



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

Processo nº 18088.000584/2007-41
Recurso nº 174.060 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.377 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de outubro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente IRINEU MUSSARELI JÚNIOR
Recorrida DRJ São Paulo II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

IRPF. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física, relativo aos rendimentos e deduções sujeitos ao ajuste anual, é quinquenal com termo inicial na data da ocorrência do fato gerador, em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, excepciona-se a hipótese indicada na parte final do § 4º do artigo 150 do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO PRESUMIDA DE RENDIMENTOS.

Presume-se a existência de renda omitida em montante igual aos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, cuja titularidade seja da pessoa fiscalizada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

A Súmula nº 14 do 1º CC dispõe que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, a Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene.


GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Presidente.


RUBENS MAURÍCIO CARVALHO - Relator.

EDITADO EM: 11/03/2010

Participaram do julgamento os conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos (Presidente da turma), Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (Vice-Presidente da turma), Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Suplente convocado).

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 165 a 178 da instância *a quo, in verbis*:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04 a 08, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2002, exercício 2003, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 870.790,89 sendo R\$ 272.821,26 referentes a imposto, R\$ 409.231,89 relativos à multa e R\$ 188.737,74 são cobrados a título de juros de mora, calculados até 28/09/2007.

2. O interessado tomou ciência do Auto de Infração em 22/10/2007, conforme AR de fl. 137.

3. Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 05) foram apuradas as seguintes infrações:

3.1 001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

3.1.1. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme demonstrado no Termo de Constatação Fiscal anexo.

<u>Fato Gerador</u>	<u>Valor tributável</u>	<u>Multa (%)</u>
28/02/2002	R\$ 51.399,41	150,00
31/03/2002	R\$ 167.028,90	150,00
30/04/2002	R\$ 97.737,67	150,00
31/05/2002	R\$ 159.794,03	150,00
30/06/2002	R\$ 95.091,74	150,00
31/07/2002	R\$ 125.675,56	150,00
31/08/2002	R\$ 97.180,60	150,00

30/09/2002	R\$ 51.952,93	150,00
31/10/2002	R\$ 39.247,84	150,00
30/11/2002	R\$ 73.754,95	150,00
31/12/2002	R\$ 41.097,16	150,00

3.1.2. Enquadramento Legal:

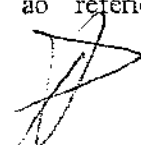
Art. 849 do RIR/99.

Art. 1º da Medida Provisória no 22/2002 convertida na Lei nº 10451/2002.

4. No Relatório Fiscal de fls. 09 a 12, foram consignadas as seguintes observações acerca do auto de infração objeto do presente:

- Foi o contribuinte em epígrafe intimado a fornecer uma relação das contas-correntes, de poupança e de investimentos, mantidas por ele no período de 01/01/2002 a 31/12/2002, e ainda os extratos bancários do mesmo período, relativos às contas correntes informadas.
- Após sucessivos pedidos de prorrogação de prazo por parte do contribuinte, de posse dos documentos apresentados, a fiscalização elaborou a planilha de fls. 123 a 127 após as necessárias conciliações realizadas que excluam os lançamentos a crédito relativos a aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos e empréstimos.
- Tal planilha foi encaminhada ao requerente por meio de Termo de Intimação, que ainda lhe solicitava a comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações ali elencadas. Tal comprovação deveria ser realizada por meio de documentos hábeis e idôneos.
- Em sua resposta, ele alega que em função do tempo transcorrido não se recordava das importâncias creditadas em suas contas correntes.
- Assim, em função de não ter havido a apresentação de qualquer documento e nem tampouco a prestação de qualquer esclarecimento acerca dos depósitos efetuados em sua conta corrente, apesar de ter ele sido informado que a ausência de tal comprovação acarretaria o lançamento de ofício de tais valores a título de omissão de receitas/rendimentos, foi realizada a tributação dos montantes relacionados às fls. 10/11, agrupados mês a mês.
- A multa foi qualificada para 150% em função de ficar caracterizado, em tese, o evidente intuito de fraude, tendo em vista que ele movimentou em suas contas valores extremamente superiores aos rendimentos oferecidos à tributação.
- Conseqüentemente, foi elaborada Representação Fiscal para fins penais por ter a conduta do contribuinte também ter sido caracterizada, em tese, crime contra a ordem tributária.

5. Em 17/11/2007, o contribuinte, apresentou impugnação ao referido lançamento (fls. 138 a 159), alegando em síntese que:



- Conforme constou no Relatório Fiscal, teria ficado caracterizado "em tese" o evidente intuito de fraude. Assim, por se tratar de "tese" não encontramos no processo qualquer prova capaz de demonstrar a conduta dolosa do impugnante.
- Acrescenta ainda que receita omitida é uma presunção legal que por si só não caracteriza fraude, sendo um direito do contribuinte responder ou não às questões suscitadas pela fiscalização, não podendo ser pressuposto para o agravamento da multa.
- Resta comprovado que a fiscalização presumiu uma conduta dolosa praticada pelo contribuinte e não tendo havido prova não há que ser aplicada a multa agravada.
- A título de preliminar alega ele ter ocorrido a decadência do direito de lançar o tributo: tendo o contribuinte tomado ciência do lançamento no dia 22/10/2007, indiscutível que os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até 30/10/2002 não podem ser exigido, tendo em vista ser o respectivo lançamento por homologação.
- Os depósitos bancários, por si só, apesar de indicar o recebimento de renda, não se prestam a demonstrar se houve acréscimo patrimonial, não podendo ser tomados como base de cálculo do imposto de renda.
- Em momento algum a fiscalização logrou comprovar que os depósitos existentes caracterizam aumento de patrimônio, fato que demonstra a não-ocorrência do fato gerador do imposto de renda.
- Cita trechos de decisões provenientes do Conselho de Contribuintes para embasar suas alegações.

Considerando esses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, não acatou as preliminares argüidas e no mérito, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, pela falta de apresentação de provas, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa e excertos do voto que transcrevo a seguir livremente:

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Aplica-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando os elementos constantes dos autos caminham no sentido da caracterização da ação dolosa. Preliminar rejeitada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA. A caracterização de ação dolosa visando a reduzir o montante do imposto devido, dá ensejo à aplicação da multa qualificada.



(...) 55. Verifica-se do exame das peças constituintes dos autos que o interessado não logrou comprovar, nem na fase de autuação, nem na fase impugnatória, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em suas contas-correntes.

56. Conforme constou às fls. 129, o requerente atém-se a dizer que não se recordava dos depósitos realizados em suas contas correntes em função do tempo decorrido.

57. Destarte, não comprovada a origem dos recursos, tem a Autoridade Fiscal o poder/dever de autuar a omissão do valor dos depósitos bancários recebidos. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão somente, a inquestionável observância do diploma legal aplicável ao caso em espécie.

58. Por derradeiro, ressalte-se que a jurisprudência já se manifestou no sentido da caracterização, como omissão de rendimentos, dos depósitos bancários de origem não comprovada:

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 192 a 221, alegando em síntese:

- a) Protesta que por se tratar de presunção de omissão de rendimentos, não há no processo qualquer prova capaz de demonstrar conduta dolosa assumida pelo contribuinte que permita a possibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%;
- b) Requer a decadência do lançamento com base no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), contando-se a data do fato gerador mensal;
- c) Que não há nexo causal entre os depósitos e a omissão de receita. Ocorre que, os depósitos bancários, por si próprios apesar de indicar recebimento de renda, não se prestam a demonstrar se houve acréscimo patrimonial (critério material da hipótese de incidência da regra-matriz do Imposto sobre a renda). Sendo assim, de forma alguma podem ser tomados como base de cálculo do imposto sobre a renda e
- d) Aponta vários julgados administrativos para consubstanciar suas alegações, requerendo ao final, pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o para julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro RUBENS MAURÍCIO CARVALHO

ADMISSIBILIDADE



O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

O Imposto de Renda da Pessoa Física, efetivamente, é tributo cujo recolhimento não demanda o prévio exame pela Autoridade Administrativa, o que se coaduna com o lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN.

No caso em apreço, o contribuinte apresentou a Declaração de Ajuste Anual, Exercício 2003, em 11/11/2003, dentro do prazo (fls. 130), razão pela qual não há justificativa para que não se aplique o art. 150, § 4º, conforme a seguir:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (grifei)

Essa matéria vem sendo tratada pela egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), dessa forma:

Ementa: DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário. Recurso especial provido. Acórdão: CSRF/04-00.586. (Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo).

Assim, considerando-se como ocorrido o fato gerador em 31/12/2002, e tendo sido o contribuinte cientificado do Auto de Infração em 22/10/2007 (fls. 137), conclui-se o direito de o Fisco efetuar o lançamento não foi alcançado pela decadência., que somente ocorreria após 31/12/2007.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO.

No que se refere à aplicação da multa qualificada, diferentemente da necessidade de prova pelo contribuinte da efetiva origem dos depósitos não justificados, cujo ônus probatório passa a ser do contribuinte, a aplicação da multa qualificada de 150%, depende de prova inconteste e inequívoca apresentada pela autoridade fiscal, do intuito do contribuinte, de fraudar o fisco federal. Na há possibilidade de se presumir a fraude. Não existe na legislação pertinente, a previsão de presunção legal de fraude, dolo ou simulação. A presunção limita-se, exclusivamente, à omissão de rendimentos, atribuindo ao contribuinte o ônus probatório capaz

de afastar o lançamento. Já a fraude, o dolo, a simulação, apenáveis com multa de 150%, por não comportarem a figura da presunção, dependem de prova inafastável, trazida por aquele que alega o ilícito, qual seja, a autoridade fiscal.

A Súmula 14 deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuinte reafirma a assertiva acima, *"in verbis"*:

Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A aplicação da multa qualificada é instrumento de tal relevância que a sua redução para multa de ofício (de 75%), prescinde inclusive, de ser suscitada pelo contribuinte, por se tratar de norma de ordem pública ou norma imperativa:

"Norma imperativa. É a coativa. É a norma obrigatória, a cujo mando ninguém se pode furtar. As normas imperativas representam o jus cogens. E se dizem normas preceptivas, opondo-se às permissivas e facultativas." (De Plácido e Silva, in Vocabulário Jurídico, 23ª. Ed., Editora Forense).

Nesta conformidade, não vejo no presente caso os pressupostos agravantes que permitem a qualificação da multa e voto por afastá-la da exigência do crédito tributário mantido, reduzindo-a de 150% para 75%.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Essa questão é conhecida e já foi objeto de vários julgamentos neste órgão, v.g., o Acórdão do recurso 155.336, 17 de dezembro de 2008, tendo como relator do voto o conselheiro José Raimundo Tosta Santos, cujo julgado se amoldando com perfeição ao caso em debate, utilizamo-lo como fundamento para nossa decisão, de forma livre a seguir.

A rigor, a manifestação do autuado sobre esta questão diz respeito ao seu inconformismo quanto à conclusão do trabalho fiscal, em não aceitar que há nexo causal entre os depósitos e a omissão de receita. Tal circunstância não configura, de maneira alguma, a ocorrência da alegada ilegalidade.

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 fiscal. Se estes são insuficientes para comprovar o fato jurídico tributário indicado no lançamento, caberá ao órgão julgador se manifestar nesse sentido. 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. No presente caso, a conclusão do trabalho fiscal, foi de que houve omissão de rendimentos, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com a conseqüente lavratura do auto de infração. A fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração.

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 cientificado e impugna o lançamento, ocasião em que poderá requerer vistas dos autos, obter cópias e formular alegações e apresentar documentos, consoante dispõe o artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999.

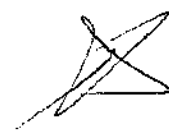
Em suma, pode-se afirmar que a autuação foi procedida conforme as formalidades legais exigidas, com ênfase no cumprimento do disposto no Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores, diploma legal norteador do Processo Administrativo Fiscal, e nos requisitos exigidos pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, para que a presunção legal em exame possa ser aplicada.

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).

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.

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.

Quanto à tese de que somente ocorrerá o fenômeno da subsunção (configuração rigorosa de um fato a previsão hipotética da lei) se o contribuinte auferir renda ou provento que aumente seu patrimônio, 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 este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Outro aspecto da hipótese tributária em exame é que esta não impõe ao fisco comparar a tributação em exame com outros critérios de apuração da renda omitida, nos termos do artigo 6º da Lei nº 8.021/90, para tributar o menos oneroso. 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)

Alfredo Augusto Becker¹, alicerçado na doutrina francesa e espanhola, ao distinguir presunção legal e ficção legal, assim escreveu:

Existe uma diferença radical entre a presunção legal e a ficção legal. 'A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal'.

A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe-se a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos.

A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre os dois fatos.

Para Alfredo Augusto Becker, a observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência

¹ BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed. - São Paulo: Lejus, 1998, pág. 509. Ed. Lejus



do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.²

As presunções segundo doutrina de Moacir Amaral dos Santos

Moacir Amaral dos Santos³, citando Clóvis Beviláqua, que em notas ao artigo 136, define presunção como “a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido” e RAMPONI, que define presunções como “hipóteses que correspondem, provavelmente, ou seja na maior parte dos casos, à verdade”, tem a presunção como uma atividade do pensamento em que graças a um fato certo, “raciocinando-se com aquilo que freqüentemente acontece, chega-se ao fato desconhecido, isto é, presume-se o fato desconhecido.”

Prossegue o autor:

Decorre daí que, da dedução presuntiva, geralmente chega-se a conclusões que são mais ou menos seguras conforme as circunstâncias especiais ou particulares de cada hipótese. Vale dizer que, mais propriamente do que certeza, a presunção estabelece probabilidade, maior ou menor, quanto à existência ou inexistência do fato probando. Mas em se tratando de probabilidade que tem por fundamento um princípio derivado da ordem natural das coisas, isto é, do que comumente acontece, e, pois, suficientemente alicerçada para satisfazer convicção judicial quanto à existência ou inexistência, do fato presumido. Presume-se, quer dizer, o fato presumido resulta daquilo que na maior parte dos casos corresponde à verdade.

Para Pontes de Miranda⁴, 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. Para este autor:

Na presunção legal, absoluta, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse. Na presunção iuris tantum, e não de iure, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse, admitindo-se prova em contrário. A presunção mista é a presunção legal relativa, se contra ela se admite a prova em contrário a, ou a ou b.”

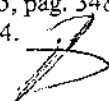
.....

A presunção simplifica a prova, porque a dispensa a respeito do que se presume. Se ela apenas inverte o ônus da prova, a

² BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed. – São Paulo: Lejus, 1998, pág. 508. Ed. Lejus

³ SANTOS, Moacir Amaral, Prova Judiciária no Cível e Comercial, 2ª. Ed. – Vol. V, São Paulo, 1955, pág. 348.

⁴ MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974.



indução, que a lei contém, pode ser ilidida in concreto e in hypothesi.

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. (grifos acrescentados)

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:

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 consume, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

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.



Conforme já destacado, 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, 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.

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).

No caso dos autos, o recorrente não trouxe em sede recursal elementos de prova que pudessem alterar o entendimento manifestado pelo Órgão julgador *a quo*, e afastar a presunção legal estabelecida pelo legislador, motivo pelo qual mantenho o *decisum*, cujos fundamentos adoto:

(...) 55. *Verifica-se do exame das peças constituintes dos autos que o interessado não logrou comprovar, nem na fase de autuação, nem na fase impugnatória, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em suas contas correntes.*



56. *Conforme constou às fls. 129, o requerente atém-se a dizer que não se recordava dos depósitos realizados em suas contas correntes em função do tempo decorrido.*

57. *Destarte, não comprovada a origem dos recursos, tem a Autoridade Fiscal o poder/dever de autuar a omissão do valor dos depósitos bancários recebidos. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão somente, a inquestionável observância do diploma legal aplicável ao caso em espécie.*

Sobre possível violação da ordem constitucional e da lei complementar tributária (CTN), vale ressaltar que o lançamento é ato administrativo de aplicação da norma tributária ao caso concreto. Não caberia, portanto, à fiscalização se posicionar acerca da inconstitucionalidade da lei que embasou o procedimento fiscal (atitude que também é vedada aos Conselhos de Contribuintes – art. 49 do Regimento Interno). Presume-se, inclusive, que os princípios constitucionais tributários e também os garantidores de direitos fundamentais encontrem na lei sua aplicação imediata. Antes de ser aprovada pelo Congresso Nacional o projeto de lei tramita por várias comissões que aquilatam sua constitucionalidade. Após essa fase, o presidente da República a sanciona. Ao poder Judiciário, cumpre velar pela constitucionalidade das leis, através do controle *a posteriori*. Os Órgãos da administração não podem deixar de aplicar as leis aprovadas pelo Congresso Nacional e sancionadas pelo Presidente da República, ao qual estão vinculados pelo poder hierárquico. Desta forma, vedada à própria administração declarar a inconstitucionalidade de norma legal, conforme dispõe a Súmula nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não é outro o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134) sobre a matéria:

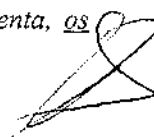
(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.

Verifica-se que a contribuinte durante as fases processuais de fiscalização, contencioso de primeira e segunda instância, apresentou qualquer prova para suportar a sua alegação, contestou, contudo, não apresentou qualquer documento ou sequer indicou quaisquer valores que tenham sido transportados equivocadamente ou erros de cálculo.

Por oportuno, cabe aqui transcrever o disposto no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (alterado pelas Leis nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, e nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), arts. 16, III, e 17, que disciplina o processo administrativo fiscal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;



Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (grifei)

Em citação contida na obra de Miranda, Darcy Arruda e outros, CPC nos Tribunais, Editora Jurídica Brasileira Ltda., 1995, v. V, p. 3.768, ao comentar o art. 302 do CPC, o qual trata da necessidade de o réu “manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial”, salienta o Prof. J. J. Calmon de Passos:

Se o fato narrado pelo autor não é impugnado especificamente pelo réu e de modo preciso, este fato, presumido verdadeiro, deixa de ser objeto de prova, visto como só os fatos controvertidos reclamam prova. (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, v. III, n.º 151, p. 275).

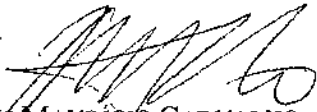
É imperioso ressaltar que, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a idéia de *onus probandi* não significa, propriamente, a obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se antes de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa. Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda deve estar fundada na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores se supõem presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, o ônus de comprovar a sua existência. Da mesma forma, o sujeito passivo, não tem a obrigação de produzir as provas, tão só incumbe-lhe o ônus. Contudo, à medida que ele se omite na produção de provas contrárias às que ampararam a exigência fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.

Assim sendo, é imprescindível que as provas e argumentos sejam carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que lhe foi imputado pelo fisco.

Em se tratando de uma questão de prova, incumbe o seu ônus a quem alega ou aproveita. É princípio consagrado em direito “quem alega tem que provar”. *Allegatio et non probatio quasi non allegatio* (alegar e não provar é quase não alegar).

Assim, constatadas as irregularidades descritas nos autos de infração, tendo sido observadas na autuação as respectivas legislações regentes das matérias e não tendo a contribuinte apresentado qualquer prova ou argumento capaz de elidir o que lhe foi imputado, devem ser mantidas as exigências.

Pelo exposto, VOTO PELA PROCEDÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO, reduzindo a multa de ofício, de 150% para 75%.


RUBENS MAURÍCIO CARVALHO - Relator