



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.722231/2011-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.297 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de julho de 2021
Recorrente VILMAR CRUSARO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008

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, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

O presente processo, trata de autuação contra o contribuinte acima qualificado, conforme auto de infração de fls. 384/402, para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios de 2007 e 2008, anos-calendário de 2006 e 2007, no valor de R\$ 8.766.141,47 (oito milhões, setecentos e sessenta e seis mil, cento e quarenta e um reais e quarenta e sete centavos), 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 comprovada, conforme fls. 386/388, descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração ora guerreado.

No dia 07/10/2011, foi juntada a impugnação de fls. 406/407, cujo teor, em suma foi o seguinte:

1) nos anos de 2006 e 2007 trabalhava informalmente para a empresa D AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., inscrita no CNPJ nº 01.618.286/0006-40, onde, por solicitação dos sócios da empresa, ADILSON SANDRO ULIANA e DULCIMAR MARIA ULIANA, emprestou vários talões de cheques para a empresa efetuar descontos em **factoring** e para pagamento de fornecedores;

2) quando do vencimento dos cheques, a empresa depositava os valores dos cheques emprestados, mais o valor da CPMF na conta corrente;

3) enviava os talões de cheques em branco, assinados por minha esposa e os sócios da empresa D AMAZÔNIA utilizavam os cheques conforme a necessidade da empresa;

4) não houve rendimentos dos valores que foram depositados e sim uma transição dos recursos, que pertenciam a empresa D AMAZÔNIA, o que modificaria o resultado da fiscalização, pois não foram rendimentos recebidos sim movimentação de recursos de terceiros que somente transitaram pela sua conta corrente;

5) Em sua defesa, o sujeito passivo limitou-se a acostar as planilhas demonstrativas de fls. 526/530 e 531/535 análise dos extratos efetuada pelo seu contador, onde ficaria demonstrado que os recursos da D' AMAZÔNIA entravam e saíam no mesmo dia e da mesma forma, sempre por cheques e com a origem dos depósitos bem clara, demonstrando que a depositante do dinheiro em sua conta corrente era essa empresa, como segue, fls. 524/525.

Em 16 de setembro de 2011, o Acórdão nº 23.874, da 2ª Turma de Julgamento, fls. 546/553, por unanimidade de votos considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O sujeito passivo tomou ciência dessa decisão e em 22/04/2012, o contribuinte interpôs recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, fls. 557/558, manifestando-se acerca do Acórdão nº 19.307, da 2ª Turma da DRJ/BEL.

A tese do contribuinte foi acolhida pela 2ª Turma Ordinária / 1ª Câmara do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que votou no sentido de dar provimento ao recurso, acolhendo a preliminar de nulidade da decisão recorrida, em razão da falta de apreciação de justificativas e provas trazidas, na fase impugnatória, pelo contribuinte determinando o retorno dos autos para a DRJ de origem para que fosse proferida nova decisão, dela emanando, fls. 562/567.

Assim, a DRJ Pará analisou novamente os autos do processo e manifestou seu entendimento na seguinte forma:

=> Quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, há de se tecer um breve histórico da legislação sobre a tributação de depósitos bancários, para que se possa aclarar o entendimento distorcido que o contribuinte demonstra sobre esta tributação na peça impugnatória.

No presente caso, houve disponibilidade econômica do impugnante decorrente do recebimento de valores, consoante restou demonstrado pelos seus extratos bancários e pelo Relatório Fiscal de fls. 392/400, o qual é parte integrante do Auto de Infração.

Cabe considerar que a Lei n.º 8.021, editada em 12 de abril de 1990, 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, ou seja 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

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, com a edição da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelos arts. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e 58 da Lei nº 10.637, de 2002, deu suporte a presente autuação, relativa aos exercícios de 2007 e 2008, anos-calendário de 2006 e 2007.

Desta forma, 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.

O objeto da tributação não foi o depósito bancário ou a aplicação financeira, 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 nº 9.430, de 1996.

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 nº 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, repita-se, comprovada documentalmente e **individualizadamente**, conforme prescreve a art. 42 da Lei 9.430/96. E tal comprovação não ocorreu.

Ressalte-se que a partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, estavam as pessoas físicas e jurídicas obrigadas a justificar os depósitos em suas contas corrente, e consequentemente, obrigadas a guardar os documentos necessários a tal comprovação, até o término do prazo decadencial de lançamento do tributo.

A previsão do art. 15 do Decreto 70.235/72 impõe que a impugnação, formalizada por escrito (e não orais), seja instruída com os documentos em que se fundamentar. Portanto, as provas, se existentes, deveriam ter sido trazidas pelo Impugnante no prazo para impugnação. **Ou seja, não cabe à Receita Federal instruir a Impugnação do contribuinte.**

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 ilidí-las.

Esse também é o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes, exarado no Acórdão do 1º CC nº 01-0.071/1980. 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.

O Acórdão nº 2102-003.092, 09/09/2014, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, fls. 562/567, que acolheu a preliminar de nulidade da decisão recorrida, determinou o retorno dos autos para a DRJ/Belém a fim de que fosse proferida nova decisão. Em vista disso, novamente procedeu-se a análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo.

Primeiramente, observa-se que, em sua impugnação, fls. 406/407, o sujeito passivo pretende justificar sua movimentação bancária através de planilhas.

Verifica-se que a Procuração acostada aos autos pela empresa D'AMAZÔNIA, fls. 522, concede ao sujeito passivo ***“poderes especiais para movimentar a conta corrente nº 18.996-0, em nome da empresa outorgante, junto ao Banco BRADESCO S/A, Agência 679-3,; podendo para tanto fazer depósitos e retiradas”***.

Entretanto, **não restou provado que teriam sido concedidos poderes à empresa D'AMAZÔNIA para movimentar as contas correntes do sujeito passivo** excetuando-se suas alegações.

Ora, se os recursos creditados em sua conta eram decorrentes de transações de pessoa jurídica, deveria o titular da conta fazer prova mediante a apresentação de documentação comprobatória de cada operação. Poderia ter apresentado livros fiscais da empresa D'AMAZÔNIA, bem como notas fiscais e quaisquer outros documentos, decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN), que corroborassem suas alegações, para apresentação ao Fisco. Poderia, também, compará-los com seus extratos bancários, cheques, ordens de pagamento, o que *in casu* não aconteceu.

Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades, tais como, cópias da documentação que comprovassem **o motivo** dos valores creditados em suas contas correntes, mantida no BRADESCO e HSBC, data e tipo da operação conforme solicitado pelo Fisco, bem como comprovantes de despesas e/ou compromissos da empresa D'AMAZÔNIA o que não ocorreu no presente caso.

Deve ser ressaltado que, ao sujeito passivo foram concedidas diversas oportunidades de fazê-lo, quer na fase fiscalizatória, quer na impugnatória, conforme amplamente registrado nos autos

Em sua defesa, o sujeito passivo anexa as planilhas de fls 526/535, bem como a correspondente análise dos extratos efetuada pelo seu contador. Esclareça-se que, a partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, estavam as pessoas físicas e jurídicas obrigadas a justificar os depósitos em suas contas corrente, e conseqüentemente, obrigadas a guardar os documentos necessários a tal comprovação, até o término do prazo decadencial de lançamento do tributo.

Assim sendo, a simples identificação de uma transferência de numerário proveniente da conta de terceiros, no caso a D'AMAZÔNIA, não faz prova a favor do sujeito passivo, no que tange a origem dos recursos, a menos que se referisse a contas correntes de mesma titularidade. Não se vislumbra, portanto, que tipo de operação acarretou a transferência de numerário, haja vista que não consta dos autos que o sujeito passivo lograsse comprovar, com documentação hábil e idônea, o motivo das ditas transferência.

De nada socorre o sujeito passivo apenas alegar que a movimentação de valores decorreu a quase totalidade dos recursos movimentados não foram rendimentos auferidos pelo senhor Vilmar Crusaro, mas sim, uma movimentação transitória de recursos da empresa D AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Ora, o sujeito passivo reclama de que as provas por ele apresentadas não foram devidamente apreciadas por esta autoridade julgadora. Entretanto, o contribuinte deixou de justificar a origem dos depósitos, ou seja, a que se refere especificamente o depósito, **pois, repita-se, falta a documentação comprobatória da origem dos depósitos.**

Tem-se que qualquer alegação efetuada para justificar cada depósito deve ser comprovada documentalmente e individualizadamente, conforme prescreve a art. 42 da Lei 9.430/96 e não consta dos autos que tal comprovação haja ocorrido.

Dessa forma, documentação hábil e idônea (de que trata o artigo 42, caput, da Lei nº 9.430/1996) é o elemento adequado ou apto a produzir determinada prova, e não simplesmente o documento de boa fama e regularmente constituído.

Não comprovada as alegações do sujeito passivo, tem a autoridade fiscal o poder/dever de efetuar 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

Apesar do que alega, o impugnante não oferece qualquer documentação que dê suporte a suas alegações pois, compulsando-se os extratos bancários de fls. 28/280 e a planilha constante do Termo de Intimação Fiscal de fls. 281/296, nada se identificou na movimentação bancária de titularidade do sujeito passivo, que sustente seu pleito.

Isto posto, foi fatal para o sujeito passivo limitar-se a acostar aos autos os documentos de fls. 524/535, os quais não se prestam para fins de comprovação.

Desta forma, tem-se que o sujeito passivo se omitiu de justificar os depósitos efetuados em suas contas corrente, mantidas nas instituições, quando regularmente intimado pelo Fisco.

Verificou-se que as contas correntes - BRADESCO (237), Agência 0679, c/c número 12576-8 e HSBC, Agência 0957, c/c de número 07007-80 - pertencem ao contribuinte, os extratos bancários analisados referem-se aos anos-calendário fiscalizados, e os depósitos estão na relação levantada pela Fiscalização e identificados como efetuados pela empresa D AMAZÔNIA.

Considerou-se que os valores depositados em suas contas corrente, constantes do demonstrativo que integra o Auto de Infração, constituem omissão de rendimentos, conforme presunção disposta no art. 42 da Lei 9.430/96, convalidado pelo art. 4º da Lei 9.481/97, ensejando o Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999).

Sendo assim a impugnação foi julgada improcedente e foi mantido o lançamento fiscal em sua integralidade.

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.

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.

Por exemplo, **não restou provado que teriam sido concedidos poderes à empresa D'AMAZÔNIA para movimentar as contas correntes do sujeito passivo excetuando-se suas alegações.**

Ora, se os recursos creditados em sua conta eram decorrentes de transações de pessoa jurídica, deveria o titular da conta fazer prova mediante a apresentação de documentação comprobatória de cada operação. Poderia ter apresentado livros fiscais da empresa D'AMAZÔNIA, bem como notas fiscais e quaisquer outros documentos, decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN), que corroborassem suas alegações, para apresentação ao Fisco. Poderia, também, compará-los com seus extratos bancários, cheques, ordens de pagamento, o que *in casu* não aconteceu.

Deve ser ressaltado que, ao sujeito passivo foram concedidas diversas oportunidades de fazê-lo, quer na fase fiscalizatória, quer na impugnatória, conforme amplamente registrado nos autos.

Assim sendo, a simples identificação de uma transferência de numerário proveniente da conta de terceiros, no caso a D'AMAZÔNIA, não faz prova a favor do sujeito passivo, no que tange a origem dos recursos, a menos que se referisse a contas correntes de mesma titularidade. Não se vislumbra, portanto, que tipo de operação acarretou a transferência de numerário, haja vista que não consta dos autos que o sujeito passivo lograsse comprovar, com documentação hábil e idônea, o motivo das ditas transferência.

Ora, o sujeito passivo reclama de que as provas por ele apresentadas não foram devidamente apreciadas por esta autoridade julgadora. Entretanto, o contribuinte deixou de justificar a origem dos depósitos, ou seja, a que se refere especificamente o depósito, **pois, repita-se, falta a documentação comprobatória da origem dos depósitos.**

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 nº 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.

Analisando os documentos constantes dos autos e as informações supracitadas, verifica-se que não há comprovação de correlação direta e inequívoca, em termos de datas e valores, entre as supostas origens das movimentações financeiras e os créditos nas contas bancárias do contribuinte, objetos de tributação.

Assim sendo, o contribuinte, não obstante tivesse ampla oportunidade de fazê-lo, não logrou comprovar, nem na fase de autuação, nem na fase impugnatória, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados nas contas bancárias.

É de se ver, como já analisado acima, que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

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 a todos os demais aspectos trazidos em sede de impugnação, adoto como próprios os argumentos contidos da decisão de piso.

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 nos moldes acima expostos.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

