



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.007859/2005-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.871 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrente ALEXANDER BERLIN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000, 2001

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: Paulo Cesar Macedo Pessoa, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Ausente(s) o conselheiro(a) Joao Mauricio Vital.

Relatório

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física — IRPF, fls. 02/09, relativo aos anos-calendário de 2000 e 2001, exercícios de 2001 e 2002, para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 200.420,88, incluindo Multa de ofício de 75% e juros de mora.

As infrações apuradas pela Fiscalização, relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais, fls. 04/06, foram :

=> acréscimo patrimonial a descoberto- o Grupo Especial de Fiscalização da Receita Federal em Curitiba-PR, junto com a Polícia Federal no Paraná, apuraram a movimentação de divisas no exterior efetuada pelo contribuinte acima identificado, através da empresa Beacon HILL Service Corporation, sediada em Nova Iorque e, em cujo trabalho, foi constatada a realização das operações em que o fiscalizado figura como ordenante. Por tratar de estrangeiro com domicílio fiscal no Brasil e que apresenta Declaração de Imposto de Renda — Pessoa Física desde o exercício de 1997, o contribuinte foi intimado, em procedimento de diligência, a justificar a origem dos recursos discriminados, que se revelaram incompatíveis com os rendimentos declarados. Informou que são oriundos de herança recebida em moeda alemã por morte de seu genitor, apresentando documentação que, entretanto, não comprova vínculo entre os recursos recebidos (herança) com as aplicações efetuadas.

Foi intimado a comprovar, com documentação idônea, a origem dos recursos relativos às remessas dos dólares em questão, tendo apresentado as mesmas alegações, não fornecendo outros documentos, inclusive bancários, que comprovassem que tais dólares provem da herança recebida. Assim, por não ter informado em suas rendimentos compatíveis com os valores fiscalizados e não ter comprovado o vínculo das aplicações discriminadas com recursos oriundos da herança recebida, foi feito demonstrativo de evolução patrimonial onde conta apurada variação patrimonial a descoberto nos meses de fevereiro/2000 e junho/2001, caracterizando a omissão de rendimento.

=> omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Foi constatada movimentação de divisas no exterior efetuada pelo contribuinte acima, através da empresa Beacon HILL Service Corporation, sediada em Nova Iorque e, realização de diversas operações em que o fiscalizado figura como beneficiário.

Em sua defesa, sustenta o impugnante que o auto de infração é totalmente improcedente por se achar despido de fundamentos legais. Desrespeita os princípios de direito, os documentos não tem força probante (alguns até em língua estrangeira sem a devida tradução), houve cerceamento do direito de defesa, a afronta ao princípio da legalidade e da razoabilidade, da verdade material

Sustenta que desconhecia as operações citadas pela fiscalização. Que os recursos disponibilizados no exterior tinham origens lícitas, decorrentes de herança de seu genitor.

Aduz que não tinha conhecimento da " Representação Fiscal" e de outros documentos pertinentes ao caso "Beacon Hill". Nas intimações, o auditor referiu-se à Representação, mas não entregou cópia da mesma ao investigado. Assim, não restaria dúvida que tais documentos jamais poderiam deixar de ser cientificados ao impugnante, por constituírem peças essenciais nas quais o autor do feito fundamentou o lançamento. Embora, os procedimentos preparatórios do lançamento sejam inquisitórios não impede que a autoridade fiscal considere todas as circunstâncias relevantes, inclusive quando favoráveis ao sujeito passivo.

A suposta disponibilidade econômica e jurídica da renda não estão corretamente provadas e tipificadas pelos fatos narrados no documento de fls. 20. Os termos ordenante e beneficiário, como definidos no documento de fls. 22 dão a entender que o impugnante foi apontado como remetente de divisas ao exterior, ora responsável pela ordem dessas remessas, ora destinatário final dessas remessas. Segundo o auto de infração, como ordenante tipificou-se o acréscimo patrimonial a descoberto. Como beneficiário, os depósitos bancários não justificados.

Aduz ser incoerente e confuso o tratamento dado pelo Sr. Auditor aos valores tributados, capitulando-os, diferentemente, fatos iguais ou da mesma natureza. A omissão dos rendimentos tributada com base no depósito bancário deveria compor o "demonstrativo de variação patrimonial" como recurso/origem, constando da planilha do fluxo financeiro. Assim, o critério escolhido pelo Sr. Auditor viciou o lançamento, e evidenciou falta de razoabilidade, princípio este que a ilustre autoridade lançadora não cuidou de aplicar.

Outro equívoco no critério fiscal foi a inversão de princípios, pois o princípio é da presunção da inocência e não, da culpa. Num documento, como o de fls. 20, fabricado pelo próprio fisco, montado por processo xerografado, não oferece a necessária segurança para sustentar o lançamento. Extratos bancários, ordens de pagamentos autênticos seriam documentos indispensáveis a conclusão fiscal.

Não há no referido documento prova que o impugnante remeteu divisas para o exterior. E, se os recebeu, foram recursos lícitos, oriundos de herança que na pátria alemã, foram movimentados pela sua genitora Tilde Berlin, conforme documentação apresentada ao Sr. Auditor (/ls.72/80) quem sem maiores exame a refutou.

13. Outro sério erro incorrido pela autoridade lançadora é aplicação do art.42 da lei 9430/96 ao tributar o valor de US\$ 50.000,00 em 29/11/2001, como depósito bancário de origem não comprovada. De um documento xerografado, com termos imprecisos, sem autenticidade, não pode legitimar um lançamento com base no art. 42.

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

=> quanto às preliminares, de cerceamento de defesa e nulidade, sabe-se que o lançamento tributário pode ser anulado em decorrência de vícios com relação à forma, competência, objeto, motivo ou finalidade. Os sobreditos vícios estão definidos no parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717.

De acordo com tal dispositivo, temos que no processo administrativo fiscal o direito a ampla defesa ocorre quando o contribuinte, depois de cientificado do Auto de Infração, apresenta sua impugnação, instaurando, assim, o litígio entre o fisco e contribuinte. E na fase da impugnação que o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que comprovem suas alegações a fim de ser proferida a decisão de primeira instância administrativa, a qual apreciará todos os seus argumentos e provas, à luz da legislação tributária.

Os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicadas foram devidamente discriminados no Auto de Infração, fls. 05/06 e 09, e guardam perfeita correlação com a infração imputada ao contribuinte. Além disso, as infrações encontram-se minuciosamente detalhadas no próprio Auto de Infração, no quadro denominado Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal. O lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e na lavratura do Auto de Infração foram cumpridas todas as formalidades estabelecidas em lei.

Assim, comprovado está que no presente caso não ocorreu nenhum dos vícios, tendo o Auto de Infração sido lavrado em consonância com o disposto no artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Ademais, o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito. Quanto à arguição do impugnante sobre o meio utilizado pelo fisco para apontar as infrações tem-se a esclarecer que, no presente caso, para provar tanto o acréscimo patrimonial como a omissão de rendimentos é a presunção. E o meio de prova admitido em Direito Civil, sendo também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e art. 148 do CTN.

Dos autos, fica evidenciado que o procedimento fiscal está fundamentado nos elementos de prova de que dispunha, provas essas que foram disponibilizadas por Órgãos cujo interesse é apurar a verdade dos fatos. Frise-se que no Laudo de 45/51, está ressaltado que as planilhas foram gravadas em mídia óptica que permite a gravação permanente de informações sem a possibilidade de alterações posteriores, tendo sido procedida, inclusive, a uma autenticação eletrônica desses arquivos.

Fica constatado, portanto, o rigor na elaboração do trabalho fiscal, a lisura dos peritos envolvidos e a confiabilidade dos dados (pela total impossibilidade de eles sofrerem qualquer tipo de alteração). Ou seja: o Laudo e a mídia gravada representam fielmente todos os documentos citados no próprio Laudo .

Registre-se que a legislação prevê as duas infrações conforme consubstanciadas no Auto de Infração: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada. Trata-se de infrações distintas, previstas em dispositivos legais distintos, com sistemáticas de apuração também distintas. Se na primeira infração devem ser consideradas todas as origens e aplicações de recursos, mês a mês, devidamente comprovados, na segunda infração , basta restar demonstrada a existência de depósitos bancários de origem não comprovada. Nada mais, além disso.

Fora essas considerações, percebe-se, pelo teor da impugnação, que o contribuinte, em nenhum momento, questiona ter sido ele, na qualidade de pessoa física, o remetente/beneficiário dos recursos para o exterior.

=> quanto à omissão de rendimentos caracterizada pela ocorrência de variação patrimonial a descoberto, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, os quais são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Nas planilhas de fls. 10 e 11 o fiscal autuante, como já frisado no Auto de Infração, considerou como rendimentos tributáveis em cada mês o valor correspondente a 1/12 do total do rendimento anual declarado e, por ser mais favorável ao contribuinte, foi computado no mês de janeiro o total dos rendimentos isentos e não tributáveis e o total dos rendimentos sujeitos a tributação exclusiva, declarados pelo fiscalizado. Portanto, o autuante trabalhou com as informações de que dispunha, procurando sempre aplicar o procedimento mais benéfico ao contribuinte. Frise-se que tanto no Terno de Início de Fiscalização de fls. 12/13, como no Termo de Intimação de fls. 69, a autoridade fiscal salientou a necessidade de o contribuinte justificar com documentação hábil e idônea acerca da origem dos recursos utilizados nas transações financeiras em referência uma vez que tais valores se revelam incompatíveis com os rendimentos declarados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em suas Declarações de Ajustes Anuais.

Quanto ao valor tido como omitido este foi considerado exatamente na data constante do documento de fls. 20, quando o contribuinte aparece como ordenante, ou seja, aquele que determinou a ordem de pagamento das movimentações financeiras nos meses de fevereiro de 2000 e de junho de 2001. Movimentação essa que foi creditada numa conta em Nova Iorque - EUA, na sub conta no nome do contribuinte.

Provado pelo fisco a aquisição ou aplicação de recursos cabe ao contribuinte a prova da origem desses recursos, ou seja, o ônus da prova, por presunção legal é do contribuinte, não cabendo ao fisco assumir deveres estabelecidos por lei, ao mesmo. Verifica-se que no curso da ação fiscal, o contribuinte, ao ser intimado a comprovar a origem dos recursos utilizados nas transações financeiras, no montante de US\$ 145,000.00 informou que os recursos disponibilizados no exterior, no valor de US\$ 95,000.00 tinham origens lícitas, decorrentes de herança de seu genitor, e para comprovar suas alegações juntou aos autos documentos de fls. 74 a 80, inclusive com tradução por tradutor público. Aduz, ainda, que não ha provas que tenha remetido divisas para o exterior. De fato, o que se observa é que o contribuinte tenta demonstrar que os recursos teriam sido por ele recebidos em decorrência de herança, e que esses rendimentos já foram tributados no país de origem.

Depreende da impugnação é que o contribuinte arguiu, mas não trouxe aos autos documentos que viessem a elidir o feito fiscal. O que os documentos de fls.74/80 evidenciam é que o contribuinte recebera uma herança em 1995, mas não demonstra que os recursos recebidos como herança não foram consumidos no período de 1995 a 2000/2001, como também não demonstra que a movimentação financeira ocorrida na conta/subconta analisada decorre da mencionada herança.

Como o próprio contribuinte afirma em sua defesa, os extratos bancários, ordens de pagamentos autênticos seriam os documentos indispensáveis para comprovação do que afirma. A sistemática de se considerar as remessas como aplicação de recursos está correta, eis que, por óbvio, a aplicação de recursos em uma conta bancária é, indubitavelmente, uma aplicação de recursos do contribuinte, que deve, necessariamente, estar amparada em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Deste modo, não tendo o contribuinte justificado o acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário de 2000 e 2001, com rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, conclui-se pela procedência do lançamento a esse título.

=> quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, mais uma vez defende-se o contribuinte arguindo que os recursos que lhe foram enviados são lícitos, e foram remetidos pela sua genitora Sra. Tilde Berlin e que todos esses valores decorrem da herança recebida.

Assim, no que se refere ao depósito efetuado onde aparece como beneficiário, o contribuinte também não juntou documentação complementar aos documentos de fls. 74/79, já mencionados, documentação essa que possibilite a identificação da natureza das operações que deram causa aos recebimentos. Não basta identificar um remetente. Desse modo, é de se considerar procedente a infração, porquanto, o contribuinte não trouxe aos autos documentos que pudessem elidir o feito fiscal.

=> quanto ao ônus da prova, afirma o contribuinte que os valores movimentados no exterior, na condição de beneficiário ou na condição de ordenante decorrem de uma herança recebida, já tributados no país de origem e que em 1996 declarou parte desse valor ao Fisco Brasileiro. Ocorre que, os documentos juntados aos autos pelo impugnante para comprovar a origem dos recursos movimentados no exterior apresentam-se insuficientes para se fazer qualquer conexão com os valores constantes dos extratos de fls. 20, porquanto não se observa sequer aproximação de datas e valores.

Ou seja, o contribuinte arguiu, mas não trouxe aos autos documentos que viessem a elidir o feito fiscal. De fato, o que os documentos de fls.74/80 evidenciam é que o contribuinte recebera uma herança em 1995, mas não demonstra a natureza das operações que deram causa as operações de que trata o presente Auto de Infração.

Ademais, as DIRPF relativas aos períodos questionados, apresentadas pelo contribuinte, nada informam acerca da referida herança muito menos acerca de qualquer movimentação financeira em conta bancária situada no exterior.

Verifica-se, portanto, que não foram carreados aos autos documentos que comprovassem as arguições constantes da impugnação, nem durante o procedimento fiscal nem na fase impugnatória.

Não há, pois, como acolher o argumento da defesa, dada a falta de elemento probante que lhe dê sustentação.

Assim sendo, em face de todo o exposto, vota a DRJ no sentido de rejeitar a preliminar suscitada, no mérito, julgar procedente o presente lançamento

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 pela ocorrência de variação patrimonial a descoberto. Ficou evidente que a autoridade lançadora comprovou e deixou de forma muito evidente a existência de rendimentos omitidos, os quais foram revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Ao longo do processo resta claro que o contribuinte argui, mas não traz aos autos documentos prestáveis, que consigam elidir o feito fiscal. O que os documentos juntados aos autos evidenciam é, de fato, que o contribuinte recebera uma herança em 1995, mas não demonstra que os recursos recebidos como herança não foram consumidos no período de 1995 a 2000/2001, como também não demonstra que a movimentação financeira ocorrida na conta/subconta analisada decorre da mencionada herança.

Quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, mais uma vez defende-se o contribuinte arguindo que os recursos que lhe foram enviados são lícitos, e foram remetidos pela sua genitora Sra. Tilde Berlin e que todos esses valores decorrem da herança recebida.

Assim, no que se refere ao depósito efetuado onde aparece como beneficiário, o contribuinte também não juntou documentação complementar aos documentos de fls. 74/79, já mencionados, documentação essa que possibilite a identificação da natureza das operações que deram causa aos recebimentos. Não basta identificar um remetente. Desse modo, é de se

considerar procedente a infração, porquanto, o contribuinte não trouxe aos autos documentos que pudessem elidir o feito fiscal.

Repita-se que a despeito de afirmar o contribuinte que os valores movimentados no exterior decorrem de uma herança recebida, já tributados no país de origem e que em 1996 declarou parte desse valor ao Fisco Brasileiro, não consegue fazer uma correlação entre os documentos juntados e a movimentação financeira.

Vale dizer, tais documentos não comprovam a origem dos recursos movimentados no exterior e apresentam-se insuficientes para se fazer qualquer conexão com os valores constantes dos extratos de fls. 20, porquanto não se observa sequer aproximação de datas e valores.

Ou seja, o contribuinte arguiu, mas não trouxe aos autos documentos que viessem a elidir o feito fiscal. De fato, o que os documentos de fls.74/80 evidenciam é que o contribuinte recebera uma herança em 1995, mas não demonstra a natureza das operações que deram causa as operações de que trata o presente Auto de Infração.

Ademais, as DIRPF relativas aos períodos questionados, apresentadas pelo contribuinte, nada informam acerca da referida herança muito menos acerca de qualquer movimentação financeira em conta bancária situada no exterior.

Como se sabe, o princípio geral da boa-fé 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.

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

