



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10215.720122/2007-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.925 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2021
Recorrente JOSÉ CARLOS F RAZÃO MERABET
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, suas origens, bem como a natureza de cada operação realizada.

ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Ausente(s) o conselheiro(a) Paulo Cesar Macedo Pessoa.

Relatório

O presente processo trata de autuação contra o contribuinte acima qualificado, para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física, exercício de 2005 e 2006, anos-calendários de 2004 e 2005, no valor de R\$ 156.352,47, valor já acrescido dos juros de mora e multa de ofício, calculados de acordo com a legislação de regência.

O lançamento de ofício decorreu de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, tendo sido constatado omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovados, conforme fls. 300/301, descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração ora gerado e Termo de Verificação Fiscal de fls. 304/325.

O contribuinte apresentou impugnação, alegando em síntese:

- => doutrina e jurisprudência administrativa e dos tribunais a seu favor;
- => argui ofensa a princípios constitucionais e legais;
- => as premissas assumidas pela autoridade lançadora e aplicadas ao lançamento atacado nulificam o procedimento fiscal por completo - fl. 368;
- => invoca a Súmula 182 do extinto TRF;
- => inversão do ônus da prova é incabível no Processo Administrativo Tributário;
- => imposto de Renda, acréscimo patrimonial disponível e lançamento com base em depósitos bancários;
- => sentido e do alcance do art 42 da Lei 9.430/96 - fls. 258/367;
- => da ilegalidade da aplicação da multa majorada e finalmente requer o cancelamento da exigência tributária.

A DRJ Belém, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento, resumidamente, no sentido de que:

=> quanto à inconstitucionalidade e ilegalidade de preceitos legais, o litigante resistiu à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas do enquadramento legal da exação fiscal. Entretanto, as normas citadas somente poderiam ser afastadas com a sua declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade. Portanto, tais argumentos não são oponíveis à instância julgadora administrativa, pelo que não se toma conhecimento destes.

Falta a este órgão competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade dos preceitos legais observados no procedimento fiscalizatório e no auto de infração. De notar-se que doutra forma não se cogitaria. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, inter partes, no controle difuso de constitucionalidade; ou seja declarada a ilegalidade pelo Superior Tribunal de Justiça. De mais a mais, devido a este pressuposto de legalidade e de constitucionalidade, resta ao agente da Administração Pública aplicar as leis em vigor.

=> quanto às decisões administrativas e judiciais, são improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios. Assim, apenas as súmulas vinculantes deverão ser observadas pela Administração Pública e aquelas decisões judiciais em que o contribuinte se configure como parte.

=> quanto à nulidade, o sujeito passivo requer que o auto de infração seja considerado nulo, o que nos remete às exigências para a validade do auto de infração que o Decreto n.º 70.235/72. Da leitura dos dispositivos, depreende-se que não cabem os questionamentos do sujeito passivo acerca da validade do procedimento fiscal. Não há nele vício que comprometa a validade do lançamento. Ao contrário do que entende o impugnante, o auto de infração em epígrafe se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto n.º 70.235/ 72.

Da análise dos autos, Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, bem como no Termo de Verificação Fiscal, e nos demais termos que integram o Auto de Infração contestado, verifica-se que houve descrição detalhada do fato gerador do imposto de renda da pessoa física e seus acréscimos legais pertinentes, bem como de seu enquadramento legal. A matéria, assim como a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas. Observa-se, também, que o Auto de Infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade.

Diga-se o mesmo com relação aos acréscimos legais pertinentes, multa de ofício e juros de mora à taxa SELIC. Em vista disso, o lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação vigente, tendo o sujeito passivo, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no mencionado Decreto.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

A partir da lavratura do auto de infração, na hipótese de discordar da exigência, é que o contribuinte, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente, inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário, apresentando sua impugnação, o que, in casu, assim procedeu o litigante ao impugnar com os documentos de fls. 335/383 .

Tendo o contribuinte ingressado com a impugnação, demonstrando de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, e não havendo no auto de infração

quaisquer imperfeições ou presunções técnicas capazes de viciar a exigência, não procede a arguição de nulidade.

O interessado teve, sim, conhecimento não só de tudo o que contém o auto de infração e partes integrantes, mas também do processo como um todo, pois lhe foi oportunizada vista dos autos. Diante da garantia do contraditório e da ampla defesa dada no processo, está o litígio pautado nos princípios da igualdade e da legalidade, visto que o que interessa é a decisão mais justa e adequada, nos termos do que determinam as normas jurídicas aplicáveis ao conflito concretamente apresentado. Pelo exposto, deixa de acolher a descabida pretensão do sujeito passivo quanto a tese de nulidade.

=> quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, destaque-se, de logo, que a Súmula 182, do extinto TRF, baseando-se em legislação já revogada, proibia a tributação com base em depósitos bancários.

A Lei 8.021 teria revogado dispositivo até então vigente - o tão conhecido Decreto-lei nº 2.471/88 - que proibia a ação fiscal embasada exclusivamente em documentos relativos à movimentação bancária dos contribuintes. Pelas (então) novas regras, os rendimentos omitidos poderiam ser arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. A omissão poderia, ainda, ser presumida no valor dos depósitos bancários injustificados, desde que apurados os citados dispêndios e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte

Posteriormente, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente. O legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, permitiu que se considere ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o vinculando a necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº 8.021/90.

Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se caracterizado o montante do fato gerador, ou seja, os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. O fato gerador foi constatado com base no art. 43, II, do CTN, que prescreve que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais relativas - o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda ou provento tributável. Alerta-se que não cabe à autoridade administrativa afastar a eficácia de lei.

Via de regra, para caracterizar a ocorrência do fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada. Através da leitura do texto legal, resta claro que a tributação por meio de depósitos bancários deriva de presunção de renda legalmente estabelecida. Trata-se, por outro lado, de presunção relativa que pode a qualquer momento ser afastada mediante prova em contrário, cabendo ao contribuinte, sua produção.

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto. Diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da operação financeira objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência.

Ao deixar de produzir a comprovação, o contribuinte dá ensejo à transformação do indício em presunção de omissão de rendimentos. A impossibilidade do contribuinte em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

O objeto da tributação não foi o depósito bancário em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada pelo mesmo. Os depósitos bancários são utilizados unicamente como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos. Desta forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei. O depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Ressalte-se que as razões oferecidas pela impugnante, desacompanhadas de provas documentais hábeis e idôneas, não têm o condão de ilidir a tributação. A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa, precluindo-se o direito do impugnante que deixar de fazê-lo. A simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifiquem não é eficaz, de acordo com o art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Portanto, verificada a ocorrência da hipótese descrita em lei, qual seja, de que o contribuinte recebeu depósitos e eximiu-se de comprovar, depósito por depósito, mediante documentação hábil e idônea, a sua origem, fato descrito no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, correta é a autuação. A justificativa para cada depósito deve ser acompanhada de provas a cargo do contribuinte. As alegações apresentadas na Impugnação carecem de elementos probatórios. Qualquer alegação efetuada para justificar cada depósito deve ser comprovada documentalmente e individualizadamente. E tal comprovação não ocorreu.

=> quanto à majoração da multa, vimos que o contribuinte, apesar de não comprovar o que lhe é solicitado, se reporta à fiscalização, quer solicitando um prazo maior para cumprir o pedido da intimação quer prestando esclarecimentos, como consta do próprio Termo de Verificação Fiscal, fl.308 e 323. Entendemos que nesta condição, já houve um esclarecimento prestado, o de que pelo menos o contribuinte não tem condições de atender a solicitação o da intimação no prazo requerido. Assim descabe a majoração da multa para 112,5%, devendo a mesma retomar ao patamar de 75%, como rege o inciso I do art.44.

=> quanto ao ônus da prova do fisco, é de suma importância observar que as presunções “juris tantum”, muito embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

Esse também é o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes. A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fito de se elidir a tributação erigida por lançamento. À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Cabe ao litigante provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito.

A autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “atividade administrativa plenamente vinculada”. Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, não tendo repercussão a atual situação econômico-financeira do sujeito passivo.

Dessa forma, em face de todo o exposto e tudo o mais que do processo consta, vota a DRJ no sentido de julgar a impugnação procedente em parte, mantendo o valor de RS R\$ 65.569,71, a título de IRPF Suplementar, exercícios de 2005 e 2006, anos-calendário de 2004 e 2005, a serem cobrados acrescidos à taxa de juros SELIC e reduzindo a multa de ofício para 75%

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

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

Preliminar - Nulidade

No presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

Depósito bancário de origem não comprovada

Conforme verifica-se através da leitura acautelada da decisão de piso, o contribuinte teve contra si imputada a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento legal o art. 42 da Lei 9.430/96, que estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos condicionada apenas à falta de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados em depósitos bancários, atenuando a carga probatória atribuída ao Fisco.

Como repetidamente colocado ao longo do processo e na decisão de piso, de acordo com o mencionado art. 42, é imprescindível que o contribuinte comprove, mediante documentação hábil e idônea, que os valores creditados em sua conta corrente não constituem rendimentos tributáveis, e, não logrando êxito em fazê-lo, tem o Fisco autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador do imposto. Trata-se de presunção legal relativa, que inverte o ônus da prova.

Ou seja, diante da falta de comprovação dos recursos utilizados nos depósitos bancários, tem a autoridade fiscal o dever de considerar tais valores tributáveis e omitidos na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte, efetuando o lançamento do imposto correspondente.

Se o interessado não demonstra de forma inequívoca a que se referem os depósitos efetuados em sua conta bancária, entendo que resta absolutamente escorreito o procedimento da fiscalização ao tributar esses valores com base na omissão de rendimentos de pessoa física caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Merece trazer a baila, para que não restem dúvidas acerca da devida análise dos argumentos repetidos pela contribuinte em sede de Recurso Voluntário, os seus principais argumentos.

Quanto à origem dos depósitos e comprovação de tributação correta, restou evidente que foram cumpridos os ritos processuais e não restou demonstrada a origem dos depósitos durante a fiscalização – por consequência a presunção do art. 42 da Lei n.º 9.403/1996, operou-se em ato legal e perfeito, restando demonstrada a omissão de rendimentos tributáveis. Não há reparos no feito. Ademais, foram apontados em detalhe pela fiscalização diversos documentos que foram imprestáveis.

Não é admissível que o interessado, em sede de impugnação, pretenda afastar a tributação com o singelos argumentos, sem identificar nem relacionar as devidas origens com as devidas comprovações documentais. Não faz sentido pleito de perícia para comprovação do que lhe era um ônus, mormente se não esclareceu adequadamente o fato quando foi instado a fazê-lo.

É incontroversa a existência dos recursos bancários, assim como a falta de comprovação de sua origem, mesmo tendo sido o contribuinte instado a produzi-la. De acordo com o § 3º, do artigo 42, da Lei n.º 9.430/96, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, não sendo possível que se acatem recursos que o interessado tenha auferido, sejam eles provenientes venda de imóveis ou supostamente de pessoas jurídicas, sem que fique demonstrado o trânsito destes valores pelas contas correntes tributadas.

Também nesta instância rejeita-se o argumento de que depósitos bancários por si só não seriam suficientes para caracterizar omissão de rendimentos. No que tange aos trechos de julgados e autores citados na impugnação, importa esclarecer que, tanto a doutrina, quanto a jurisprudência, quer administrativa quer judicial, atua, no máximo, no convencimento do julgador, quando este entende que os mesmos aspectos objetivos e subjetivos ali tratados se aplicam ao caso analisado.

Apenas por amor ao debate, entendo que merece trazer como reflexão o princípio geral da boa-fé, o qual obriga as partes a agirem com probidade, cuidado, lealdade, cooperação, etc; e o Código de Processo Civil vigente expressamente determina que aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé (art. 5º), estando igualmente expresso que todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6º).

Em diversas situações, a cooperação será um dever, com previsão de sanções contra a parte recalcitrante. Ou seja, o princípio da cooperação foi positivado no ordenamento jurídico como um dever processual de todas as partes, sendo certo que com o passar do tempo os estudiosos e a jurisprudência colaborarão para a melhor definição do princípio e/ou dever de cooperação processual.

Trazendo ao presente caso, merece registrar que a Contribuinte, no processo administrativo, tem o dever de provar o quanto sustentado, especialmente nos casos em que se aplica a presunção (no caso, de omissão de rendimentos).

De acordo como o art 42 da lei 9.430/96, caracterizam-se 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, regularmente intimado, não comprove, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A referida norma, repita-se, criou uma presunção legal de renda omitida com suporte na existência de créditos bancários de origem não comprovada, transferindo o ônus da prova ao contribuinte.

Mister salientar que não é lógico e razoável atribuir a um contribuinte a tributação presumida caso o mesmo tenha atendido a todas as intimações fiscais e tenha apresentado a origem dos rendimentos, o que, por conseguinte, levaria a anulação do lançamento fiscal.

Toda presunção legal necessita de parâmetros para ser contida e não levar a ações arbitrárias com exigências descabidas, tributando como renda aquilo que não é renda nem lucro. Por isso, o § 3º do artigo 42 da lei 9.430/96 determina que para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente.

Vale dizer, a interpretação do “caput” do art. 42 da lei 9.430/96 deverá ser realizada de acordo com o preconizado no seu parágrafo terceiro, pois uma das finalidades do procedimento administrativo é a busca da verdade material.

O legislador, sabendo que são diversas as possibilidades de valores movimentados nas contas correntes não se caracterizarem como rendimentos tributáveis e, com a finalidade de impedir a adoção, pelo Fisco, de critérios indiscriminados de apuração de valores de rendimento e/ou receita, estipulou que para a validade da presunção, a fiscalização deverá individualizar os créditos em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira tidos como não comprovados pelo seu titular. Trata-se de determinação legal imperativa, que deve ser obrigatoriamente observada pela fiscalização.

E nem poderia ser de outra forma, pois como poderá haver possibilidade de defesa de um contribuinte se não são apontados pela fiscalização os créditos suspeitos? Não há dúvidas

que § 3º veio pôr aparas no emprego da presunção da lei 9.430/96, para evitar que se acabe por atingir o que não é renda nem lucro, e tributando valores intributáveis.

Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido. Destarte, quando o Fisco recorre a uma presunção legal tem o dever de observar os ditames da lei.

Desta forma, ainda que o artigo 42 da lei 9.430/96 admita um rito probatório especial para os depósitos bancários e aplicações financeiras, mesmo assim, como toda presunção legal, a nova regra também exige, de quem a emprega, o atendimento de requisitos, em rigorosa observação do princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da impossibilidade do cerceamento de defesa, albergados em nosso sistema jurídico. Por isso, certas restrições ao emprego da presunção já vieram destacadas na própria norma, em especial no § 3º do artigo 42 da lei 9.430/96, que diz respeito à análise individuada dos depósitos bancários.

Quem se vale de presunção legal deve demonstrar, de forma analítica todos os motivos e dados detalhados que o levaram a presumir a omissão de rendimentos. A base de cálculo dos tributos, mesmo quando decorre de presunção, não pode prescindir de um grau de certeza, por se constituir na materialização do fato gerador de tributos. Exatamente por isso é imperativo que no levantamento da suposta “receita omitida” com base no artigo 42 da lei 9.430/96, a análise dos créditos seja realizada de forma individual (um por um).

Se os créditos não forem analisados de forma individualizada, haverá violação do princípio da legalidade, bem como o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada previsto no ordenamento jurídico e a que está obrigada à Administração Pública.

Além disso, ocorrerá cerceamento de defesa do contribuinte, visto que este deve ter conhecimento do que está sendo acusado, ou seja, quais os depósitos que foram considerados omissão de receitas.

Não se pode olvidar que nos termos do artigo 59, II, do decreto 70.235/72, são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade com preterição do direito de defesa.

Ademais, o lançamento tributário é procedimento administrativo que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do art. 142 do CTN. Vale dizer, pelo lançamento a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento ou fato e descrever a lei violada, requisitos necessários ao nascimento da obrigação fiscal correspondente. Este fato deve ser certo e determinado e deve ser expressamente declinado e identificado pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Em suma, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas no caso se a fiscalização individualizar os depósitos que entende como não comprovados, para que com base nessa individualização o autuado se defenda e apresente provas.

Apesar de haver no mundo jurídico a discussão acerca da legitimidade e até da constitucionalidade acerca de tal presunção, ainda não há uma decisão do Supremo Tribunal Federal que vincule ou limite tais lançamentos administrativos. De fato existem diversas situações que parecem ser abusivas no sentido de haver tributação do imposto de renda com base em meras movimentações bancárias.

Uma boa parte da doutrina entende que no caso da omissão caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada é uma lei estabelecendo um novo fato gerador do IR, o que não pode ser aceito eis que para isso é exigido a edição de Lei Complementar – além do que não se confundem os valores do depósito com lucro ou acréscimo patrimonial. A apuração do imposto, nestes casos, seria praticada unicamente com base em fato presumido, sem observância aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Em que pese meu entendimento de haver clara lógica neste argumento, o fato é que o auditor fiscal, quando individualiza os depósitos que entende que necessitam de comprovação de origem, está atuando dentro da lei. E quando o contribuinte não esclarece tal origem, há inegável legalidade em se aplicar a presunção da omissão. Mesmo que se entenda, esta relatora, que há indícios de inconstitucionalidade em tal presunção, fato é que as normas jurídicas, tal como estão, autorizam o auditor a proceder de tal forma.

Neste diapasão, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Quanto à taxa SELIC, o impugnante discorda da cobrança dos juros de mora em percentual equivalente a SELIC para títulos federais. Argui a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 9.065/95 que trouxe a previsão do uso da SELIC, bem como da delegação ao poder executivo da competência para fixação de percentual de juros atribuída à lei ordinária. Assim, não podendo ser exigida tal taxa como juros de mora, deve ela ser de 1º ao mês.

Concordo o posicionamento de piso no sentido de que não pode a autoridade administrativa de julgamento apreciar aspectos de constitucionalidade das leis, sob pena de invasão de competência constitucionalmente atribuída ao poder judiciário. Assim, há de ser mantida a cobrança de juros tal qual exigida no auto de infração.

A adoção da taxa de referência Selic como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais fez-se via lei ordinária. À administração pública cabe, em observância ao princípio da legalidade, aplicar as leis. Assim, existindo previsão legal para a exigência de juros de mora com base na taxa Selic, não pode a autoridade lançadora negar-lhes aplicação, dado que a atividade administrativa de lançamento é vinculada.

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser negado provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas e no mérito negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Fl. 13 do Acórdão n.º 2301-008.925 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10215.720122/2007-39