



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

Processo nº 19515.001313/2004-45
Recurso nº 161.284 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.242 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente JOANA APARECIDA CARDOSO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

PROCEDIMENTO FISCAL. LIMITE TEMPORAL.

Descabe a arguição de nulidade quando constado nos autos que o procedimento fiscal, escudado em Mandado de Procedimento Fiscal - MPF regularmente emitido, foi instaurado por meio de Termo de Início de Fiscalização ou qualquer ato de ofício escrito praticado por servidor competente e executado dentro do prazo nele previsto, nos termos da legislação vigente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

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

A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso não se aplica aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA E JUROS. INCIDÊNCIA

Em se tratando de crédito tributário apurado em procedimento de ofício, impõe-se a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, bem como dos juros moratórios calculados pela Taxa SELIC.

INCONSTITUCIONALIDADE "

É vedado o afastamento da aplicação da legislação tributária sob o argumento de inconstitucionalidade, por força do disposto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Matéria que já se encontra pacificada pela Súmula nº 2 do 1º Primeiro Conselho de Contribuintes, em vigor desde 28/07/2006.

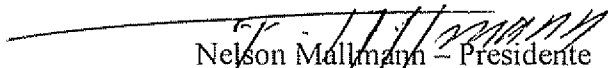
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Preliminar argüida rejeitada.

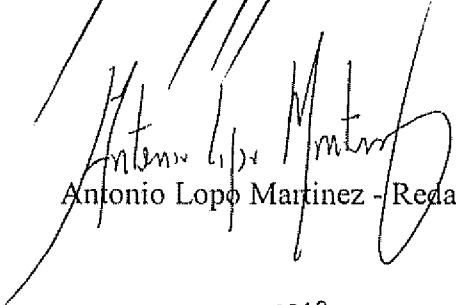
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida pela Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada, por falta do recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do voto da Relatora. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (Relatora), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Lopo Martinez.



Nelson Mallmann - Presidente



Antonio Lopo Martinez - Redator designado

EDITADO EM: 20 AGO 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Heloísa Guarita de Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Pedro Anan Júnior, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 458 a 461 - volume III, integrado pelos demonstrativos de fls. 454 a 457 - volume III, pelo qual se exige a importância de R\$119.926,79, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, além de Multa Isolada no valor de R\$761,25, em virtude da apuração das seguintes infrações:

1. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, ano-calendário 2000;
2. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, anos-calendário 2000 e 2001;
3. Multa isolada referente à falta de recolhimento do IRPF relativo ao carnê-leão devido sobre os rendimentos recebidos de pessoa física.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 447 a 453 - volume III.

Por meio do Termo de Início de Fiscalização (fl. 10 – volume I), no qual foi solicitado à contribuinte apresentar os extratos de suas contas bancárias relativos aos anos-calendário 2000 e 2001, bem como justificar a origem dos recursos nelas depositados, informando a existência de contas conjuntas.

Relata o autuante, à fl. 447 – volume III, que a contribuinte compareceu à repartição da Receita Federal, em 20/01/2004, e apresentou os extratos da conta nº 29339-1, do Banco Itaú, e da conta nº 63001470, do Citibank (fls. 51 a 116 – volume I), bem como cópia de cheques por ela emitidos, recibos e anotações, entre outros documentos, visando justificar a origem dos depósitos efetuados nas contas correntes (fls. 117 a 146 – volume I).

A partir dos extratos bancários apresentados pela contribuinte, a fiscalização intimou-a a comprovar a origem dos depósitos relacionados na Intimação nº 01/2004 (fls. 15 a 24 – volume I). Em resposta, a autuada apresentou demonstrativo dos depósitos bancários, cópia do livro caixa e demais documentos, referentes aos anos-calendário 2000 e 2001, assim como recibo de quitação de venda de apartamento (fl. 151 – volume I a fl. 306 – volume II).

Examinando a documentação apresentada pela contribuinte, parte das justificativas foram aceitas pela fiscalização, que intimou-a, novamente, a justificar a origem dos depósitos remanescentes (fls. 25 a 38 – volume I). A interessada apresentou posteriormente, os documentos de fl. 308 – volume II a fl. 432 – volume III.

A fiscalização esclarece às fls. 449 e 450 – volume III, que os recibos (fls. 308 a 376 – volume II) e declarações retificadoras da empresa Simmel Assessoria Consultoria Representação Comercial S/C Ltda (fl. 384 – volume II a fl. 432 – volume III), da qual a contribuinte é sócia, não foram aceitos para comprovar que parte dos depósitos corresponderia

a valores recebidos a título de dividendos distribuídos nos anos-calendário 2000 e 2001, pois não foi apresentada escrituração fiscal competente e balanços idôneos que comprovasse a existência de lucros acumulados e sua distribuição. Ademais, caberia ainda a contribuinte demonstrar a efetiva transferência de recursos da pessoa jurídica para a pessoa física, coincidente em data e valores.

Às fls. 436, 440 e 446 – volume III, foram anexadas planilhas dos depósitos considerados comprovados pela fiscalização, tributando os demais, cuja origem não foi comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme demonstrativos elaborados às fls. 433 a 435, 438, 439 e 441 a 445 – volume III.

Apurou-se, ainda, omissão de rendimentos recebidos de pessoa física (fl. 452 – volume III), visto que a contribuinte comprovou que o depósito efetuado no dia 21/12/2000, no valor de R\$5.000,00, originou-se de serviços prestados a Sra. Izilda Gomes da Silva, não oferecido a tributação. Sobre o valor omitido, foi exigida a Multa Isolada sobre o carnê-leão devido e não pago.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 468 a 481 - volume III, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 491 a 493 - volume III):

Cientificada do lançamento em 03/07/2004 (AR de fl. 467), a contribuinte apresentou, em 03/08/2004, a impugnação de fls. 468 a 481, na qual alega em síntese que:

PRELIMINARMENTE

4.1. o Termo de Verificação Fiscal é nulo por inobservância aos requisitos básicos de constituição de validade previstos no artigo 196 do Código Tributário Nacional que prevê, expressamente, a necessidade da autoridade fiscal lavrar os termos de início e final da fiscalização, bem como para que seja fixado o prazo máximo para a conclusão do procedimento;

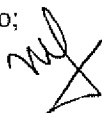
4.2. verifica-se da análise do TVF que tal dispositivo foi violado uma vez que não consta do bojo da autuação fiscal qualquer data indicativa do encerramento da ação fiscal nem tampouco do prazo final assinalado para apresentação dos documentos, sendo que à fl. 19 do TVF consta “até o presente momento a contribuinte não justificou e/ou comprovou...”, cuja expressão “até o presente momento” não deixa dúvida quanto à ausência de determinação direta e específica ao dies ad quem da fiscalização;

4.3. não poderia, sob pena de mal-ferir o aludido dispositivo a D. Autoridade encerrar a fiscalização sem intimar expressamente a contribuinte do prazo fatal da apresentação de documentos, o que definitivamente não ocorreu (cita doutrina do professor Aliomar Baleeiro);

4.4. deve ser declarada a total nulidade do TVF ou, quando menos, que seja sanada a irregularidade assinalando-se prazo final para apresentação de documentos;

MÉRITO

4.5. a fiscalização não desconsiderou os R\$ 5 000,00 depositados em 22/12/2000, referente a cheque devolvido;



4.6. houve dupla incidência de penalidade em relação, ainda, ao referido cheque, pois, o valor de R\$ 5.000,00 recebido a título de serviços prestados à Izilda Gomes da Silva sofreu por imposição do AI a necessária incidência da multa isolada prevista no artigo 957 do Decreto 3.000/99 no valor de R\$ 761,25, além da multa de ofício de 75%;

4.7. no que pertine às discussões inerentes à seara do direito propriamente ditas, limita-se a impugnar a indevida incidência de multa ex officio e aplicação da Taxa SELIC;

4.8. os índices utilizados pelo Fisco para calcular a multa punitiva tornaram-se incompatíveis com a realidade nacional tendo em vista a estabilização da economia e a queda da inflação;

4.9. no momento em que o Fisco se utiliza de multas elevadas para que o tributo seja pago em dia, atribui a multa efeito confiscatório, o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (cita doutrina do professor Miranda Guimarães);

4.10. requer que, ao menos, seja reduzido o percentual a ser aplicado a título de multa ao mínimo legalmente estabelecido;

4.11. a aplicação da Taxa SELIC fere a Constituição Federal, devendo ser obedecido o que preleciona o Código Tributário Nacional (transcreve os fundamentos que embasaram a decisão do Ministro Franciulli Netto, integrante da Segunda Turma do STJ);

4.12. a aplicação da Taxa SELIC é inconstitucional porque ⁽¹⁾ ostenta natureza jurídica de juros compensatórios, exigindo, destarte sua instituição via Lei Complementar que necessita de quorum e votação diferenciada da Lei Ordinária, instituidora do índice ⁽²⁾ em matéria tributária os critérios para aferição dos juros devem ser definidos por lei com clareza e anterioridade e tal não ocorre com a Taxa SELIC, que reflete essencialmente a remuneração dos investidores pela compra e venda de títulos públicos, revelando sua fixação posterior a ocorrência do fato gerador violando-se o princípio da anterioridade;

4.13. segundo o art 161, §1º, do CTN os juros de mora são calculados a taxa de 1% a.m., se a lei não dispuser de modo diverso, sendo que tal dispositivo “deverá ser interpretado em consonância com a lei da usura (Decreto nº 22.626, de 07/04/33), que proíbe a fixação de juros a taxas superiores ao dobro da prevista em lei, ou seja, 12% ao ano” e que a Lei nº 1.521, de 26/12/51, incluiu a usura entre os crimes contra a economia popular (cita jurisprudência);

4.14. a Constituição Federal dispõe em seu artigo 192, parágrafo 3, que as taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano, sendo considerado crime de usura a cobrança acima desse percentual;

4.15. não existe, assim, qualquer fundamento válido e legal para a cobrança de juros sobre juros ou qualquer valor que exceda os juros simples, quer no cálculo do débito, quer no cálculo das parcelas (cita jurisprudência e súmula do STF);

4.16. requer a incidência de juros simples de 1% ao mês.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II (SP) julgou procedente em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 17-15.678 (fls. 489 a 499 - volume III), de 03/08/2006, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001

NULIDADE

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, tendo sido os atos e termos lavrados por servidor competente e respeitado o direito de defesa do contribuinte, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Mantém-se a tributação dos rendimentos recebidos de pessoas físicas decorrentes da prestação de serviço reconhecida pela contribuinte nos autos.

MULTA ISOLADA CARNÊ-LEÃO NÃO RECOLHIDO. CABIMENTO.

Estando o contribuinte obrigado ao recolhimento do imposto de renda mensal por meio de carnê-leão, o descumprimento desta obrigação tributária impõe a aplicação de multa isolada, incidente sobre o valor do imposto devido a este título.

MULTA ISOLADA. PENALIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.

Aplica-se a penalidade menos severa estabelecida em medida provisória posterior a prevista na lei vigente ao tempo da autuação

ATOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE

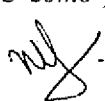
Refoge à competência da autoridade administrativa a apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

DECISÕES JUDICIAIS. EXTENSÃO.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

A utilização da taxa SELIC como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.



A decisão *a quo* excluiu da base de cálculo do ano-calendário 2000, o valor de R\$5.000,00, tendo em vista a existência de devolução de cheque neste valor, não observada pela fiscalização (fl. 495 – volume III) e reduziu o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 08/06/2007 (vide AR de fl. 500 verso - volume III), a contribuinte interpôs, em 06/07/2007, tempestivamente, o recurso de fls. 504 a 515 - volume III, no qual, após breve relato dos fatos, reitera expressamente as razões apresentadas em sua impugnação e expõe os motivos e fundamentos pelos quais se insurge contra a decisão de primeira instância, a seguir resumidos.

1. DO INSTITUTO DA PRESUNÇÃO LEGAL E DA PROVA (fls. 506 a 512 – volume III)
 - 1.1. Discorre sobre o conceito de presunção, transcrevendo doutrina, para concluir a inadequação da presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ao menos no tocante à pessoa física, posto que entre os depósitos e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica direta e segura.
 - 1.2. Defende que a movimentação financeira não corporifica o fato gerador do imposto de renda, pois tem esta o nítido caráter de transitoriedade, não tendo havido a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN), único fato gerador de tributação do Imposto de Renda. Cita a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso e jurisprudência administrativa, para corroborar seu entendimento.
2. PRINCÍPIOS NORTEADORES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (fls. 512 a 515 – volume III)
 - 2.1. Alega que cabe à Administração Fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mesmo que com base em arbitramento do montante devido, sob pena de se instalar o arbítrio em matéria tributária.
 - 2.2. Aduz que a lei obriga a Administração a respeitar as garantias e direitos fundamentais, pois estas não podem ser violadas com o argumento de que o exercício da competência discricionária legitima o arbitramento de qualquer base de cálculo prevista na legislação.
 - 2.3. Afirma que, independentemente dos critérios objetivos estabelecidos (princípio da legalidade), o arbitramento da base de cálculo deve sempre respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva. Há que se evitar, dentre outras coisas, o confisco do patrimônio do contribuinte.
 - 2.4. Por fim, sustenta que o critério adotado para determinação do *quantum* supostamente é devido é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, de tal forma que patrimônio total do contribuinte, construído ao longo da vida, não seria suficiente para satisfazer a voracidade do fisco.



DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 08, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 04/02/2009, veio numerado até à fl. 548 - volume III (última).



Voto Vencido

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Nulidade do Auto de Infração

Preliminarmente, a contribuinte argúi a nulidade procedimento fiscal, por inobservância aos requisitos básicos de constituição de validade previstos no art. 196 do Código Tributário Nacional – CTN, que prevê, expressamente, a necessidade da autoridade fiscal lavrar os termos de início e final da fiscalização, bem como que seja fixado o prazo máximo para a conclusão do procedimento.

Inicialmente, importa reproduzir o artigo citado pela recorrente:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará o prazo máximo para a conclusão daquelas

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado, deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo

O texto legal prevê, de uma forma geral, que o início do trabalho fiscal seja registrado, sem definir um nome específico para o documento a ser utilizado para tal fim. Com efeito, importa menos a denominação - questão meramente semântica -, e mais, muito mais, a existência formal e a clareza do ato de inauguração do feito. Por sua vez, regulando o processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972, em seu art. 7º assim dispõe:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

(grifos nossos)

À evidência, também neste comando legal nenhuma referência há a um tipo específico de ato ou documento, mas tão-somente a um “primeiro ato de ofício, escrito”, que,

diante da abertura do dispositivo, pode perfeitamente ser qualquer tipo de intimação, sem uma denominação específica.

No caso em concreto, diferentemente do alegado, a contribuinte foi notificada do início da ação fiscal por meio do Termo de Início de Fiscalização de fl. 10 – volume I, regularmente cientificado em 12/12/2003, conforme Aviso de Recebimento anexado à fl. 11 – volume I.

Quanto à fixação de prazo para a conclusão do procedimento fiscal, o art. 196 do CTN remete a disciplina do preceito à legislação aplicável, o que, no âmbito da legislação tributária federal, só veio a ser efetivado com a edição da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, ato este que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, e que previu, em seus arts. 12 e 13, os prazos de validade dos procedimentos fiscais.

À época dos fatos, vigia a Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001, que determinava que o prazo para a realização do procedimento fiscal não poderia ser superior ao previsto em seu art. 12 (cento e vinte dias para o MPF-Fiscalização e sessenta dias para o MPF-Diligência). Caso fosse necessária a prorrogação do prazo inicial estabelecido em um MPF, esta deveria ser formalizada por intermédio de registro eletrônico pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação ficava disponível na Internet (art. 13 da Portaria SRF nº 3007, de 2001).

A presente ação fiscal encontra-se escudada no MPF nº 08.1.90.00-2003-04157-2 (fl. 1 – volume I), emitido em 08.12.2003, a ser executado até 06/04/2004, que foi regularmente prorrogado, por meio de registro eletrônico, até 04/08/2004 (fl. 3 – volume I).

O Termo de Encerramento de fl. 462 – volume III, encaminhado junto com o Auto de Infração, formalizou o encerramento da ação fiscal, em 02/07/2009, cientificado à contribuinte em 03/07/2009 (vide Histórico do Objeto anexado à fl. 464 verso – volume III), extinguindo o MPF correspondente (art. 15 da Portaria nº 3007, de 2001).

Diante do exposto, nada há de irregular no procedimento fiscal, razão pela qual, rejeita-se a preliminar suscitada.

2 Presunção de omissão com base em depósito bancário de origem não comprovada

A contribuinte defende que a movimentação financeira não corporifica fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, devendo existir uma correlação lógica direta e segura entre os depósitos, para que se possa aplicar o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Aduz que, independentemente dos critérios objetivos estabelecidos (princípio da legalidade), o arbitramento da base de cálculo deve sempre respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva.

Em análise das alegações postas, impõe-se, de início, ressaltar, que a Constituição Federal, além de conferir à União a competência para instituir o **imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza** (art. 153, inciso III), traçou, também, entre os princípios do Sistema Tributário, as atribuições da lei complementar, assim enumeradas (art. 146):

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;



II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;*
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

Do artigo retro transcrito, depreende-se que cabe à lei complementar, entre outras prerrogativas, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial, definir tributos e suas espécies, bem como os respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. A lei complementar que dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional – CTN, a qual foi recepcionada pela nova constituição, consoante art. 34, § 5º do Ato das Disposições Transitórias.

O contribuinte cita o art. 43 do CTN, que define o fato gerador do **imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**, esquecendo-se do art. 44 que dispõe sobre a base de cálculo do imposto, *in verbis*:

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

Como se vê, a tributação do imposto de renda não está só calcada em rendimentos reais do contribuinte, mas também em rendimentos arbitrados ou **presumidos**.

Como preceitua o art. 113 do CTN, a obrigação principal, surge com a ocorrência do fato gerador, e este, por sua vez, consiste na situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, conforme disposto no art. 114 do mesmo diploma legal.

Antes da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, não existia disposição legal específica sobre o uso da movimentação financeira como caracterizadora de omissão de rendimentos. Havia um entendimento de que depósitos bancários de origem não comprovada poderiam configurar acréscimo patrimonial a descoberto (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, c/c art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 1988) ou sinais exteriores de riqueza (art. 9º da Lei nº 4.129, de 14 de julho de 1965), duas hipóteses de presunção de omissão de rendimentos.



No caso de tributação embasada na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, a movimentação bancária era considerada, por um lado, uma aplicação (os depósitos) e, por outro, uma fonte de recursos (os saques), fazendo parte de um demonstrativo que cotejava todas as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos e, caso fosse constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presumia-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais incrementos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Na prática utilizava-se o saldo inicial como recurso, e o saldo final, como aplicação, já que a diferença entre eles equivale à diferença entre o total dos depósitos e o total dos saques do mesmo período.

Os depósitos bancários poderiam, ainda, servir de base para presumir rendimentos omitidos, diante da constatação de sinais exteriores de riqueza evidenciadores de renda auferida ou consumida, não submetida à tributação. Neste caso, o somatório puro e simples dos valores depositados cujas origens não fossem justificadas não era suficiente para caracterizar a omissão de rendimentos, **sendo necessário se constatar a existência de sinais exteriores de riqueza que evidenciasse a renda auferida ou consumida.**

A Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos foi editada nesta época, em que não existia uma presunção legal que versasse expressamente sobre omissão de rendimentos com base na movimentação financeira do contribuinte, considerando ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base **exclusivamente** em extratos ou depósitos bancários.

Em seguida, promulgou-se o Decreto-lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, a seguir reproduzido, determinando o cancelamento dos processos referentes a crédito tributário decorrente de valores arbitrados com base **exclusivamente** em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, conforme disposto em seu art. 9º, inciso VII:

Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança

[...]

VII - do Imposto sobre a Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Infere-se, assim, que a partir do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de simples movimentação financeira, deixou de ser exigível, visto que se baseava apenas em valores extraídos de documentos bancários (depósitos, saques ou diferenças entre saldos). Desta forma, a apuração de omissão de rendimentos a partir da movimentação financeira passou a ter fundamento apenas no art. 9º da Lei nº 4.729, de 1965 (constatação de sinais exteriores de riqueza) que vigorou até a edição da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que revogou expressamente este dispositivo legal, definindo com mais clareza em que termos os sinais exteriores de riqueza poderiam ensejar a tributação de omissão de rendimentos.

Com a edição da Lei nº 8.021, de 1990, os depósitos bancários de origem não comprovada passaram a configurar expressamente como hipótese de omissão de rendimentos, desde que fosse estabelecido um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito, conforme disposto em seu art. 6º, *in verbis*:



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

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

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

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

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

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

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

O legislador deixa claro que os depósitos bancários podem ser utilizados para fins de apuração de omissão de rendimentos, contudo, nos estritos termos do §5º e do *caput* do artigo acima transcrito, ou seja, não basta apenas constatar a existência dos depósitos, mas deve-se estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de rendimentos.

Na realidade, a Lei nº 8.021, de 1990 nada mais fez do que consolidar, de forma explícita, o tratamento tributário a ser aplicado aos depósitos bancários de origem não justificada e que já vinha sendo adotado tendo em vista a presunção de omissão de rendimentos com base em sinais exteriores de riqueza, nos termos do art. 9º da Lei nº 4.729, de 1965 (só revogado pela própria Lei nº 8.021, de 1991), e o disposto no Decreto-Lei nº 2.471, de 1988 (9º, inciso VIII) que excluía do campo de incidência do imposto de renda os montantes arbitrados com base **exclusivamente** em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Entretanto, a remissão da contribuinte à Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, não a socorre, eis que foi editada antes da vigência da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que alterou novamente as normas para a tributação de depósitos bancários.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, criou-se **uma presunção mais sumária** que atribui ao fisco a **simples evidenciação da existência de depósitos bancários**

X

não justificados pelo contribuinte, para que se estes sejam tributados como omissão de rendimentos, como se observa pelo teor do art. 42 do referido diploma legal:

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)

[...] (grifou-se)

De acordo com o dispositivo acima transcrito, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Como se vê, a tributação dos depósitos bancários cuja origem não for comprovada pelo contribuinte não constitui arbitramento ou arbitrariedade da autoridade fiscal, mas sim uma presunção legal prevista em ato regularmente editado, não competindo a este Colegiado se pronunciar quanto à legalidade ou inconstitucionalidade da Lei Tributária, de acordo com o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (publicada no DOU de 23/06/2009), que regula o julgamento administrativo de segunda instância. Este entendimento já foi também sumulado¹ pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:



¹ As sumulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de aplicação obrigatória nos julgamentos de segundo grau, nos termos do art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009.



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

Como dos autos se infere, a autoridade lançadora fez aquilo que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, lhe atribuía como responsabilidade: identificou os depósitos bancários nas contas da contribuinte e intimou-a a se manifestar quanto a cada um deles, tributando os valores para os quais não foi apresentada documentação hábil e idônea que comprovasse, de forma individualizada, a origem dos recursos.

O único depósito questionado objetivamente pela recorrente foi excluído pela decisão de primeira instância, não havendo, portanto, nada mais a se acrescentar.

Destarte, tendo sido a contribuinte regularmente intimada a justificar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, e não o fazendo, impõe-se a tributação do total dos depósitos bancários não justificados, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

3 Dupla incidência de penalidade

A contribuinte contesta a dupla incidência de penalidade sobre os rendimentos recebidos de pessoa física, requerendo que *“verificada a dupla incidência de penalidade, a receita deve ser excluída do montante total do AI permanecendo-se apenas a multa”* (fl. 472 – volume III).

Não se pode olvidar que, de acordo com o disposto no art. 42, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996, *“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”*.

Assim, havendo a contribuinte comprovado que depósito efetuado no dia 21/12/2000, no valor de R\$5.000,00, teria sido decorrente de serviços prestados a Sra. Izilda Gomes da Silva, rendimentos estes não oferecidos a tributação, agiu com a certa a fiscalização em tributá-los como omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

A multa isolada exigida pelo não recolhimento do carnê-leão referente à omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, prevista à época do lançamento, no art. 44, §1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, teve seu **percentual reduzido para 50%** pela decisão de primeira instância, tendo em vista as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 (e posteriormente a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), por força do princípio tributário da retroatividade benigna, consignado no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Com a devida vênia dos pensam diferente, não há que se falar em duplicidade na aplicação da penalidade, pois o artigo em questão estabelece claramente quando serão exigidas as multas de ofício. A multa cobrada junto com o lançamento do imposto suplementar apurado no ajuste está prevista no inciso I deste do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto que a multa isolada cobrada sobre o imposto mensal não recolhido no momento devido, no inciso II, alínea “a” do mesmo artigo, que determina que a multa será exigida, *“ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física”*

Não há no texto legal qualquer óbice à aplicação concomitante das duas multas, pois são penalidades com objetivo de punir duas condutas distintas: a primeira decorre do pagamento em atraso do tributo devido pela adição dos rendimentos não declarados, somente se exigindo quando houver diferença de imposto a pagar; a segunda, por sua vez, visa punir o contribuinte que não efetuou o pagamento do carnê-leão no tempo devido referente aos rendimentos declarados, ou não, sujeitos à antecipação do imposto mensal, exigindo-se isoladamente, mesmo que não se apure imposto no ajuste anual.

Nestes termos, mantém-se a Multa Isolada no percentual de 50%.

4 Multa de ofício

A contribuinte se insurge contra a aplicação da multa de ofício, alegando ser esta incompatível com a realidade nacional e ter efeito confiscatório, requerendo a redução de seu percentual ao mínimo legalmente estabelecido.

Quanto à alegação de confisco ou qualquer outra violação aos princípios constitucionais, verdade é que, em se tratando de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, apurada em **procedimento de ofício**, a autoridade lançadora deve aplicar a multa de lançamento de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não podendo deixar de aplicá-la ou reduzir seu percentual ao seu livre arbítrio.

Da mesma forma, a multa de mora de 20% só poderia ser aplicada se o presente crédito tributário não decorresse de um lançamento de ofício, mas sim de um procedimento de iniciativa do próprio sujeito passivo, no qual a única infração cometida fosse o atraso de recolhimento.

De tal sorte, como as multas de ofício estão previstas em ato legal vigente, regularmente editado (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996), conforme já dito anteriormente, descabida mostra-se qualquer manifestação deste Colegiado no sentido do afastamento de sua aplicação sob o argumento de ilegalidade ou inconstitucionalidade da Lei Tributária.

5 Taxa Selic

Na verdade, a exigência dos juros apurados a partir da Taxa SELIC está prevista, de forma literal, no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, não havendo como afastá-la sem expurgar, também, tais dispositivos literais de lei.

Ademais, esta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

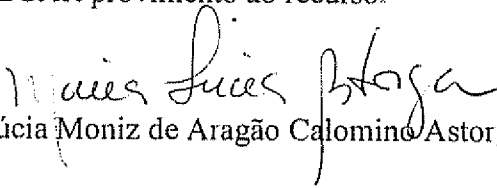
Súmula 1ª CC nº 4: A partir de 1ª de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

Destarte, há que se referendar o feito fiscal naquilo que se relaciona com a aplicação da Taxa SELIC como juros de mora.



6 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR a preliminar suscitada pela recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Redator Designado

Em que pese o respeito que tenho pela ilustre Conselheira relatora, ousou divergir de seu entendimento, única e tão somente no que toca a concomitância multa isolada, por falta do recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, sendo que nos demais pontos acompanho o voto da relatora integralmente.

Entendo que no tocante ao lançamento da multa de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento engloba valores recebidos mensalmente, cujas importâncias foram lançadas de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

“Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente

Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte,

II - (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos,

II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora,

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

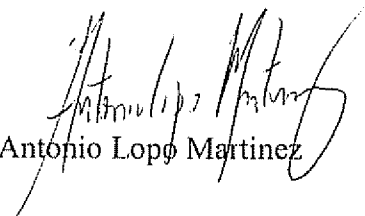
§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o "carnê-leão" que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Ante ao exposto, voto por rejeitar a preliminar argüida pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada, por falta do recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.


Antonio Lopo Martinez

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

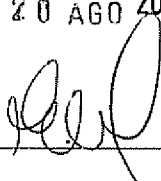
Processo nº: 19515.001313/2004-45

Recurso nº: **161.284**

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **2202-00.242**.

Brasília/DF, 20 AGO 2010



EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional