadorias, com acerto posterior a partir dos valores efetivamente pagos;

(xii) a movimentação bancária foi também realizada por terceira pessoa, conforme declaração da sócia Wilma Pedroso Leone;

(xiii) a autoridade fiscal autuante deixou de analisar individualmente os créditos bancários para fins de determinação da omissão de rendimentos; e

(xiv) o agente fazendário não excluiu do lançamento fiscal os créditos bancários de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

(a) Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

Alega o recorrente que as prorrogações do MPF foram realizadas invariavelmente fora do prazo estabelecido na legislação tributária, além do que se deixou de comunicá-las ao fiscalizado.

Pois bem. À época do início do procedimento fiscal, o prazo máximo de validade da prorrogação do MPF, em procedimentos de fiscalização, estava fixado em 60 (sessenta) dias.

Confira-se o art. 13 da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, com a redação dada pela Portaria SRF nº 1.468, de 6 de outubro de 2003:

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

(...)

Idêntico prazo de sessenta dias consta da Portaria RFB n.º 4.328, de 5 de setembro de 2005, assim como da Portaria SRF n.º 6.087, de 21 de novembro de 2005, que sucederam a Portaria SRF n.º 3.007, de 2001.

O início do procedimento fiscal deu-se em 18/05/2005, com finalização em 16/12/2005, quando da ciência do auto de infração. O MPF originário n.º 0811300.2005.00195 tinha prazo de validade até 24/08/2005 e foi prorrogado em três oportunidades, com datas de vencimento, respectivamente, em 23/10/2005, 22/12/2005 e 20/02/2006 (fls. 241).

Como se observa, não há que se falar em extinção do MPF por decurso de prazo, com emissão de novo documento, visto que as prorrogações respeitaram o lapso de tempo de sessenta dias estabelecido pela legislação, ocorrendo o procedimento fiscal sem interrupção. Destarte, o auto de infração foi lavrado com MPF válido.

A eventual falta de comunicação formal à pessoa física sob fiscalização das prorrogações efetuadas constitui mera irregularidade, sem qualquer prejuízo ao procedimento fiscal, ou mesmo à defesa do autuado, que lhe tenha obstaculizado o seu direito de defesa no processo administrativo.

Vale lembrar que a prorrogação do MPF era feita por intermédio de registro eletrônico realizado pela autoridade outorgante, cuja informação estava disponível para consulta pelo fiscalizado na Internet, com acesso transparente através do uso do código fornecido no início do procedimento fiscal.

De qualquer modo, ao menos desde o ano de 2014 predomina na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o entendimento de que vícios de emissão, prorrogação e execução do MPF não afetam a validade do lançamento fiscal.

O MPF não tinha o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal da autoridade tributária para fiscalizar os impostos e contribuições federais e realizar o lançamento de ofício, constituindo-se em mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória.

Nesse sentido, o Acórdão n.º 9202-003.063, de 13/02/2004, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

EXERCÍCIO: 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NORMAS DE CONTROLE INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.

As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal MPF dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.

Recurso especial negado.

(b) Art. 11, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.311, de 1996

Alega o recorrente a nulidade do auto de infração, já que no ano-calendário de 2000, período a que se referem os depósitos bancários, não havia possibilidade legal de utilização das informações derivadas da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) para a constituição de crédito tributário de imposto de renda.

Pois bem. Ao instituir a CPMF, a Lei nº 9.311, de 1996, determinou que as entidades financeiras estavam obrigadas a prestar informações sobre os contribuintes e valores globais das respectivas operações à Secretaria da Receita Federal, com vedação, contudo, da sua utilização para constituição de crédito tributário relativo a outros tributos (art. 11, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, na redação original).

Posteriormente, a Lei nº 10.174, de 2001, deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, e autorizou o uso de informações da CPMF para a instauração de procedimento administrativo e subsidiar o lançamento de ofício relativo a outros tributos no âmbito federal:

Art. 11 (...)

§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

(...)

A respeito do tema o CARF editou a súmula nº 35, cuja observância é obrigatória pelos conselheiros:

Súmula CARF nº 35: O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

Tal enunciado sumulado representa o entendimento reiterado e uniforme no âmbito da segunda instância do contencioso administrativo tributário federal quanto à possibilidade de aplicação retroativa do dispositivo de lei ordinária, para alcançar os fatos geradores anteriores à vigência da nova redação, por tratar-se de norma de cunho procedimental, que apenas concedeu poderes adicionais de investigação ao Fisco¹

¹ Art. 144, §1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

Vale recordar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já teve a oportunidade de avaliar a matéria controvertida no Recurso Extraordinário (RE) n.º 603.314/SP, de relatoria do Ministro Edson Fachin, com julgamento, na sessão de 24/02/2016, sob a sistemática da repercussão geral.

Nesse julgado, restou consignado pela maioria dos Ministros que a modificação promovida pela Lei n.º 10.174, de 2001, no § 3º do art. 11 da Lei n.º 9.311, de 1996, não teve o condão de induzir a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma jurídica, consoante o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

Para melhor compreensão do decidido pelo STF, reproduzo na sequência excerto da ementa do RE n.º 603.314/SP:

(...)

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

(...)

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “**A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN**”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(DESTAQUES DO ORIGINAL)

Logo, não há irregularidade na utilização de dados da CPMF para subsidiar ação fiscal, iniciada e concluída no ano de 2005, com a finalidade de verificação do cumprimento das obrigações relativas ao imposto de renda do ano-calendário de 2000.

(c) Nulidade do acórdão de primeira instância

O recorrente pugna pela nulidade do acórdão de primeira instância, na medida em que a decisão recorrida simplesmente rejeitou todos os argumentos e provas apontados pelo impugnante sem antes proceder a uma análise profunda do conjunto de elementos dos autos, os quais agrupados são suficientes para confirmar a insubsistência da autuação fiscal.

Pois bem. Não é verdade que é o acórdão recorrido ignorou as alegações de defesa, pois aplicou o direito segundo a sua interpretação sobre os fatos, após avaliação do suporte documental carreado ao processo administrativo. A decisão de piso enfrentou as questões principais deduzidas pelo contribuinte, na ocasião impugnante, expondo as razões que formaram o convencimento do julgador, cuja fundamentação, mesmo que, em alguns pontos, possa ser classificada de sucinta, é capaz de justificar racionalmente a decisão que considerou procedente o lançamento.

O recorrente busca a rediscussão de matéria já decidida no acórdão vergastado, pretensão cabível através da via do recurso voluntário. Todavia, a discordância não atrai a nulidade da decisão de piso.

Reclama o contribuinte que o pedido de diligência foi indeferido sem a devida motivação pela decisão de primeira instância. Entretanto, a recusa foi motivada, por entender a decisão de piso que o ônus probatório pertencia ao impugnante (fls. 260).

De fato, não convém a realização de diligência para demonstração que os valores depositados em conta bancária escapam à tributação do imposto de renda, visto que o art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece como ônus da pessoa física a comprovação da procedência e da natureza dos créditos bancários listados pela autoridade fiscal, mediante apresentação de suporte probatório hábil e idôneo.

Escorreito o acórdão recorrido, pois a diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

O atuado alega que os depósitos bancários destinavam-se a pagamento de tributos devidos por clientes, bem como que parte da movimentação bancária era de responsabilidade de terceira pessoa, no caso a sócia do recorrente. Sendo assim, incumbe-lhe o ônus da prova como titular da conta bancária, a quem cabe demonstrar os fatos alegados, por meio de documentação hábil e idônea.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância.

Decadência

O contribuinte advoga que no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada o fato gerador tem periodicidade mensal, isto é, ocorre no mês em que efetuado o crédito. Nesse raciocínio, operou-se a decadência de parte do lançamento fiscal, até o mês de outubro/2000.

Pois bem. Como regra geral no Brasil, a tributação dos rendimentos da pessoa física deve ser medida a partir do conjunto da renda auferida durante o ano-calendário, independentemente dos pagamentos realizados a título de antecipação, em atendimento aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

A lei não dispensa uma sistemática de tributação diferenciada à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, estando sujeitos à aplicação da tabela progressiva, que conduz ao ajuste anual. Vale dizer, o fato gerador do imposto de renda aperfeiçoa-se no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Tal linha de raciocínio, após longo debate, representa o entendimento consolidado no âmbito deste Tribunal Administrativo, conforme o verbete abaixo reproduzido:

Súmula CARF n.º 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

O auto de infração no presente caso é relativo ao ano-calendário de 2000, considerando-se ocorrido o fato gerador, portanto, em 31/12/2000. Tendo em conta que a ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se no dia 16/12/2005, não há que se falar em decadência do crédito tributário, segundo o prazo quinquenal do § 4º do art. 150 do CTN ou qualquer outra contagem.

Mérito

(a) Conta Conjunta

Assevera o recorrente que foi comprovada à fiscalização a cotitularidade da conta no Banco Itaú S/A, mantida em conjunto com a sócia Wilma Pedroso Leone, de modo que a autoridade fiscal deveria tê-la intimado a prestar esclarecimentos sobre a movimentação financeira.

Pois bem. Segundo o agente lançador, durante o procedimento fiscal o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos sobre a conta nº 37362-6, agência 0252, mantida no Banco Itaú S/A (fls. 151/152 e 163):

Em 02/12/2005 o contribuinte encaminhou documentação com esclarecimentos a cerca de sua movimentação bancária no Banco Itaú S/A, a qual também foi movimentada pela pessoa de sua sócia Sra. Wilma Pedroso Leone, CPF 037.183.768-57, no ano calendário de 2000, conforme cópia do cheque apresentado. Também esclareceu que os valores depositados na conta corrente do Banco Itaú referem-se a transferências de valores oriundos e destinados a pagamentos de impostos relativos a processos relacionados com o comércio exterior, exportação e importação, não apresentando contudo documentação que comprovasse o alegado.

Mesmo que a documentação apresentada não significasse uma prova cabal da existência de conta conjunta no ano-calendário de 2000, período a que se referia o procedimento fiscal, o agente fazendário assumiu um risco desnecessário ao deixar de avançar na investigação a respeito da possibilidade de cotitularidade da conta no Banco Itaú S/A.

Na hipótese de conta conjunta em que os cotitulares apresentam declaração de rendimentos em separado, todos devem ser intimados pela autoridade fiscal para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados.

Tal interpretação da norma jurídica do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, está sumulada no verbete nº 29 deste Tribunal:

Súmula CARF nº 29: Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares.

O recorrente juntou aos autos na fase recursal uma declaração do Banco Itaú S/A sobre a titularidade da conta bancária, datada de 09/03/2009, em que confirma Almir Ferreira de Andrade e Wilma Pedroso Leone (fls. 303).

Como regra geral, o processo administrativo fiscal exige que a prova documental seja apresentada no momento da impugnação, sob pena de preclusão. Em princípio, não haveria motivos para a impossibilidade da apresentação de declaração sobre a conta conjunta quando do protocolo da peça impugnatória (art. 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Por outro lado, trata-se de prova sobre fato alegado na fase do procedimento fiscal, cujo documento tem a finalidade de demonstrar a idoneidade de matéria contestada expressamente na impugnação (fls. 207/209).

Embora a destempo, a apresentação da declaração não obsta o curso normal do contencioso administrativo, visto que o exame não demanda esforço interpretativo mais prolongado, tampouco se verifica a necessidade de realização de diligência para atestar a veracidade do documento.

É certo que não houve a exibição de cópia da ficha cadastral e/ou do contrato de abertura da conta corrente, porém o conteúdo da declaração dá a entender que a conta bancária era conjunta desde a sua abertura, em 24/06/1991, até o encerramento, no dia 01/08/2007.

Logo, ante a falta de intimação de todos os cotitulares da conta bancária na fase que precedeu à lavratura do auto infração, assim como a apresentação de declaração de rendimentos em separado, cabe excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos à conta do Banco Itaú S/A (fls. 164 e 166).

Inexiste qualquer indício documental que as contas do Banco do Brasil S/A, Unibanco S/A possuem mais de um titular, de maneira que a irregularidade na intimação para comprovar a origem dos depósitos na conta do Banco Itaú S/A não contamina o levantamento dos demais valores do auto de infração.

Não é toda inexatidão na base de cálculo que acarreta vício insanável, mas tão somente aquela que atinge a própria metodologia de cálculo, cujo refazimento é medida que demanda uma nova estruturação, caracterizando vício inescusável passível de nulidade.

Na hipótese dos autos, uma simples exclusão de valores é suficiente para adequação do procedimento de constituição do crédito tributário, exatamente nos termos redigidos na Súmula CARF nº 29.

Finalmente, ao contrário do que sugere o recurso voluntário, não há dúvidas a respeito dos fatos, sua natureza ou circunstâncias materiais que conduzam à necessidade de interpretá-los de maneira mais favorável ao contribuinte do ponto de vista tributário, mediante a aplicação, por analogia, do art. 112 do CTN.

(b) Depósitos bancários remanescentes

Afirma o recorrente que os depósitos bancários, por si só, não configuram rendimentos tributáveis, eis que não representam sinais exteriores de riqueza e/ou acréscimo patrimonial para o titular da conta bancária.

No entanto, cuida-se de alegações de defesa que não se sustentam em face do conteúdo explícito do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

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.

(...)

§ 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;

(...)

§ 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.

(...)

O contribuinte foi autuado com base na aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se considera omissão de rendimentos tributáveis quando o titular de conta bancária mantida junto à instituição financeira, após regularmente intimado, deixa de comprovar a origem dos recursos nela creditados.

Segundo o preceptivo legal, os extratos bancários possuem força probatória, recaindo o ônus de comprovar a origem dos depósitos sobre o contribuinte, por meio de documentação hábil e idônea, sob pena de presumirem-se rendimentos tributáveis omitidos em seu nome.

A Lei nº 9.430, de 1996, revogou o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, abaixo reproduzido:

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.

(...)

§ 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.

(...)

Sob a égide do dispositivo legal suprimido do mundo jurídico exigia-se a prévia demonstração de sinais exteriores de riqueza pelo agente fiscal para o lançamento de ofício com base na renda presumida decorrente de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras.

Com o advento do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, o agente fazendário ficou dispensado de demonstrar, a partir dos fatos geradores do ano de 1997, a existência de sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados pelo contribuinte.

Para o lançamento tributário com base nesse dispositivo de lei nem mesmo há necessidade de descortinar a origem do crédito bancário na obtenção de riqueza nova pelo titular da conta ou mostrar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Na mesma linha de entendimento sobre a matéria, confira-se o enunciado sumulado n.º 26 do CARF:

Súmula CARF n.º 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

No âmbito administrativo é inviável deixar de aplicar a presunção do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, por violação de princípios constitucionais.

De fato, argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa, não só pelo estabelecido no "caput" do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, como também no enunciado da Súmula n.º 2 do CARF:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No presente caso, o recorrente justifica os depósitos bancários em suas contas bancárias em razão do trabalho como interveniente em despachos aduaneiros, em que diversos clientes realizavam depósitos bancários com o objetivo de antecipar as despesas associadas ao desembaraço aduaneiro.

Com a finalidade de robustecer as suas afirmações, trouxe aos autos, por amostragem, um conjunto de documentos com dados sobre importações e respectivos desembaraços em que teria atuado como interveniente do comércio exterior durante o ano de 2000 (fls. 245/252). Comunica a existência de outros documentos de conteúdo semelhante que estão disponíveis e podem corroborar as suas alegações.

Pois bem. Há aparência de verdade quando o recorrente esclarece sobre a sua atividade profissional de interveniente do comércio exterior, na qualidade de despachante aduaneiro, com utilização das suas contas bancárias para recebimento e pagamento de tributos, por exemplo.

Ocorre que a comprovação de cada depósito deve ser feita de forma individualizada, demonstrada a correspondência, em data e valor, com a respectiva documentação de origem. Por sua vez, o recorrente pretende que se aceite uma justificção geral para o somatório de depósitos, o que se mostra inviável para o fim de desconstituir o lançamento fiscal.

Como bem assentou o acórdão recorrido, a existência de uma fonte de rendimentos não exclui a possibilidade de outras, o que confirma a relevância de análise individualizada dos créditos nas contas bancárias do contribuinte. Além disso, nem mesmo houve a preocupação da parte do contribuinte em vincular minimamente as alegadas operações de comércio exterior com cada um dos depósitos cuja prova foi-lhe exigida pela autoridade fiscal.

Nessa linha de entendimento, confira-se um trecho da decisão de piso (fls. 260):

(...)

A única forma prevista na lei para seja afastada a presunção de rendimentos omitidos é a comprovação individualizada da origem dos depósitos (§ 3º do artigo 42 da Lei 9.430/1996), requerendo-se necessariamente documentação coincidente em data e valor com os créditos em conta. In verbis:

Art. 42. (..)

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados **INDIVIDUALIZADAMENTE**. (O destaque não está no original).

As determinações que individualizam um depósito são necessariamente a sua data e o seu valor. Logo, é impossível uma comprovação individualizada se não for pela coincidência de data e valor entre o crédito e a sua alegada origem, especialmente quando se considera que uma fonte de rendimento não exclui a possibilidade de outras, formais ou informais, lícitas ou não. (...)

O recorrente pondera que devido à natureza da sua atividade laboral torna-se inviável, como exigiu o acórdão recorrido, a comprovação individualizada dos depósitos realizados mediante coincidência de data e valores, entre crédito bancário e origem, tendo em vista a prática de recebimento de valores em forma de antecipação, com base em estimativas, para efetuar os pagamentos relacionados ao desembarço aduaneiro, existindo futuro acerto de conta com os seus clientes.

Realmente, não haveria necessidade de coincidência de datas e valores, mas ao menos a demonstração de correlação entre cada depósito e o respectivo suporte documental que é apresentado para a comprovação da procedência e natureza do numerário em conta bancária, incumbindo ao contribuinte, em qualquer caso, esclarecer as divergências, também como base em documentação hábil e idônea, já que incabível o julgador administrativo assumir que a situação se deva a este ou àquele motivo, tendo em conta que o ônus da prova recai sobre o titular da conta bancária. Porém, nada fez o recorrente com tal ânimo de provar a origem dos depósitos.

Assinalo que os indícios de operações praticadas por terceiros, destinadas ao pagamento de impostos e de despesas de armazenagem de mercadorias e desembarço aduaneiro, a partir da movimentação bancária de responsabilidade da Srª Wilma Pedroso Leone, estão apenas vinculados à conta mantida no Banco Itaú S/A, a qual já foi excluída do lançamento fiscal.

Por fim, o recurso voluntário aponta a necessidade de correção do lançamento fiscal em dois pontos específicos.

Em primeiro lugar, o recorrente diz que a autoridade fiscal deixou de analisar individualmente os créditos para fins de determinação da receita omitida. A toda a evidência o pleito do recorrente é desprovido de congruência com os documentos que instruem os autos.

Por intermédio de Termo de Intimação Fiscal, recebido em 04/11/2005, o contribuinte foi intimado, a partir de individualização dos créditos, a comprovar a origem dos recursos depositados nas contas bancárias (fls. 71/114, 115/135 e 136/150).

Segundo o agente fiscal, tal relação individualizada para fins de comprovação dos créditos já contemplava, naquele momento, a exclusão de depósitos referentes a resgates de aplicações financeiras, transferências entre contas do mesmo titular e demais operações que não representavam efeito ingresso de novos recursos nas contas bancárias.

Por sua vez, reclama o contribuinte a aplicação dos limites fixados em lei para o lançamento de ofício com relação à pessoa física, segundo o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 42 (...)

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

(...)

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

(...).

Os valores acima foram alterados pela Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, assim dispondo:

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

A rigor, a irrisignação refere-se à matéria não contestada expressamente na impugnação do contribuinte, o que poderia impedir o seu exame (fls. 175/218).

Porém, o contexto diz respeito à observância do critério legal para efeito de determinação da presunção de omissão de rendimentos pela pessoa física, em que o lançamento fiscal deve ignorar os depósitos individuais de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório destes não ultrapasse o montante de R\$ 80.000,00 no ano-calendário.

Eis o enunciado da Súmula CARF n.º 61:

Súmula CARF n.º 61: Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física.

Por tal motivo, configura matéria cognoscível pela instância julgadora, em razão da possibilidade da aplicação da presunção de omissão de rendimentos de forma desvirtuada, em ofensa frontal ao texto de lei, revelando-se o ato administrativo do lançamento um vício intrínseco.

Acontece que o simples exame visual do conjunto de depósitos bancários listados pela fiscalização apenas na conta do Banco do Brasil S/A, sem considerar os depósitos no Unibanco S/A, é suficiente para concluir que o somatório dos créditos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 extrapola o máximo de R\$ 80.000,00 previsto no artigo de lei, dentro do ano-calendário de 2000 (fls. 72/73).

Realmente, num total de créditos bancários de R\$ 369.744,95, que integram a relação do Banco do Brasil S/A, o somatório de valores individuais superiores a R\$ 12.000,00 representa tão somente a quantia de R\$ 167.449,68.

Em suma, a pessoa física autuada deixou de trazer elementos de prova da procedência e da natureza dos valores que transitaram por suas contas no Banco do Brasil S/A e Unibanco S/A, discriminados pelo agente fiscal como de origem não comprovada, de maneira tal a identificá-los como movimentação de terceiros, decorrentes de renda já oferecida à tributação do imposto de renda, na forma da lei, ou como rendimentos isentos de tributação e/ou não tributáveis.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e a decadência e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos à conta do Banco Itaú S/A.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess