



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.007258/2007-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.568 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2019
Recorrente IRENO CARVALHO TEIXEIRA FILHO E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação aquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em virtude da ocorrência da preclusão processual.

VISTA AO DOSSIÊ NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação ao lançamento, não cabendo cogitar se de cerceamento do direito de defesa no curso da ação fiscal. A falta de acesso a dossiê do contribuinte fiscalizado pelo terceiro obrigado a prestar informações não configura hipótese de nulidade, por cerceamento do direito.

SESSÃO DE JULGAMENTO. 1ª INSTÂNCIA. PARTICIPAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL OU NORMATIVA.

Não há previsão legal ou normativa para a participação do contribuinte nas sessões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, cujas deliberações são internas.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário por tratar de temas estranhos ao litigioso fiscal instaurado pela impugnação. Na parte conhecida, também por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de autuação fiscal que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF constituído em decorrência da *omissão de rendimentos correspondente a acréscimo patrimonial a descoberto* constatada durante os anos-calendário 2002 e 2003, do que resultou na formalização da exigência no montante de R\$ 151.027,54, sendo R\$ 52.917,00 referentes ao imposto suplementar, R\$ 65.396,44 a título de multa e R\$ 32.714,10 correspondentes aos juros de mora.

Verifica-se do *Termo de Constatação e Intimação Fiscal* de fls. 1371/1421 que durante o procedimento fiscal foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, sendo que a autoridade fiscal entendeu por expedi-lo também à Sra. Giovana Carla Oshima por se tratar de cônjuge do Sr. Ireno Carvalho Teixeira Filho. Em seguida, a autoridade acabou por atribuir responsabilidade tributária a Sra. Giovana, nos termos do artigo 124 CTN, consoante se pode observar do *Termo de Sujeição Passiva Solidária* juntado às fls. 1689.

De acordo com o *Termo de Verificação Fiscal* juntado às fls. 1697/1796, percebe-se que as inconstâncias fiscais que resultaram na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto referem-se aos motivos abaixo discriminados:

- (i) Dinheiro em espécie: Foram discriminados nas *Declarações de Ajuste Anual* de 2002, 2003, 2004 e 2005 (anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004) como bens e direitos os valores de R\$ 19.269,32 (02.01.2001), R\$ 24.236,52 (31.12.2011), R\$ 32.412,56 (31.12.2002), R\$ 6.126,87 (31.12.2003) e R\$ 412.487,12 (31.12.2004), sendo que quando intimado o contribuinte não trouxe qualquer documento que comprovasse a real existência do dinheiro em caixa, tendo afirmado que o dinheiro era guardado em sua residência. A autoridade fiscal havia verificado, ainda, que o contribuinte costumava realizar aplicações financeiras em poupança e renda fixa, do que seria improvável que mantivesse recursos em espécie à margem de quaisquer rendimentos. Em relação ao valor de R\$ 412.487,12, note-se que a fiscalização acabou acatando a importância de R\$ 59.600,00, referente à entrada pela venda do apto 102 do Edifício Morangatu para Ricardo Martins, cujo pagamento foi realizado em moeda corrente, conforme cláusula 2ª do Instrumento Particular de Promessa de

Compra e Venda. A fiscalização constatou, ainda, que o ora recorrente apresentava disponibilidade financeiras em poupança e renda fixa, o que demonstrava a improvável manutenção de recursos em espécie;

- (ii) Dispêndios apurados nos extratos bancários: O ora recorrente foi intimado a apresentar documentos relativos aos créditos e débitos (cheques emitidos) referentes aos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004 e não atendeu à solicitação fiscal, de modo que autoridade entendeu por requisitar tais informações diretamente dos respectivos Bancos do Brasil e Bradesco. No exame dos extratos bancários e dos cheques enviados pelo Banco do Brasil foram constatados os seguintes dispêndios: Unafisco, TV por assinatura, telefone, cheque compensado, pagamento de títulos, pagamento de serviços, gás, energia Elétrica, compra com cartão e outros débitos que resultaram nos seguintes valores: R\$ 31.060,24 (2001), R\$ 52.775,74 (2002), R\$ 43.538,64 e R\$ 64.707,38 (2004). O Banco Bradesco também encaminhou demonstrativo relativo demonstrando que os dispêndios foram realizados com cartões de crédito, contas de telefone, pagamentos Eletron Copbrança, cobrança CPMF e outros débitos e cheques compensados que resultaram nos seguintes valores: R\$ 16.279,55 (2001), R\$ 29.419,43 (2002), R\$ 20.599,80 (2003) e R\$ 30.852,29 (2004).
- (iii) Arbitramento de gastos: Que nas *Declarações de Ajuste Anual* de 2002, 2003, 2004 e 2005 (anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, respectivamente) foram declarados como bens e direitos (a) veículos: CITROEN XSARA PICASSO e VW/FOX; e (b) imóveis: 70% do apartamento 54-A, situado na Rua Felipe Camarão, n. 160; 25% do apartamento 1B, situado na Rua Cabo Antonio Pereira da Silva, n 350; apartamento 51, localizado no Ed Centaurus Riviera de São Lourenço; e apartamento 112, situado na Rua Candido Lacerda, n. 210. Considerando que tais bens revelaram sinais exteriores de riqueza, procedeu-se ao arbitramento de gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização dos bens, equivalentes a 10% do valores dos respectivos bens, nos termos do artigo 9º, § 2º da Lei n. 8.846/94.
- (iv) Dinheiro em espécie (cônjuge): Constam das *Declarações de Ajuste Anual* de 2002, 2003, 2004, e 2005 (anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, respectivamente) a título de caixa e bancos os valores de R\$ 9.321,56 (02.01.2001), R\$ 25.475,69 (31.12.2001), R\$ 12.125,41 (31.12.2002), 67.415,36 (31.12.2003) e R\$ 94.154,23 (31.12.2004), sendo que quando intimado a contribuinte não trouxe qualquer documento que comprovasse a real existência do dinheiro em caixa, tendo afirmado que mantinha sob sua guarda em sua residência. A fiscalização constatou, ainda, que o ora recorrente apresentava disponibilidade financeiras em poupança e renda fixa, o que demonstrava a improvável manutenção de recursos em espécie;
- (v) Doação recebida no ano-calendário 2002 no valor de R\$ 100.000,00 (cônjuge): foram indicados como bens e direitos na *Declaração de Ajuste Anual Simplificada* de 2003 (ano-calendário 2002) o valor de R\$ 100.000,00 a título de doação recebida pelo Sr. José Donizete de Freitas

Soares, sendo que diante da falta de apresentação da respectiva documentação hábil e idônea a fiscalização realizou circularização junto ao respectivo doador. Em virtude da falta de apresentação de documentação comprobatória da efetividade das doações feitas pelo Sr. José Donizete de Freitas Soares no valor de R\$ 100.000,00 para a contribuinte/cônjuge Giovana Carla Oshima, a fiscalização entendeu por glosar o respectivo valor lançado na DAA de 2003 como rendimentos isentos e não tributáveis; e

- (vi) Arbitramento de gastos (cônjuge): As *Declarações de Ajuste Anual* dos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005 (anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, respectivamente) apontam que a contribuinte é proprietária dos seguintes bens e direitos: (a) veículos: GOL 16V, AUDI A3 1.8 e TOYOTA RAV 4; e (b) imóveis: 30% do apartamento 54-A, situado na Rua Felipe Camarão, n. 160; e 25% do apartamento 1B, situado na Rua Cabo Antonio Pereira da Silva, n. 350. Tendo em vista que tais bens revelaram sinais exteriores de riqueza, procedeu-se ao arbitramento de gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização dos bens, equivalentes a 10% do valores dos respectivos bens, nos termos do artigo 9º, § 2º da Lei n. 8.846/94.

Em suma, a autoridade fiscal apontou inconsistências no que diz respeito ao montante declarado como dinheiro “em caixa”, que, na verdade, corresponde ao dinheiro em espécie que não foi comprovado, bem assim em relação ao valor recebido a título de doação constata da DIRPF do cônjuge em virtude da falta de comprovação a partir de documentação hábil e idônea.

Com efeito, o Auto de Infração aqui discutido foi lavrado com base nos artigos 1º, 2º 3º e parágrafos da Lei n. 7.713/88, combinado com os artigos 1º e 2º da Lei n. 8.134/90, 55, XIII e parágrafo único do Decreto n. 3.000/99 e, ainda, artigos 1º da Lei n. 9.887/99 e 9º da Lei n. 8.846/94, tendo sido aplicada multa qualificada com fundamento no artigo 44, II da Lei n. 9.430/96 em virtude da caracterização do evidente intuito de fraude no que tange à simulação de doações em dinheiro.

Os interessados foram, então, devidamente intimados da autuação fiscal e apresentaram impugnação conjunta de fls. 1775/1895, suscitando, em preliminar, (i) o cerceamento do direito de defesa em razão de que o auto de infração teria sido lavrado sem qualquer embasamento probatório, apenas para prejudicar o impugnante; (ii) negativa de vista do dossiê, tendo sido negado a ciência a dados, informações e documentos a respeito da matéria tratado; e (iii) nulidade do auto de infração, uma vez que a publicidade dos atos é condição essencial de sua eficácia e existência.

No mérito os impugnantes sustentaram (i) que o lançamento foi efetuado apenas com base em hipóteses ou suposições, quando caberia à fiscalização o ônus de provar que as alegações são falsas e não o contrário, sendo que meros indícios não constituem prova; (ii) que a autoridade não trouxe à colação as demonstrações de que necessitava para provar o dolo, bem como desconsiderou as provas apresentadas relativas aos atos jurídicos tais quais praticados; (iii) que a falta de prova concreta das despesas torna a autuação insubsistente, já que não se admite a exigência de tributos ou penalidades com base em simples presunções; (iv) que a multa qualificada deve ser desconsiderada por falta de amparo fático e legal, sendo necessário a prova

da existência de um dos agravamentos (fraude, dolo ou simulação); e, por último, (v) que a incidência da taxa Selic sobre o débito exigido não encontra respaldo jurídico e, portanto, deve ser afastada.

Em acórdão de fls. 1905/1943 a 6ª Turma da DRJ de São Paulo entendeu por julgar o lançamento parcialmente procedente, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A falta de vistas ao dossiê formalizado pela fiscalização não caracteriza cerceamento ao direito de defesa, na medida em que todos os elementos necessários à elaboração da impugnação estão presente no conteúdo do processo administrativo de cobrança do crédito tributário. Preliminar rejeitada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%). REDUÇÃO.

A multa de ofício de 150% não prevalece se aplicada em decorrência de atribuição de caráter doloso na suposta simulação de doação a justificar acréscimo patrimonial, quando a fiscalização não comprovar cabalmente a tentativa de fraude, sobretudo quando o referido recebimento da doação constar informado na Declaração de Rendimentos Pessoa Física do contribuinte, devendo, no caso, ser o percentual da multa reduzido para 75%.

PARTICIPAÇÃO DO IMPUGNANTE NA SESSÃO DE JULGAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL OU NORMATIVA.

Não há previsão legal ou normativa para a participação do contribuinte nas sessões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, podendo o mesmo efetuar tal pleito somente junto ao Conselho de Contribuintes.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

Havendo previsão legal para a aplicação da taxa SELIC, não cabe à Autoridade Julgadora exonerar a cobrança dos juros de mora legalmente estabelecida.

Lançamento Procedente em Parte.”

O Sr. Ireno Carvalho Teixeira Filho foi devidamente intimado da decisão de 1ª instância em 05.06.2009, conforme se pode constatar do *Termo de Ciência e Recebimento de Intimação* juntado às fls. 1961, enquanto a Sra. Giovana Carla Oshima tomou conhecimento da decisão apenas em 12.06.2009 (fls. 1967). Em 25.06.2009, os interessados apresentaram, conjuntamente, o presente Recurso Voluntário de fls. 1974/2022, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

De início, observo que os recorrentes estão por sustentar as seguintes alegações:

(i) **Preliminarmente:**

Da impossibilidade legal de constituir o crédito tributário (decadência/prescrição):

Que o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decaiu à luz do que dispõe o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007, haja vista que entre o protocolado da impugnação e o acórdão de 1ª instância havia transcorrido mais de 360 dias; e

Que a decadência tal como formulada deve ser reconhecida de plano, sendo importante notar que a inobservância ao artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 traduz-se, por um lado, na responsabilização do agente público e, por outro, na impossibilidade de exigir-se o crédito tributário.

(ii) **Das questões relativas ao mérito:**

Do cerceamento do direito de defesa:

Que a negativa na entrega do “dossiê” bem revela que podem ter existido ações ou omissões na atividade investigativa que atente contra a lei e o direito, arbitrárias e cerceadoras de direitos constitucionalmente garantidos;

Que durante a fase investigativa não se tem a menor ideia de como foram produzidas eventuais provas contra os recorrentes, do que resulta perceber que podem existir documentos que não constam do processo administrativo fiscal e que tais documentos devem ser apresentados em sua totalidade aos interessados

Do acréscimo patrimonial a descoberto:

Que a autoridade julgadora entendeu pela procedência do lançamento através da apuração indireta de rendimentos omitidos, ou seja, através de meras planilhas de cálculos;

Contribuinte Giovana:

Ano de 2002:

Que ficou demonstrado no julgamento da impugnação que inexistiu a figura do dolo nas operações realizadas pelos recorrentes e o Sr. José Donizete de Freitas Soares, pelo que, ante a ausência do dolo, não há motivos para se manter a glosa sobre a importância de R\$ 100.000,00;

Que a autoridade glosou o valor de R\$ 24.474,60, quando jamais solicitou a exibição de tal quantia de forma a tornar inequívoca sua existência, embora a declaração tenha suficientemente demonstrado sua origem, tendo ocorrido o mesmo com o valor de R\$ 12.125,41;

Que foi considerado duplamente como despesa o desconto padrão no valor de R\$ 2.280,00, quando o correto seria considerar apenas uma das despesas;

Que a data da aquisição do veículo TOYOTA RAV 4 foi desconsiderada, deixando-se de proceder ao cálculo pro rata do arbitramento. Apenas neste caso desconsiderou-se o valor de R\$ 9.7000,00.

Que a recorrente declarou a renda de aluguéis de 2 imóveis que no exercício de 2002 perfaziam a importância de R\$ 11.400,00, sendo que as despesas consideradas como manutenção são suportadas pelos respectivos inquilinos e não pelo proprietário;

Ano de 2003:

Que foram desconsiderados caixas e bancos nos valores de R\$ 12.125,41 em janeiro e R\$ 64.415,36 em dezembro;

Que também houve arbitramento de despesas com imóveis alugados foi repetido no montante de R\$ 3.130,37, conforme se verifica da planilha de fls. 623; e

Que a fiscalização também procedeu ao arbitramento das despesas com veículos no valor de R\$ 17.770,00, sendo que tal arbitramento não se justifica à vista de todos os documentos que foram fornecidos à fiscalização e cujos recibos estão anexados.

Quanto ao contribuinte Ireno:

Ano de 2002

Que houve a glosa dos valores em espécie devidamente declarados à razão de R\$ 24.236,52 (janeiro) e R\$ 32.412,56 (dezembro);

Que foi considerado como despesas a dedução padrão no valor de R\$ 9.400,00;

Que todos os saques foram considerados como consumo e não como meros saques da conta corrente que justificariam a evolução suficiente para proceder ao pagamento de despesas das quais se atribui a falta de caixa no valor de R\$ 18,875,40;

Que as despesas com os imóveis alugados no valor de R\$ 9.620,79 foram cobradas do recorrente (locador);

Que a fiscalização entendeu por cobrar despesas no valor de R\$ 72.368,19, apurado unilateral e arbitrariamente a partir de laudos de avaliação, sendo que o valor correto não poderia ultrapassar os R\$ 21.000,00;

Que pelos documentos que ora anexa, comprova-se que as transações de imóveis idênticos foram feitas por valores muito próximos daqueles praticados pelos recorrentes, o que significa que a supremacia dos laudos elaborados pela Receita não pode prevalecer;

Que se a avaliação é válida também é inválido considerar como despesa o valor de R\$ 72.360,19;

Ano de 2003:

Que o total de saques no valor de R\$ 25.264,50 foi considerado como consumo, quando deveria ter sido considerado para os pagamentos de despesas;

Que foram glosados indevidamente os valores devidamente declarados e oferecidos à tributação à razão de R\$ 32.412,56 (janeiro) e R\$ 6.126,87 (dezembro);

Que o desconto padrão no valor de R\$ 9.400,00 foi considerado como despesa;

Que o arbitramento referente às despesas com imóvel no Ed. Nathan foi realizado de forma equivocada, uma vez que os documentos de propriedade dos apartamentos n. 81, 111, 122, 151, 191, 192 e 211 demonstram que os valores dos imóveis não superam R\$ 80.000,00, bem assim que todas as certidões do 9º Ofício do Registro de Imóveis atestam que em 1999 o imóvel apresentava como valor de mercado R\$ 80.000,00;

Que o arbitramento relativo ao valor do imóvel localizado no Ed. Centaurus, obtido a partir de laudo elaborado pelo Fisco também é equivocado, uma vez que os documentos atestam que os valores de aquisição das respectivas unidades imobiliárias não sequer superam os R\$ 280.000,00;

Quanto ao direito da presença dos recorrentes na sessão de julgamento da DRJ/SPO II:

Que ao negar a participação dos recorrentes na sessão do julgamento da impugnação a autoridade julgadora pretendeu que Portarias, Instruções Normativas e demais normas infralegais sobreponham-se às disposições previstas no artigo 5º, LV da Constituição Federal; e

Que a Constituição de 1988 e a Lei n. 9.784/1999 impõem que a Administração atue na forma tal qual prescrita, obedecendo-se ao devido processo legal;

Antes de adentrar na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação os recorrentes não apresentaram quaisquer alegações sobre a impossibilidade legal de a autoridade lançadora constituir o crédito à vista do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007, bem como não realizaram quaisquer contestações a respeito dos elementos materiais que revestem o lançamento. Tendo em vista que tais questões não foram alegadas em sede de impugnação e, portanto, não foram objeto de debate por parte da autoridade julgante de 1ª instância, não poderiam ser suscitadas em sede de recurso voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade julgante revisora. Eis aí o efeito devolutivo dos recursos.

É bem verdade que a decadência é matéria de ordem pública que pode ser conhecida de ofício, podendo ser suscitada a qualquer tempo e em qualquer grau de jurisdição. No campo do direito tributário o instituto da decadência encontra guarida nos artigos 150, § 4º e 173 do CTN, do que resta perceber que a suposta decadência tal como formulada pelos recorrentes à luz do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 nada tem a ver com a decadência tributária que, essa sim, pode ser conhecida a qualquer tempo e em qualquer grau de jurisdição.

A jurisprudência deste Tribunal tem se manifestado nesse sentido, conforme se pode constatar do acórdão n. 2201-005.395 exarado por esta Turma de julgamento, cuja ementa transcrevo abaixo:

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

Exercício: 2004, 2005

PRELIMINAR. PRAZO DE 360 DIAS PARA QUE SEJAM PROFERIDAS AS DECISÕES. LEI 11.457/2007. INOBSERVÂNCIA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O descumprimento do disposto no artigo 24 da Lei nº 11.457 de 2007, que delimita em 360 dias o prazo para que a autoridade administrativa profira decisão sobre petições, defesas e recursos do contribuinte, não acarreta a decadência do crédito tributário constituído em auto de infração.

[...]

(Processo n. 13001.000035/2006-84. Acórdão n. 2201-005.395, Conselheira Relatora Débora Fófano dos Santos. Sessão de 08.08.2019. Publicado em 21.08.2019).”

Por outro lado, verifico que as alegações meritórias a respeito do acréscimo patrimonial também não haviam sido suscitadas em sede de impugnação e, portanto, não foram objeto de debate, daí por que não poderiam ter sido suscitadas em sede de recurso voluntário. Trata-se de inovações recursais que, decerto, não devem ser conhecidas. Aliás, a 6ª Turma da DRJ de São Paulo já havia apontado às fls. 1917 que os ora recorrentes não haviam se insurgido contra quaisquer aspectos materiais do lançamento, conforme se pode observar do excerto transcrito abaixo:

“MÉRITO.

DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

12. No mérito em si, da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, o contribuinte não trouxe contestações ao aspecto material do lançamento, alegando apenas que não houve comprovação pelo fisco das irregularidades. Passemos a analisar a legislação que trata especificamente do acréscimo patrimonial a descoberto.”

Portanto, entendo que tais alegações encontram-se processualmente preclusas, já que não haviam sido expressamente contestadas na impugnação. Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa, portanto, as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco oportunamente na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. Tal qual ocorre no processo civil, o Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos nos termos do artigo 16, inciso III, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72 considera que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento oferecida à instância *a quo*. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou aqueles os quais o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento. Confirma-se, portanto, o que dispõe exatamente o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal.

É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

Por essas razões, entendo que tanto a alegação de suposta decadência à vista do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 quanto as alegações meritórias a respeito do acréscimo patrimonial não devem ser aqui conhecidas, uma vez que se encontram processualmente preclusas nos termos dos artigos 16, III e 17 do Decreto n. 70.235/72.

Alegações que devem ser conhecidas e examinadas

Em relação à alegação de cerceamento do direito de defesa pela não entrega do “dossiê”, é de se reconhecer que os processos fiscais têm por escopo a constituição do crédito tributário que, aliás, ocorre por meio do lançamento. O lançamento é precedido de procedimentos preparatórios, sendo que a fase inicial caracteriza-se pelo procedimento de fiscalização que envolve uma sucessão de atos e termos escritos como o fim de se promover a determinação e a exigência do crédito tributário. Aí o lançamento se assenta num procedimento, mas não traz, como consequência, a instauração de um contencioso.

De acordo com o artigo 7º do Decreto n. 70.235/72, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, com a apreensão de mercadorias ou com o despacho aduaneira. Confirma-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.”

A partir daí, o procedimento compreenderá uma série de ações promovidas por representantes da Fazenda Nacional tendo como destinatários os contribuintes, visando, pois, a verificação da ocorrência do fato gerador do tributo. É aqui que são realizadas as intimações dos contribuintes para prestar informações, identificação e quantificação da base de cálculo, cálculos matemáticos para apuração do crédito tributário, ações comparativas para verificar o recolhimento dos tributos e na hipótese em que são constatadas incorreções, inicia-se o procedimento inerente à constituição do crédito tributário, que, como cediço, culminará no lançamento tributário e na respectiva notificação do sujeito passivo

Essa fase é marcada pela inquisitorialidade. A fiscalização estará aí procedendo com vistas a verificar e colher informações suficientes que possam lastrear eventual autuação fiscal. Dito de outro modo, as fases que precedem o lançamento tributário são inquisitoriais e não comportam a figura do contraditório. Os procedimentos fiscalizatórios que antecedem a constituição do crédito tributário pelo lançamento são, por assim dizer, “coercitivos”. Enquanto não há formalização do lançamento não há crédito tributário. E se não há crédito não haverá, de igual modo, relação jurídica que possa ser contestada pelo contribuinte. Quando o crédito tributário é formalizado aí, sim, o contribuinte poderá, apoiando-se nas garantias da ampla defesa e contraditório, apresentar impugnação administrativa. Afinal, apenas com a impugnação da exigência é que será instaurada a fase litigiosa do procedimento, conforme prescreve o artigo 14 do Decreto n. 70.235/72. São essas as “regras do jogo”.

A jurisprudência consolidada deste Tribunal tem entendido que o direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, não cabendo cogitar, pois, da hipótese de cerceamento do direito de defesa no curso da ação fiscal, do que se conclui que a falta de acesso ao “dossiê” não configura cerceamento do direito de defesa. Confira-se:

“NULIDADE. VISTA DO DOSSIÊ NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA

O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação ao lançamento, não cabendo cogitar se de cerceamento do direito de defesa no curso da ação fiscal. A falta de acesso a dossiê do contribuinte fiscalizado pelo terceiro obrigado a prestar informações não configura hipótese de nulidade, por cerceamento do direito.

(Processo n. 10880.720056/2008-35. Acórdão n. 1803-000.956, Conselheira Relatora Selene Ferreira de Moraes. Sessão de 28.06.2011. Publicado em 01.10.2011).”

“NULIDADE. VISTA DO DOSSIÊ A TERCEIRO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

A falta de acesso a dossiê do contribuinte fiscalizado pelo terceiro obrigado a prestar informações não configura hipótese de nulidade, por cerceamento do direito de defesa.”

(Processo n. 10880.721501/2006-12. Acórdão n. 1803-01.209, Conselheiro Relator Sérgio Rodrigues Mendes. Sessão de 14.03.2012. Publicado em 20.04.2012).”

Já no que diz respeito à alegação de que os recorrentes deveriam ter participado da sessão de julgamento da impugnação, é bem verdade que não existe previsão legal que disponha nesse sentido. Não há em nosso ordenamento jurídico a obrigatoriedade de notificação do contribuinte da hora e local do julgamento a ser realizado pela autoridade judicante de 1ª

instância administrativa federal. A propósito, as Delegacias Regionais de Julgamento são unidades de deliberação interna da Receita Federal, de natureza colegiada, tal como estabelece o artigo 25, I do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal.”

Impende destacar, aqui, que a decisão de 1ª instância já havia disposto nesse sentido, conforme se observa dos trechos a seguir reproduzidos:

“Portanto, não encontra respaldo, na legislação transcrita, a pretensão do impetrante de participar ativamente da sessão de julgamento com entrega de memoriais aos julgadores, sustentação oral etc. Resta claro, de acordo com esta Portaria, que o julgamento deve ser realizado com a participação apenas dos julgadores que fazem parte da respectiva turma, não havendo lugar para nenhum outro participante.

[...]

O presente Acórdão examinou todos os argumentos e fatos apresentados pelo impetrante e do mesmo, é possível ao contribuinte ainda recorrer ao Conselho de Contribuintes, este, sim, órgão colegiado paritário, em cujas sessões de julgamento é permitida a presença do contribuinte ou seu advogado, para sustentação oral de sua defesa, bem como apresentação de memoriais aos Conselheiros.”

Sendo assim, não há se falar na participação do sujeito passivo nas sessões de julgamento realizadas pelas autoridades judicantes de 1ª instância administrativa federal, já que não existe permissivo legal ou normativo que disponha nesse sentido. Tendo em vista que as DRJ são órgãos que compõem a estrutura da SRFB, suas deliberações são internas, consoante estabelece o artigo 25, I do Decreto n. 70.235/72, sendo essas as razões pelas quais entendo que também não assiste razão aos recorrentes nesse ponto.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, conheço parcialmente do presente Recurso Voluntário e, na parte conhecida, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega