



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

Processo nº 19515.001825/2002-40
Recurso nº 162.825 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.073 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ROMEU DI ANGELIS RODRIGUES JÚNIOR
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1998, 1999

PRELIMINAR DE NULIDADE - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Somente à inexistência de exame de argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

DECLARAÇÃO AJUSTE ANUAL APRESENTADA SOB PROCEDIMENTO FISCAL - CONTRIBUINTE OMISSO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - JUSTIFICATIVA DE ORIGEM - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - É de se aceitar como origem de recursos,

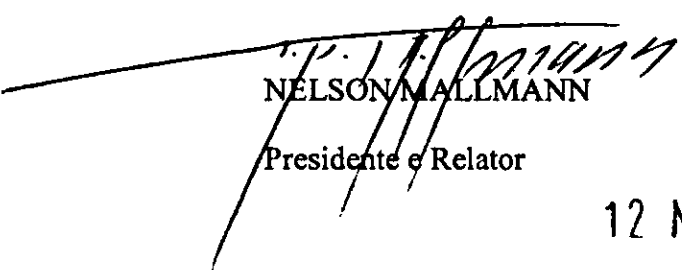
justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os valores dos rendimentos declarados sob procedimento fiscal e lançados de ofício pela autoridade lançadora.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROMEU DI ANGELIS RODRIGUES JÚNIOR.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR preliminar argüida pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, correspondente ao ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 160.361,48, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



NELSON MALLMANN

Presidente e Relator

12 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Júlio Cezar da Fonseca Furtado (Suplente Convocado), Antonio Lopo Martinez, Marcelo Magalhães Peixoto (Suplente Convocado), Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente Convocada), Renato Coelho Borelli (Suplente Convocado), Pedro Anan Júnior. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Gustavo Lian Haddad, Heloisa Guarita Souza e Rayana Alves de Oliveira França.

Relatório

ROMEU DI ANGELIS RODRIGUES JÚNIOR, contribuinte inscrito no CPF/MF 720.732.688-20, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Dr. Gabriel dos Santos, nº 404, Bairro Higienópolis, jurisdicionado a DFI em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 648/658, prolatada pela Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 678/687.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 19/12/02, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 587/598), com ciência por AR, em 21/12/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 834.665,51 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2002, correspondente ao ano-calendário de 2001. Além disso, houve a cobrança da multa de ofício exigida de forma isolada no percentual de 75% pela falta de recolhimento do carnê-leão.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física decorrente de trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação anexo. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995 e art. 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS: Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou 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 Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

3 - DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme Termo de Verificação anexo. Infração capitulada no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43, 44, § 1º, inciso II e 61, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 584/586), entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte foi inicialmente programado para fiscalização devido à movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados conforme Relatório de Movimentação Financeira – Base CPMF, emitido pela SRF (fls. 14), no ano base de 1998, onde aparece como omissa e com movimentação financeira no montante de R\$ 8.369.031,45;

- que em atendimento às exigências apresentaram-nos os extratos bancários do ano-base de 1998 das contas-corrente nos Bancos Bradesco, Safra e Bank Boston, bem como a cópia da Declaração do IRPF exercício 1999, ano-base de 1998, entregue via internet em 20/06/2001, na qual informou rendimentos recebidos de pessoas físicas no valor anula total de R\$ 160.361,48 e apurou imposto a pagar no valor de R\$ 40.551,64;

- que através do Termo de Intimação Fiscal de 25/09/2001 (fls. 153), com ciência em 02/10/01, o contribuinte foi intimado a apresentar a Declaração do IRPF exercício 1998, ano-base 1997 e também a comprovar a origem dos lançamentos bancários a crédito grifados nos extratos bancários de suas contas-corrente nos Bancos Bradesco, Safra e Bank Boston do ano-base 1998. Posteriormente, também foi intimado a comprovar a origem dos lançamentos bancários a crédito grifados no extrato bancário de sua conta-corrente no Banco Bradesco referente ao ano-base de 1997;

- que em resposta informou-nos tratar-se de pagamentos a comerciantes quando da aquisição, com deságio, dos tickets que posteriormente eram reembolsados pela empresa Bônus;

- que quanto à Declaração do IRPF exercício 1998, ano-base 1997, foi entregue via Internet em 21/06/2001, nela o contribuinte informou rendimentos recebidos de pessoas físicas no valor anual total de R\$ 204.451,38 e apurou imposto a pagar no valor de R\$ 44.707,85 (fls. 31);

- que na Intimação de 06/11/02 o contribuinte foi intimado a justificar e apresentar documentos comprovando a que título foram emitidos os cheques a favor dos beneficiários nela relacionados;

- que em resposta foi-nos apresentado o relato recebido em 28/11/2002, no qual o contribuinte informa que não nominou os cheques, que provavelmente estes foram repassados a terceiros e desconhece o destino dos mesmos. Reiterou também que adquiriu os tickets no comércio, com deságio de 2,5% a 3,0%, os quais posteriormente eram reembolsados pela empresa Bônus pelo valor de face;

- que confrontando a relação de valores justificada pela empresa Bônus com os créditos intimados para comprovação, verificamos que alguns créditos não foram comprovados. Tanto no ano-base 1997 quanto em 1998, a soma dos créditos não comprovados, inferiores a R\$ 12.000,00, não atingiu o valor de R\$ 80.000,00, sendo desconsiderados para tributação, com base legal no inciso II, § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 20/01/03, a sua peça impugnatória de fls. 605/614, instruída pelo documento de fls. 616/642, solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o contribuinte trabalha no ramo de intermediação de compra e venda de Tickets alimentação e refeição da empresa Bônus Serviços de Alimentos Ltda. Melhor

explicando: a Bônus Serviços de Alimentos comercializa no mercado ticktes alimentação/refeição, os quais levam a marca da própria empresa. Como se sabe, estes ticktes são negociados, geralmente, com pessoas jurídicas, que repassam os ticktes para seus funcionários, os quais por sua vez, utilizam estes em restaurantes, supermercados, armazéns, etc. Os estabelecimentos que os recebem, ao seu turno, ou trocam os ticktes por dinheiro através de intermediadores ou buscam o reembolso diretamente da empresa;

- que por exemplo: um supermercado recebe vários ticktes alimentação/refeição dos seus clientes, mas não pode negociá-los como pagamentos para seus fornecedores. De tal forma que este comerciante, como “consumidor final” dos ticktes, tem interesse em trocá-los por dinheiro. É aqui que entra o contribuinte. Como intermediador, ele (e seus prepostos) compra os ticktes do dono comerciante (ou qualquer outro “consumidor final”), adquirindo-os em moeda corrente nacional. De posse dos ticktes, o intermediador se reembolsa junto à empresa emitente dos mesmos, no caso a Bônus Serviços de Alimentos Ltda., com um deságio médio de 2,5%, calculado sobre o valor da compra. Este deságio é, justa e unicamente, o ganho do intermediador;

- que a atividade de intermediação de compra e venda de ticktes é dinâmica, com uma grande rotatividade de valores, pois se baseia – o tempo todo – em adquiri-los e repassá-los adiante. De forma que a operacionalidade da atividade origina um alto giro de caixa, sem que, contudo, estes valores pertençam ao intermediador. De fato, o que resta para o contribuinte é o que efetivamente recebe: o lucro originado do repasse dos ticktes com deságio médio de 2,5%;

- que, quanto a inexistência de omissão de rendimentos recebidos de PF – Declaração de Ajuste Anual entregue em 21/06/2001 – Denúncia espontânea, é de se dizer que o contribuinte entregou em 21/06/2001 sua declaração de ajuste anual referente ao exercício de 1998, ano-calendário 1997, com o respectivo pagamento do tributo, tudo consoante o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional;

- que, de tal forma, quando se iniciou a fiscalização dos exercícios de 1997 e 1998, em 14/09/2001, o contribuinte já havia entregue as Declarações do Imposto de Renda de Pessoa Física, não havendo que se falar, pois na entrega das declarações sob procedimento fiscal do exercício de 1998, muito menos em omissão de rendimentos;

- que, quanto a inexistência de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados – valores incluídos na declaração de renda – comprovação pelo Livro-Caixa, é de se dizer que conforme consta na declaração de renda do contribuinte do exercício de 1999, ano-calendário 1998, os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas montaram na quantia de R\$ 160.361,48. Note-se que os rendimentos recebidos de pessoas físicas, no mês de janeiro de 1998, foram de R\$ 39.652,62, valor este referente à comissão auferida na intermediação de compra e venda de “ticktes” alimentação e refeição da empresa Bônus Serviços de Alimentos Ltda.;

- que, como já dito, o contribuinte trabalha com a intermediação de compra e venda de “ticktes” refeição e alimentação, obtendo seu ganho com o deságio médio de 2,5% sobre a intermediação. Concorde cópia do livro-caixa ora juntada, observa-se que o contribuinte teve um giro de caixa de R\$ 1.586.104,93 no período de 07/01/98 a 30/01/98, recebendo 2,5% sobre esta movimentação, o que resulta justamente nos R\$ 39.652,62 declarados;

- que a base de cálculo do contribuinte para o recolhimento do imposto, lançada no Auto de Infração, é de R\$ 1.008.882,83, divergindo, por óbvio, da base de cálculo apresentada pelo contribuinte de R\$ 160.361,48. Ocorre que a diferença é facilmente explicada pelo errôneo lançamento do já tão referido valor de R\$ 848.521,32, que subtraído da base lançada – equivocadamente – de R\$ 1.008.882,83, dá, *ipsis litteris*, o valor declarado dos rendimentos tributáveis de R\$ 160.361,48, recebidos de pessoas físicas;

- que improcede a autuação fiscal no que diz respeito aos lançamentos a crédito do ano-base 1998, cuja origem foi tida como não comprovada, haja vista que os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas pelo contribuinte foram todos declarados.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza - CE, concluíram pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que pelas peças processuais vê-se que o contribuinte foi inicialmente intimado através do Termo de Início de Fiscalização de fls. 43 o qual solicitava informações sobre sua movimentação financeira relativa ao ano-calendário de 1998. O contribuinte foi cientificado de referido termo aos 04/03/2001, fls. 44;

- que com o Termo de Intimação Fiscal de fls. 153 o contribuinte foi intimado a prestar informações acerca de sua movimentação financeira referente aos anos-calendário de 1996 e 1997, bem como apresentar o comprovante de entrega e cópia da Declaração de rendimentos dos anos de 1996 e 1997. O contribuinte foi cientificado do termo de fls. 153 aos 02/10/2001, fls. 193. Portanto, vê-se para o IRPF do ano-calendário de 1997 o contribuinte somente foi intimado aos 02/10/2001, ou seja, quando da ciência do Termo de Intimação Fiscal de fls. 153;

- que, como visto acima, com o Termo de Início de Fiscalização de fls. 43 o contribuinte teve sua espontaneidade excluída em relação ao IRPF do ano-calendário de 1998, já a partir de 04/03/2001, data da ciência do referido termo. Por outro lado, para o IRPF do ano-calendário de 1997 o contribuinte teve sua espontaneidade excluída somente a partir de 02/10/2001, data da ciência do Termo de Intimação Fiscal de fls. 153;

- que como a Declaração de Rendimentos, exercício de 1998, ano-calendário de 1997, foi recepcionada aos 21/06/2001, conforme comprova a cópia da DIRPF/98, anexa às fls. 31/35, tem-se como espontânea a entrega de referida declaração, haja vista que a perda da espontaneidade pelo contribuinte, para o ano-calendário de 1997, somente se operou aos 02/10/2001, com a ciência do termo de fls. 153;

- que, quanto à infração “001 – Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas (Carnê-Leão)”, é de se dizer que o contribuinte a esta não se reporta. Devendo ser salientado que a Declaração de Rendimentos, exercício de 1999, ano-calendário de 1998, foi entregue aos 21/06/2001, ou seja, após iniciado o procedimento de ofício para o ano-calendário de 1998, o que implica no lançamento de ofício para os dados apresentados na DIRPF/99;

- que com relação à infração “003 – Demais Infrações Sujeitas a Multa Isoladas”, é de se dizer que o contribuinte, em sua peça de defesa, de forma expressa concorda com referida autuação;

- que em relação aos extratos da conta bancária mantida junto ao Bradesco o autuante individualizou 172 (cento e setenta e dois) depósitos/créditos (fls. 154/188), dos quais não considerou comprovada a origem de três depósitos: 02/01/98 = R\$ 696.000,00; 08/09/98 = R\$ 14.409,00; e 11/11/98 = R\$ 13.635,87. No Bank Boston o contribuinte foi intimado a comprovar a origem de um depósito (17/11/98 = R\$ 54.476,45 - fls. 189), cuja justificativa não foi aceita. Quanto ao banco SAFRA o autuante individualizou 14 depósitos/créditos (fls. 190/192), dos quais não foi considerada a comprovação da origem do de 24/11/98 = R\$ 70.000,00;

- que, com efeito, aos 02/01/98 consta no Banco Bradesco depósito no valor de R\$ 696.000,00 (fls. 301), o qual não pode ser justificado pelos reembolsos de Bônus Alimentação pagos ao fiscalizado, posto que pela planilha de fls. 140/141 emitida pela empresa Bônus Brasil Serviços de Alimentos Ltda, o primeiro reembolso pago ao contribuinte foi aos 05/01/98, nos valores de R\$ 8.937,39 e R\$ 145.267,32. Portanto, a planilha de fls. 140/141 não se presta a comprovar a origem do depósito de R\$ 696.000,00;

- que os outros valores tributados pelos autuantes foram os depósitos de R\$ 14.409,00; R\$ 13.635,87; R\$ 54.476,45; e R\$ 70.000,00 valores estes que não constam da planilha de fls. 140/141;

- que, por outro lado, vê-se do Livro Caixa, ano-calendário de 1998, acostado às fls. 264/268, que referidos valores não encontram-se escriturados no mesmo;

- que, dessarte, da análise dos autos chega-se à conclusão de que, por presunção legal, ficou perfeitamente caracterizada a ocorrência de omissão de rendimentos através do cotejamento da movimentação financeira do contribuinte, nos três bancos analisados, com a planilha de reembolsos de Bônus Alimentação e Bônus Refeição pagos ao fiscalizado (fls. 140/141);

- que cabe ao autuante somente provar a existência de depósitos/créditos em conta corrente mantida em nome do contribuinte, intimando-o a comprovar a origem dos créditos bancários, evento que se não restar comprovado presume-se a omissão de receita nos termos como apurada e tributada nos presentes autos, com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Portanto, se há qualquer inconsistência nos valores tributados caberia ao contribuinte questioná-los pontualmente, dada a inversão do ônus da prova;

- que, resta, por último, ponderar que o fato imponível do lançamento não é a mera movimentação de recursos pela via bancária. Pelo contrário, o fato gerador é a aquisição de disponibilidade de renda representada pelos recursos que ingressam no seu patrimônio por meio dos depósitos ou por créditos bancários cuja origem não foi esclarecida, expressamente determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Caso o fato gerador fosse a mera movimentação como ocorre na CPMF, seriam irrelevantes os esclarecimentos acerca da origem eventualmente ofertados pelo contribuinte.

As ementas que consubstanciam a decisão de Primeira Instância são as seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Evidencia omissão de receita/rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, de direito ou de fato, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1997

Ementa: LIMITES DA EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Lançamento procedente em Parte.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 12/06/07, conforme Termo constante às fls. 670 e 676, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (12/07/07), o recurso voluntário de fls. 678/687, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a referida decisão simplesmente não se manifestou sobre a argumentação trazida pelo recorrente em sua impugnação apresentada em primeira instância, em que ele explica aonde se encontrariam, no se livro-caixa (fls. 264/268 e 636/640) os valores dos depósitos bancários considerados pelo fiscal como omissão de rendimentos;

- que a parte controvertida desta demanda é a origem dos citados depósitos, haja vista que se a empresa Bônus encontrar em sua escrita e declarar que os depósitos foram feitos por ela, a questão é finda. Contudo, para comprovar que todos esses depósitos foram feitos pela empresa Bônus ao recorrente, como reembolso pela compra dos tickets, o recorrente protesta por um prazo suplementar para apresentar a declaração retificada da própria empresa Bônus sobre esses valores depositados nas contas-correntes do recorrente;

- que, tendo em vista, que toda a presunção do fisco se baseou no confronto entre a declaração da empresa Bônus com os extratos bancários do recorrente, por meio dessa declaração retificadora o recorrente ilidirá totalmente este auto de infração, pois comprovará a origem dos citados depósitos bancários, e por isso, essa declaração é uma prova de importantíssimo valor;

- que, ocorre que, essa declaração é uma prova que não depende exclusivamente do recorrente para ser apresentada neste processo. Aliás, muito pelo contrário, tendo em vista que ela é uma declaração da empresa Bônus, só esta poderá fornecê-la;

- que já foi pedida a declaração retificadora à empresa Bônus, no entanto, até o presente momento ela não foi ainda entregue ao recorrente, em virtude do tempo transcorrido desde as transações até o presente momento. Destarte, infelizmente não podemos fazer outra coisa a não ser esperar a manifestação da mencionada empresa;

- que em razão da grande importância deste documento para o esclarecimento da verdade neste processo, e pela dificuldade de se obter este documento, se faz imperioso que este Conselho de Contribuintes forneça um maior prazo para que o recorrente consiga comprovar a origem da citada movimentação em suas contas bancárias por meio da declaração feita pela empresa Bônus.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

No presente litígio está em discussão, tão-somente, como se pode verificar dos autos, uma preliminar de cerceamento de defesa e, no mérito, omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, amparado no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, já que sobre as outras infrações constituídas não foi apresentada qualquer contestação.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, basicamente, argúi a impossibilidade realização de tributação sobre os depósitos bancários considerados pela fiscalização como não comprovados, sob o entendimento de que se tratam de recursos depositados pela empresa Bônus Serviços de Alimentos Ltda., em razão da negociação de tickets (alimentação e refeição).

Assim, a pedra angular da questão fiscal de mérito trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório, à omissão de rendimentos tendo por base depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Quanto a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, já que a autoridade teria deixado de se manifestar sobre argumentação em que em que explica onde se encontrariam escriturados, no livro-caixa, os valores dos depósitos bancários questionados pela autoridade fiscal lançadora, sou pela rejeição pelos motivos abaixo expostos.

Como se vê do relatório, no entendimento do suplicante a decisão da Delegacia de Julgamento teria deixado de se manifestar sobre ponto questionado na peça impugnatória, em razão disso, o suplicante entende ser nula a decisão de Primeira Instância, eis que atenta contra a garantia do devido processo legal e o direito de ampla defesa do contribuinte.

Ora, com todas as vênias, da análise dos autos, verifica-se que os pontos centrais do litígio estavam restritos a interpretação da tributação de omissão de rendimentos apurados através de depósitos bancários, sob a vigência do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Não restam dúvidas, nos autos, que a acusação que pesa sobre o suplicante é a de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos 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 nessas operações.

Na análise da comparação entre os fundamentos constantes da peça acusatória e os fundamentos constantes da peça decisória, não vislumbro nenhuma desconsideração ou inovação, por parte da autoridade julgadora, do conteúdo fundamental pela qual a autoridade lançadora procedeu ao lançamento.

A preliminar levantada pelo suplicante, data vênua, não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-la. Acolher da forma como foi suscitada, seria atrelar o julgador à estrita vontade da autoridade lançadora ou à vontade do autuado, ou seja, a autoridade julgadora seria obstada de fundamentar a sua própria decisão com base em textos legais ou de emitir juízo próprio, deste que, evidentemente, não contrário à lei.

Ora, a autoridade julgadora se manifestou sobre a questão dizendo que: “Por outro lado, vê-se do Livro-Caixa, ano-calendário 1998, acostado às fls. 264/268 que referidos valores não encontram-se escriturados no mesmo”.

Ademais, na peça recursal o suplicante concorda exatamente com a decisão contestada, já que solicita tempo para que a empresa Bônus possa fornecer a declaração para que consiga justificar os depósitos bancários lançados, nos seguintes termos:

A parte controvertida desta demanda é a origem dos citados depósitos, haja vista que se a empresa Bônus encontrar em sua escrita e declarar que os depósitos foram feitos por ela, a questão é finda.

Contudo, para comprovar que todos esses depósitos foram feitos pela empresa Bônus ao recorrente, como reembolso pela compra dos tickets, o recorrente protesta por um prazo suplementar para apresentar a declaração retificada da própria empresa Bônus sobre esses valores depositados nas contas-correntes do recorrente.

Tendo em vista, que toda a presunção do fisco se baseou no confronto entre a declaração da empresa Bônus com os extratos bancários do recorrente, por meio dessa declaração retificadora o recorrente ilidirá totalmente este auto de infração, pois comprovará a origem dos citados depósitos bancários, e por isso, essa declaração é uma prova de importantíssimo valor.

Ocorre que, essa declaração é uma prova que não depende exclusivamente do recorrente para ser apresentada neste processo. Aliás, muito pelo contrário, tendo em vista que ela é uma declaração da empresa Bônus, só esta poderá fornecê-la.

Já foi pedida a declaração retificadora à empresa Bônus, no entanto, até o presente momento ela não foi ainda entregue ao recorrente, em virtude do tempo transcorrido desde as transações até o presente momento. Destarte, infelizmente não podemos fazer outra coisa a não ser esperar a manifestação da mencionada empresa.

Em razão da grande importância deste documento para o esclarecimento da verdade neste processo, e pela dificuldade de se obter este documento, se faz imperioso que este Conselho de Contribuintes forneça um maior prazo para que o recorrente consiga comprovar a origem da citada movimentação em suas contas bancárias por meio da declaração feita pela empresa Bônus.

Assim sendo, entendo que não se deva dar razão ao suplicante, já que a decisão de Primeira Instância apreciou circunstanciadamente todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

Somente a inexistência de exame de algum argumento apresentado pelo suplicante, na fase impugnatória, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante ou o acréscimo de algum argumento que acarretasse mudança radical na decisão é que constituiria nulidade da decisão singular.

Ora, os autos demonstram claramente, a infração imputada acompanhada da descrição dos fatos, a decisão de Primeira Instâncias, é cristalina, e se manifesta sobre os principais argumentos apresentados pela suplicante em sua peça impugnatória. Estes são os principais fatos do processo em questão, e estes foram longamente debatidos pela decisão de Primeira Instância, talvez, não a contento da suplicante, ou seja, o resultado não foi como a suplicante gostaria que fosse.

No meu entender, não faz nenhum sentido a autoridade julgadora ficar rebatendo argumento por argumento, embasando a sua opinião em teorias jurídicas, textos legais e jurisprudenciais, principalmente, os que não teriam o poder de modificar a decisão da questão discutida, qual seja, a tributação com base em omissão de rendimentos, apurados através de depósitos bancários.

É evidente que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.

Da mesma forma, é evidente que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Não obstante, a infinidade de situações suscetíveis de ser compreendida no significado da expressão preterição do direito de defesa, ou do direito de ampla defesa é de tal amplitude que se faz necessário distinguir quando existe a falta de apreciação de prova ou argumento de defesa, bem como quando existe inovação no fundamento do lançamento, seja por inovação dos fundamentos legais, seja por alteração dos valores lançados.

Os artigos 29 e 30 do Decreto n.º 70.235/72, dizem respeito, respectivamente, à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas. É claro que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talante, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada pelo impugnante, não necessariamente dá origem à preterição do direito de defesa, e por via de consequência, o nascimento do cerceamento do direito de defesa. Para que flore o cerceamento do direito de defesa, que seria uma condicionante para a nulidade da decisão de Primeira Instância, se faz necessário que esta questão tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório, não pode ser alegação por alegação, sem nenhuma importância no fato discutido. Como da mesma forma, o acréscimo de algum esclarecimento sem prejudicar a discussão, não torna, necessariamente, nula a decisão recorrida.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, baseado no entendimento que a mesma foi proferida dentro dos parâmetros legais, abrangendo os fatos importantes relatados pela suplicante.

Quanto ao mérito é de se dizer que é notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das sérias restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão de primeira instância, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponible à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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 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\$ 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).

§ 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.

Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:

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 R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

"Art. 42.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular ".

Instrução Normativa SRF nº 246, 20 de novembro de 2002:

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é

imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - 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 específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais acima mencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador. Ou seja, para presumir que os recursos depositados

traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Não tenho dúvidas de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não sendo possível a comprovação de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. Ou seja, esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovado a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

Desta forma, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à

falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Desta forma, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Assim, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "jûris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, pouco esclareceu, ficando, tão-somente, na argumentação de que tais depósitos decorreram do exercício da profissão que exerce, ou seja, consiste na compra e venda tickets de refeição e alimentação, mediante uma comissão de 2,5% sobre o valor da transação.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referido depósito, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexos causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados ou que pertenciam a terceiros e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao longo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indício e prova, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, que os depósitos bancários não comprovados (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil que dispõe:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes) é clara a respeito do ônus da prova, pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação como a própria racionalidade. Assim, se de um lado o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas às mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados em sua conta corrente. Entretanto, durante toda a ação fiscal o contribuinte apenas argumentou que tais depósitos decorreram da compra e venda de tickets (refeição e alimentação), todavia, não apresentou nenhum documento de prova quanto à origem de tais recursos (quem os depositou e porque), restando claro que não fez prova alguma, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos.

Como visto, no mérito como um todo, não vislumbro como atender à pretensão do recorrente. Assim, parece ser possível concluir por uma questão de lógica, que perante o tratamento dado a outros casos que envolvem lançamentos por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, deveria, a princípio, ser negado provimento total ao recurso.

De outro lado, todavia o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal de que, nestes autos, está carente, não por culpa da autoridade lançadora e sim pela situação peculiar estabelecida nestes autos. Ou seja, o autuado, que estava omissa na apresentação da Declaração de Ajuste Anual relativo ao ano-calendário de 1998, resolveu, no decorrer do procedimento de fiscalização, apresentar tal declaração, na qual consta como rendimentos recebidos de pessoas físicas o valor de R\$ 160.361,48, cujo valor foi incluído no Auto de Infração, pela autoridade lançadora, como sendo omissão de rendimentos recebidos de pessoa física (carnê-leão) e não foi considerado como origem comprovada para efeitos de exclusão nos valores lançados como sendo omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada.

Quero ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Embora não abandone a idéia de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deva ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente, sou forçado a reconhecer que a jurisprudência neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado no sentido de reconhecer a necessidade de excluir da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, nos casos em que a autoridade lançadora deixou de considerar, os rendimentos declarados.

Assim, em especial, neste processo, entendo que por uma questão de justiça fiscal existe necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre o fisco e o contribuinte. Ou seja, parece ser possível concluir por uma questão de coerência, que o tratamento a ser dado nestas circunstâncias deva ser a exclusão do valor oferecido à tributação através da Declaração de Ajuste Anual apresentada sob procedimento fiscal e incluído de ofício no Auto de Infração como sendo omissão de rendimentos, sob pena de se lhe dar tratamento tributário mais gravoso do que se o contribuinte estivesse ficado inerte (não apresentar a respectiva declaração). Por outro lado, tal aspecto não chega a se constituir em prova absoluta de que o valor declarado de fato tem origem nestes depósitos bancários não justificados.

Ora, se o recorrente apresentou a Declaração de Ajuste Anual durante o procedimento fiscal (de forma não espontânea) e o fisco utilizou o valor declarado para constituir lançamento de ofício não vejo, pois, como deixar de reconhecer ao recorrente o direito de reduzir em igual montante o valor lançado de ofício como omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, para efeito de cálculo do imposto devido.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR preliminar argüida pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência, correspondente ao ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 160.361,48.

Sala das Sessões - DF, em 06 de maio de 2009.

NELSON MALLMANN