



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000704/2006-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.196 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2020
Recorrente NEUDI PELIZZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1998, 1999, 2000

LEI TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF nº 2.

DIREITO TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS. DECADÊNCIA;

O lançamento por homologação, em havendo pagamento antecipado do imposto, sujeita-se à regra decadencial do § 4º do art. 150 do CTN.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não caracteriza nulidade a rejeição fundamentada do pedido de perícia.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. CONCOMITÂNCIA.

Não padece de nulidade a decisão que tenha enfrentado matéria não submetida a apreciação judicial.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADORA.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Súmula CARF nº 25.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. VERDADE MATERIAL.

Rejeita-se o pedido de perícia com o propósito de produção de provas que deveriam ter instruído a impugnação ao lançamento; sem prejuízo do aproveitamento de perícia já realizada, em autos conexos, em aplicação ao princípio da verdade material.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A omissão do sujeito passivo em comprovar créditos bancários havidos em contas de sua titularidade, quando regularmente intimado a fazê-lo, caracteriza omissão de rendimentos, ao teor do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Trata-se de presunção relativa, admitida prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da arguição de inconstitucionalidade; reconhecer a decadência em relação ao crédito tributário exigido no ano-calendário de 1998; rejeitar as preliminares e o pedido de diligência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir da base de cálculo do imposto o montante de R\$ 50.692,20 em 1999 e de R\$ 289.815,54 em 2000; e desqualificar a multa de ofício reduzindo-a para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo César Macedo Pessoa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão 4.666 – 3ª Turma da DRJ/Florianópolis, de 23 de setembro de 2004 (e-fls. 1738 e ss), *in verbis*:

Mediante Auto de Infração de fls. 15 a 20, integrado pelo demonstrativo de fls. 8 a 14 e pelo Relatório da Atividade Fiscal de fls. 23 a 32, exige-se do interessado o Imposto de Renda Pessoa Física de R\$2.347.519,21, acrescido da multa de ofício de 150% e juros de mora.

A fundamentação legal consta do referido Auto de Infração e o lançamento deu-se em razão de a autoridade fiscal haver apurado omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos ou de investimento, mantidas junto ao Banco Bradesco, Banco do Brasil S.A., ao BESC S.A. e à Cooperativa de Crédito Rural do Meio Oeste Catarinense (Credimoc), em todos os meses dos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, nos montantes de R\$1.180.403,29, R\$1.137.286,79, R\$1.564.655,52, R\$2.089.345,90 e R\$2.569.389,35, respectivamente, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A ação fiscal foi instaurada mediante MPF nº 09.2.03.00-2003-00384-5 (v. fl. 1).

Encerrado o trabalho fiscal, e concluindo as AFRF autuantes ter ocorrido, em tese, a prática de crime contra a ordem tributária, foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais, protocolizada sob o nº 10925.000976/2004-46, nos termos do disposto no art. 1º da Portaria SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001, com as alterações introduzidas pela Portaria SRF nº 1.279, de 13/11/2002.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 739 a 781, na qual expõe suas razões.

Argúi, de início, que a autuação não merece prosperar "porque movimentação bancária nunca foi considerada fato gerador de imposto de renda, nem é válida qualquer presunção neste sentido, mesmo que esteja estabelecida em lei".

Invocando o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, levanta a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos anteriormente a 24/06/1999. Cita, em sua defesa, Acórdãos do Conselho de Contribuintes e do TRF 4ª Região e menciona tributaristas.

Sob o título "Prova Ilícita - Nulidade", argúi o contribuinte que a partir dos dados da CPMF, nos termos da Lei n.º 10.174/01, a autoridade administrativa procedeu à quebra do seu sigilo bancário, com base no art. 6º da Lei Complementar n.º 105/01, ato contra o qual impetrou mandado de segurança.

Aduz que em primeira instância o pleito foi indeferido, porém o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na apelação n.º 2003.72.03.001723-0, em julgamento ocorrido no dia 25/05/2004, um mês antes da autuação fiscal, decidiu que a fiscalização não poderia utilizar-se retroativamente do instrumento veiculado na Lei n.º 10.174/01. **Assim, conclui que o lançamento referente ao período de 01/01/1998 a 09/01/2001 é nulo, por embasar-se em provas colhidas ilícitamente, contrariando o art. 30 da Lei n.º 9.784/99, e por desrespeitar decisão judicial.**

Pede, caso não se reconheça a nulidade, que seja SUSPENSO o presente processo até decisão final no Poder Judiciário a respeito do assunto, caso contrário, estar-se-á em desacordo com o disposto no art. 2º da Lei n.º 9.784/99.

Cita doutrina, Acórdãos do CC e do TRF/2ª Região sobre prova ilícita.

Sob o título "Irretroatividade da Lei Tributária", argúi, em síntese, que, independentemente da decisão judicial, é ilegal o lançamento, uma vez que os instrumentos fornecidos pela Lei n.º 10.174/01 e Lei Complementar 105/01 não podem retroagir para alcançar fatos geradores anteriores à sua promulgação, devendo ser consideradas ilícitas as provas colhidas.

Invoca, em defesa de sua argumentação, o art. 6º da LICC, o art. 144 do CTN, cita Acórdãos do CC e julgado do TRF 4ª Região.

Passando ao título "DO MÉRITO", o contribuinte argúi a ilegalidade do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, por violar os artigos 43, 110 e 148 do CTN, bem como o princípio consagrado na Lei n.º 9.784/99 do due process of law e no inciso LIY do art. 5º da Constituição Federal.

No subitem "1.1) Violação do art. 43 e incisos do CTN", cita doutrina, acórdãos do Conselho de Contribuintes, julgados dos TRF das 2ª e 3ª Regiões, a Súmula 182 do extinto TFR, o Decreto 2.471, de 1988, art. 9º, VII, e argumenta que:

- a doutrina e jurisprudência, ao interpretarem o art. 43 do CTN, entendem pacificamente que a mera disponibilidade financeira, correspondente ao ingresso de dinheiro no patrimônio particular, nem sempre constitui fato gerador do imposto;
- a presunção prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 determina a tributação dos depósitos bancários como se fossem acréscimos, o que na realidade não são;
- a presunção deveria estar embasada em indícios outros (sinais exteriores de riqueza, por exemplo), de modo a evidenciar o "fluxo tributável", até porque movimentação bancária nunca foi, nem será considerada fato gerador do imposto de renda;
- o próprio legislador ordinário já manifestou entendimento favorável quanto ao fato do depósito bancário não representar renda ou provento, tanto que foi promulgado o art. 9º, VII, do Decreto-lei n.º 2.471/88;
- consubstancia exigência esdrúxula a comprovação da origem de depósitos bancários com documentação, primeiro porque depósitos bancários sequer podem significar sinal presuntivo de renda ou provento, segundo porque não há qualquer obrigação legal do contribuinte pessoa física à escrituração contábil de sua movimentação bancária, terceiro porque é humanamente impossível a comprovação integral dos depósitos bancários pela passagem do tempo, quarto porque conduz o contribuinte à irremediável autuação, vez que retira quase por completo suas chances de provas, induzindo-o, inclusive, à auto-incriminação;

- assim, o art. 42 da Lei n.º 9.430/96, ao determinar a tributação de depósitos bancários pelo IRPF, como se fossem rendas ou proventos, com os quais reconhecidamente não se confunde, contraria o disposto no art. 43 e incisos do CTN.

No subitem "1.2) Violação do art 110 do CTN", discorre sobre presunção, citando Alfredo Augusto Becker e Leonardo Sperb de Paola, para concluir que a presunção legal estabelecido pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois não há ligação entre o depósitos bancário e o rendimento omitido.

Repisa que a movimentação bancária não corporifica fato gerador do Imposto de Renda. Em linguagem econômica, depósito bancário é estoque e não fluxo e só este tem a conotação de acréscimo patrimonial. Cita acórdão da CSRF.

Diz que na área judicial, consoante a Súmula n.º 182, do extinto TFR, restou averbado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, fato confirmado pelo próprio legislador ao elaborar o art. 9º, VII, do Decreto-lei 2.471/88, que cancelou todos os lançamentos fundados unicamente em depósitos bancários. Cita Acórdão do CC.

Argumenta ainda que nem se pode dizer que depósitos bancários refletem sinais exteriores de riqueza, a ponto de justificar uma presunção. Cita doutrinadores e Ministro do STF.

Aduz que, considerando que a doutrina, jurisprudência e legislação sempre entenderam que a movimentação bancária (depósitos) não é sinal presuntivo de riqueza, nem pode ser considerado fato gerador do imposto de renda, percebe-se que o art. 42 da Lei 9.430/96 não criou uma presunção, mas sim uma ficção, em total descompasso com o disposto no art. 110 do CTN. Cita ensinamento de Rubens Gomes de Souza sobre diferenças entre presunções e ficções.

No subitem "1.3) Ofensa ao Devido Processo Legal", argúi que o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 promove duas ofensas ao Due Process of Law: a primeira de ordem legislativa e a segunda de ordem prática.

Aduz que, considerando que a doutrina, jurisprudência e legislação sempre entenderam que a movimentação bancária (depósitos) não é sinal presuntivo de riqueza, nem pode ser considerado fato gerador do imposto de renda, percebe-se que o art. 42 da Lei 9.430/96 não criou uma presunção, mas sim uma ficção, em total descompasso com o disposto no art. 110 do CTN. Cita ensinamento de Rubens Gomes de Souza sobre diferenças entre presunções e ficções.

No subitem "1.3) Ofensa ao Devido Processo Legal", argúi que o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 promove duas ofensas ao Due Process of Law: a primeira de ordem legislativa e a segunda de ordem prática.

Argumenta que o instituto da presunção foi distorcido, tendo em vista a transformação de ficção em presunção, ao arripio dos institutos consagrados pelo Direito consubstanciando conduta desarrazoada. Cita o Ministro Celso de Mello, do STF, sobre o due process of law.

Invoca o art. 2º da Lei n.º 9.784/99 e, arguindo que o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 é norma irracional, desarrazoada, desproporcional, que distorce institutos jurídicos com o fim único de incrementar a arrecadação, diz que convém ao julgador deixar de aplicá-la, se assim não fizer, estar-se-á abonando uma ilegalidade flagrante, contrária ao CTN e ao próprio Direito.

Aduz que sendo o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 norma manifestamente ilegal, o lançamento realizado com base na mesma é um ato nulo, devendo a administração proceder à sua anulação, com base nas Súmulas n.ºs 346 e 473 do STF. Caso pretenda manter a tributação por omissão de receitas, deve constituir prova capaz, em atenção ao Due Process of Law. Cita, em sua defesa, acórdãos do 1º CC sobre a prova a cargo da fiscalização.

No item "2) Cálculo da Receita Omitida - Interpretação do art 42 da Lei n.º 9.430/96", argüi que caso não sejam aceitas as considerações expostas acerca da ilegalidade do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, mantendo-se firme o arbitramento da base de cálculo do IR, mesmo que ausentes os pressupostos do art. 148 do CTN, importante se faz, pelo menos, a correta interpretação da norma presuntiva, sem literalidades, mas sim embasada na sistemática do Direito. Cita ensinamento de Carlos Maximiliano sobre no que consiste o método sistemático de interpretação.

Transcreve o art. 849 do RIR/99 e argüi que o mesmo somente "caracteriza" uma presunção de omissão de receitas, em momento algum disponibiliza critérios de determinação do valor da receita omitida. Cita comentário ao art. 287 do RIR/99 de Edmar Oliveira Andrade Filho.

Aduz que a interpretação literal e crua do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 pode levar ao absurdo de se tributar todos os depósitos bancários, fato que geralmente eleva a autuação a montantes estratosféricos, completamente distorcidos da realidade, atentando contra o princípio do não-confisco. Assim, a norma deve ser interpretada em conjunto com outras aplicáveis à hipótese, em respeito à sistemática do ordenamento jurídico e à própria regra do art. 108, I, do CTN, que permite o emprego da analogia na ausência de disposição expressa. Cita ensinamento de Maria Helena Diniz sobre analogia.

Argüi o contribuinte que é produtor rural, cuja receita bruta é constituída pelo montante das vendas dos seus produtos. Sua atividade básica é a comercialização de suínos. Pelo que se presume da conduta fiscal, as receitas omitidas, então, tiveram origem em vendas de suínos realizadas sem o recolhimento do imposto de renda sobre o lucro conseqüente.

Conclui que, sendo as atividades dos produtores rurais muito semelhantes aos de uma firma individual, encontra-se em situação análoga às pessoas jurídicas, devendo a ele ser aplicado o disposto no art. 284 do RIR/99, dispositivo próprio para a definição do montante tributável em casos de omissão de receitas praticadas por pessoas jurídicas.

Aduz que para se chegar a um rendimento tributável ajustado à realidade e em consonância com o art. 43 do CTN, convém à autoridade fiscal a interpretação sugerida, sem criar base de cálculo unicamente com supedâneo na movimentação bancária, a qual não passa de um "indício" e nada mais.

Prossegue, arguindo que, da interpretação sistemática da legislação do imposto de renda, aplicando-se princípios básicos de Direito, tem-se que a utilização do somatório dos depósitos bancários como base de cálculo do IR não encontra guarida no ordenamento jurídico, vez que o art. 849 do RIR/99 estabelece tão-somente uma hipótese de presunção amparada em um indício, encontrando-se os critérios para determinação dos valores omitidos no art. 284 do RIR/99, analogicamente aplicado ao caso, com base no art. 108, I, do CTN e no próprio princípio da legalidade.

No item "3) Receita e Renda: conceitos distintos", diz que caso não seja aceita a aplicação analógica do art. 284 do RIR/99, ainda assim não cabe ao fisco considerar o somatório dos depósitos bancários como base de cálculo do Imposto de Renda.

Alega que o resultado financeiro proveniente da atividade rural denomina-se receita e que o conceito desta se distingue do de renda (ou lucro), e nem todos os recursos obtidos representam renda/lucro tributável.

Aduz que considerando que o produtor rural aufere receitas provenientes de operações de circulação de mercadorias, como se pessoa jurídica fosse, deve-se buscar a tributação pelo imposto de renda tão-somente do lucro proveniente da atividade, o qual, por ser de difícil reconhecimento, presume-se que seja correspondente ao percentual de 50% do montante total da receita omitida, conforme dispõe o § 6º do art. 8º do Decreto-lei n.º 1.648/78, e consagra a jurisprudência do STJ.

Alega, ainda, que encontrando-se a sua escritura em regular estado, tendo a autoridade fiscal aceitado o Livro-Caixa, não há subsídios para proceder ao arbitramento da base de cálculo do IR, vez que tal conduta é contrária ao disposto no art. 148 do CTN, nem se justifica perante um sistema que prima pela uniformidade da justiça fiscal. Cita julgado do STJ.

No item "4) A Origem dos Depósitos", o contribuinte argúi que é produtor rural, porém, nem sempre os seus rendimentos advém da compra e venda de seus próprios suínos. Por possuir vasto conhecimento sobre o assunto, em auxílio aos pequenos produtores rurais, faz as vezes de mediador na agilização de negócios entre terceiros. Como é pessoa de extrema confiança destes terceiros, além da intermediação, procede também ao transporte das mercadorias, e recebe os valores respectivos em sua própria conta bancária, dos quais retira pequena parcela a título de comissão, e repassa o restante ao produtor que vendeu os suínos. Assim, os depósitos bancários constatados nas contas do contribuinte são, em sua grande maioria, valores pertencentes a terceiros, que não ingressaram em seu patrimônio.

Prossegue alegando que como a atividade de intermediação não se caracteriza como atividade rural não é escriturada em Livro-Caixa, e assim torna-se impossível a comprovação dos rendimentos, nem por outros documentos, vez que a emissão das notas respectivas sai em nome de terceiros.

Reconhece o contribuinte que sua conduta não reflete legalidade, mas acha que pode ser empregada como prova para desconstituir a presunção, a qual taxa de desarrazoada, vez que exige tributo sobre rendimento inexistente, e caso haja o adimplemento, terá que sangrar seu patrimônio para arcar com a obrigação, ao arrepio do art. 150, IV da CF e em detrimento de sua capacidade protegida pelo § 1º do art. 145 da CF.

Fala que não tem capacidade para a criação de suínos em quantidade tal que possibilitasse vendas com os lucros presumidos pela fiscalização, fato que poderia ser atestado por um perícia.

Assim, além da intermediação, outro tanto dos depósitos encontrados seriam referentes a "operações de descontos de títulos, financiamentos, empréstimos para capital de giro, transferências entre contas próprias, operações estas que, reconhecidamente, não serão totalmente comprovadas, até pela manifesta impossibilidade de tal ato, mas, mediante uma perícia contábil, certamente será comprovada a existência das mesmas, as quais não representam rendimento passível de tributação, e sim, ativos do contribuinte, bem como permitem a dúvida quanto à presunção apontada, e em caso de dúvida, aplica-se o princípio do in dúbio pro contribuinte".

E prossegue o impugnante:

Inclusive, comprovar-se-á mediante documentos que a situação financeira do contribuinte não era boa, tanto que foi protestado várias vezes, bem como recorreu a financiamentos bancários para saldar seus débitos, fato que, por si só, já derruba a presunção de receitas omitidas.

Neste contexto, necessárias se fazem duas perícias: a primeira para se conhecer da possibilidade do contribuinte ter produzido tudo que os depósitos bancários refletem; e a segunda para demonstrar a existência de operações não tributáveis, que supostamente foram consideradas como receitas tributáveis.

Contesta, também, a multa aplicada, de 150%, pleiteando a sua redução para 75%, arguindo que a fraude não pode ser embasada tão-somente em uma presunção de omissão de receitas, sem qualquer prova substancial que confirme o seu evidente intuito. Cita, em defesa de seu argumento. Acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Requer, por fim, em síntese:

- a) seja acatada a preliminar de decadência, deduzindo-se do lançamento os valores referentes aos depósitos bancários realizados durante o ano de 1998 até o dia 24 de junho de 1999;**
- b) seja acatada a preliminar de prova ilícita, seja pela decisão judicial favorável, seja pela própria interpretação da legislação tributária, deduzindo-se do lançamento os valores cujos fatos geradores supostamente ocorreram nos anos de 1998,1999 e 2000 até 09/01/2001;**
- c) seja acatada a preliminar de irretroatividade das leis, deduzindo-se do lançamento os valores obtidos mediante a utilização dos instrumentos previstos na**

Lei n.º 10.174/01 e Lei Complementar n.º 105/01, de modo que a exigência fiscal continue, tão-somente, sobre os valores apurados após a data de 09/01/2001;

d) no mérito, seja reconhecida a ilegalidade do art. 42 da Lei n.º 9.430/96;

e) seja cancelado o auto de infração por embasar-se em norma ilegal;

f) alternativamente, que a base de cálculo do tributo supostamente devido seja obtida mediante o emprego do art. 284 do RIR/99;

g) seja reduzida em 50% a base de cálculo empregada, seja a obtida pelo critério do art. 284 do RIR/99 ou a proveniente do somatório de todos os depósitos, conforme o disposto no § 6º do art 8º do Decreto-lei n.º 1.648/78;

h) a redução da multa para 75%;

i) a produção de prova pericial, cujos profissionais e quesitos estão indicados às fls.783 e784;

j) a produção de prova testemunhal, cujas testemunhas estão arroladas à fl. 785;

k) a produção de prova documental e prazo para juntada, dos documentos também arrolados à fl. 785.

Não obstante os argumentos colacionados na impugnação, a decisão de piso manteve o lançamento. Por oportuno, transcrevo a ementa do respectivo Acórdão, a seguir:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1998 a 24/06/1999

Ementa: DECADÊNCIA. IRPF. AJUSTE ANUAL.

O direito de a Fazenda lançar o imposto de renda, pessoa física, devido no ajuste anual só decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos de procedimento doloso.

DECISÃO JUDICIAL. EFEITOS SOBRE O LANÇAMENTO.

Não há nos autos decisão judicial favorável ao contribuinte que possa obstaculizar a ação da Fazenda Nacional].

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESES DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

O crédito tributário regularmente constituído tem sua exigibilidade suspensa nos casos expressamente previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1998 a 09/01/2001

Ementa: IRRETROATIVIDADE DA LEI OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. RENÚNCIA TÁCITA AO RECURSO ADMINISTRATIVO.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física -IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000,2001, 2002

Ementa: PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

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

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações processualmente inatáveis.

PERÍCIA. LIMITES OBJETIVOS.

Destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, jamais podendo ser estendidas à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal.

JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a multa qualificada prevista na legislação de regência.

Lançamento Procedente

Cientificado, em 13/10/2004 (e-fls. 1806), o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, em 12/11/2004 (e-fls. 1828 e ss), reproduzindo os argumentos trazidos na sua impugnação dirigida à DRJ, alegando em síntese:

- Alega que a movimentação bancária decorreu da atividade rural, em especial a intermediação de suínos, entre produtores rurais e adquirentes, que não foram documentadas por negligência, admitida no Recurso Voluntário, aduzindo que *“Não existem outros documentos que discriminem operações decorrentes da sua produção rural. Somente com documentos de terceiros, perícia e testemunhos será comprovar as alegações do recorrente e consubstanciar sua ampla defesa”*.

- Assevera que a realização de diligência teria por objetivo, também, afastar o dolo, de modo a reduzir a multa qualificada, de 150%, para o patamar de 75%.
- Assevera que o acórdão recorrido omitiu-se em apreciar o pedido de perícia, requerendo a declaração de nulidade da decisão de piso. Não obstante discorra sobre os fundamentos dados pela Acórdão recorrida para negar o pedido de perícia, contestando-os, sob a justificativa da necessidade de obtenção de documentos, em poder de terceiros, necessários à comprovação dos créditos bancários.
- Questiona a aplicação da regra decadencial do inciso I do art. 173 do CTN, aplicada em face do fato da qualificação da multa de ofício, que entende inaplicável face à ausência de dolo, *“de modo que caducou o direito da Fazenda Pública de proceder ao lançamento dos fatos geradores supostamente materializados entre o ano de 1998 e a data de 24 de Junho de 1999, vez que o lançamento se deu em 24 de Junho de 2004”*.
- Requer seja excluída a qualificadora da multa de ofício.
- Requer a nulidade da decisão de piso e o retorno dos autos para novo julgamento, a ser realizado após a definição do processo judicial em que se discutiu a irretroatividade de Lei. Aduz, ainda, que referida decisão também é nula por contrariar decisão judicial em favor do sujeito passivo, pendente de decisão em embargos, o que entende não obstar o cumprimento da decisão judicial embargada.
- *“Requer, em preliminar, a declaração de nulidade do procedimento fiscal e do conseqüente lançamento por ter a fiscalização se utilizado de dados sigilosos do recorrente sem a devida autorização judicial e legal; ou, alternativamente, que o lançamento persista somente com base nos dados permitidos, posteriores à 09/01/2001”*. Colaciona doutrina e pertinente à matéria.
- No mérito, questiona a presunção de omissão de rendimentos decorrentes de créditos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da lei n.º 9.430/96, que reputa inconstitucional. Entende que tal dispositivo deve ser interpretado em harmonia como ordenamento jurídico, devendo ser considerado demais sinais exteriores de riqueza, em conformidade com o que estaria previsto no § 5º do art. 6º da Lei n.º 8.021/90, que estaria em pleno vigor.
- Sob o princípio da eventualidade, questiona a base de cálculo do tributo, sob o fundamento de que a legislação do imposto de renda desobrigaria as pessoas físicas de manter a guarda da documentação comprobatória dos créditos bancários, por não estar sujeito à escrituração contábil. Assevera que o art. 849 do RIR somente caracterizaria uma hipótese de presunção de omissão de receitas. Assevera que não caberia ao interprete da lei presumir uma base de cálculo exatamente a partir de uma hipótese de presunção. Assevera que, em havendo indícios de omissão de receitas, caberia ao fisco aplicar, por analogia, o disposto no art. 284 do RIR, que trata do arbitramento de receitas aplicável à apuração da base de cálculo do IRPJ.

- Sob o princípio da eventualidade, seja aplicado o disposto no §6º do art. 8º do Decreto-lei nº 1.648/78, de modo a considerar o lucro líquido no percentual de 50% da receita omitida.

Constatada a pendência de decisão judicial, afetando parte do crédito tributário lançado (períodos anteriores a 9 de janeiro de 2001), o julgamento foi convertido em diligência, conforme Resolução da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, às e-fls. 1988 e ss, com o seguinte propósito:

Assim, apesar de concordar com a decisão de primeira instância no sentido de que não há óbices à sequência processual administrativa, curvo-me à decisão deste E. colegiado que decidiu pela conveniência do processo retornar à unidade de origem para que seja apartada a parte não litigiosa na Justiça, considerando que a decisão em nível do E. Tribunal da 4ª Região foi no sentido de determinar a nulidade para a parte da exigência anterior a 9 de janeiro de 2001, enquanto a parte restante deve ter sequência processual normal. A fundamentação legal para esta posição decorre da ordem contida na decisão judicial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e da prevalência da Justiça sobre as decisões nas lides administrativas, por obediência aos princípios da legalidade e da universalidade da jurisdição, na forma do artigo 5º, II e XXXV, da CF/88.

Destarte, voto no sentido de que o julgamento seja convertido em diligência para que na unidade de origem proceda-se a separação do crédito tributário em processos distintos, conforme mencionado no início, devendo aquele portador da parte possível de ser atingida pela anulação posta por ordem da Justiça permanecer sobrestado na referida unidade até que haja trânsito em julgado da sentença judicial e definitividade da situação; aquele portador da parte restante do crédito tributário deve ter a sequência administrativa normal e retornar a esta Câmara para julgamento.

Em consequência, o crédito tributário pertinente aos períodos posteriores a janeiro de 2001 permaneceram controlados no processo administrativo fiscal nº 10925-000.975/2004-00; e o crédito tributário referentes aos períodos de apuração de 12/1998, 12/1999 e 12/2000 (vide extrato de e-fls. 2028) foram transferidos para o presente processo, que permaneceu sobrestado na unidade preparadora, no aguardo de decisão final da esfera judicial.

Conforme despacho de e-fls. 2164, de 01/09/2010, o processo retornou a esse colegiado para julgamento, face à decisão proferida no Recurso Especial e e-fls. 2094 e ss, que firmou entendimento no sentido da aplicação imediata do art. 6º da LC nº 105/2001. Consta dos autos, ainda às e-fls. 2168 e ss, decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 538641/SC (transitado em julgado) interposto pelo sujeito passivo em face do referido acórdão, confirmando a decisão do STJ.

Por oportuno, cumpre observar que a impugnação ofertada em relação ao crédito tributário mantido no processo nº 10925-000.975/2004-00, pertinente à matéria estranha o litígio judicial, foi julgada pelo acórdão nº 3301-00.138 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 03 de junho de 2009, que cancelou integralmente o crédito tributário mantido, referente aos períodos de 2001 e 2002, por unanimidade, no que diz respeito à exclusão da qualificadora da multa de ofício; e por maioria, quanto ao mérito. Observe-se que, nesses autos, foi realizada diligência, que, por aproveitar à análise do presente feito, em aplicação ao princípio da verdade material, transcrevo os respectivos trechos do Acórdão:

Após receber as informações acima, a autoridade fiscal elaborou as planilhas denominadas "Correspondência entre Depósitos Bancários e Receitas da Atividade Rural" -Anos 1998 a 2002 que segue em anexo.

ANO 1998	R\$159.152,30
----------	---------------

ANO 1999	R\$ 50.692,20
ANO 2000	R\$289.815,54
ANO 2001	R\$675.522,91
ANO 2002	R\$1.094.801,64

Ao elaborar a planilha acima o auditor fiscal esclareceu "que vários valores pagos pelas empresas Perdigão Agroindustrial e Chapecó Companhia Industrial de Alimentos depositados em contas-correntes do contribuinte não estão inclusos nestas planilhas, pois já haviam sido excluídos no procedimento fiscal inicial conforme planilhas as fls. 47/53".

Em face dos esclarecimentos fornecidos pelo auditor Fiscal, tem-se que os valores acima foram creditados na conta bancária do recorrente, pelas empresas adquirentes da produção, sem que os mesmos tivessem sido excluídos da base de cálculo dos depósitos bancários.

Voto

Paulo César Macedo Pessoa, Relator.

Não conheço da arguição de inconstitucionalidade, em aplicação ao enunciado da súmula CARF nº 2.

Conheço das demais matérias do recurso.

Preliminar. Nulidade.

O Recorrente argui nulidade da decisão de piso por não ter apreciado o pedido de perícia. Com efeito, essa tese não comporta acolhida, vez que o pedido de perícia foi analisado pelo Acórdão de piso, e indeferido, de forma fundamentada, verbis:

No que pertine à juntada de prova pericial, indefere-se o pleito do impugnante, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a seguir transcrito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art.28, in fine.

Perícias destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias, porém, estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal.

Assevera a defesa que a decisão recorrida seria nula, por deixar de observar decisão judicial, embora pendente de embargos. Com efeito, não vislumbro nulidade decorrente dessa fato, posto que as teses defensivas arroladas na impugnação ao auto de infração não foram integralmente submetidas à apreciação do poder judiciário; e sim, apenas a suposta irretroatividade do art. 6º da LC nº 105/2001, matéria essa que não foi objeto de decisão administrativa, justamente em face da concomitância com a esfera judicial. Apenas essa matéria não poderia ser decidida, administrativamente. Todas as demais questões deduzidas na impugnação, e decididas no acórdão de piso, não estão afetadas por nulidade alguma.

A defesa requer a nulidade do lançamento por ter a fiscalização se utilizado de dados sigilosos do recorrente sem autorização judicial. Com efeito essa tese também não merece

prosperar. Ocorre que a utilização de informações bancárias do sujeito passivo, ao teor do art. 6º da LC nº 105/2001, c/c art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, prescinde de autorização judicial. Além do mais, o sujeito passivo não logrou demonstrar que detinha título judicial apto a obstar a ação fiscal, não se configurando como tal decisão em sede de apelação, pendente de julgamento dos embargos. Do exposto, rejeito essa tese.

Da Multa de Ofício. Qualificadora.

Impõe-se a análise, desde já, da exasperação a multa de ofício, dada sua implicação na análise da arguição de decadência, em face de infração de omissão e rendimentos caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada, cujo fundamento assenta-se apenas na omissão dos rendimentos (vide e-fls. 1678 e ss). Aplica-se, no caso o disposto na Súmula CARF nº 25 *verbis*:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Do exposto, a multa exigida fica reduzida ao patamar de 75%.

Da Decadência.

Afastada a qualificadora da multa de ofício; considerando, ainda, que o sujeito passivo apresentou DIRPF, com antecipação parcial do imposto devido (vide demonstrativos de e-fls. 64 e 66), inaplicável a regra decadencial do art. 173 do CTN, dada a falta de comprovação de dolo, fraude ou simulação. Assim, a regra decadencial aplicável ao caso em análise é o § 4º do art. 150 do CTN, qual seja, 5 anos contados do fato gerador.

Em se tratando do lançamento do fato gerador anual do imposto de renda da pessoa física, aperfeiçoado em 30 de dezembro do ano-calendário, considerando, ainda, que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento em agosto de 2004 (e-fls. 108), reconheço a decadência em relação ao crédito tributário exigido no-calendário de 1998.

Da Diligência. Perícia.

Quanto ao requerimento de perícia, registro não vislumbrar factível o deferimento, de modo a suprir a confessada negligência do sujeito passivo em manter em boa ordem e guarda os documentos que supostamente comprovariam o exercício da atividade rural, conforme preceitua o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 8.023, de 1990; atividade essa arguida como origem dos créditos bancários que constituíram a infração de omissão de rendimentos, conforme determina o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Não obstante, referido pleito foi deferido no processo nº 10925.000975/2004-00, que tratou da parcela do crédito tributário exigida no mesmo auto de infração, referente aos períodos de apuração de 2001 e 2002 (parcela do crédito tributário não submetido a demanda judicial), em sede de julgamento do mesmo Recurso Voluntário, relevando destacar os seguintes excertos do respectivo Acórdão:

Após receber as informações acima, a autoridade fiscal elaborou as planilhas denominadas "Correspondência entre Depósitos Bancários e Receitas da Atividade Rural" -Anos 1998 a 2002 que segue em anexo.

Estas planilhas totalizaram os seguintes valores:

ANO 1998	RS 159.152,30
ANO 1999	RS 50.692,20

ANO 2000	RS 289.815,54
ANO 2001	RS 675.522,91
ANO 2002	RS 1.094.801,64

Ao elaborar a planilha acima o auditor fiscal esclareceu "que vários valores pagos pelas empresas Perdigão Agroindustrial e Chapecó Companhia Industrial de Alimentos depositados em contas-correntes do contribuinte não estão inclusos nestas planilhas, pois já haviam sido excluídos no procedimento fiscal inicial conforme planilhas as fls. 47/53".

Em face dos esclarecimentos fornecidos pelo auditor Fiscal, tem-se que os valores acima foram creditados na conta bancária do recorrente, pelas empresas adquirentes da produção, sem que os mesmos tivessem sido excluídos da base de cálculo dos depósitos bancários.

Do exposto, em homenagem ao princípio da verdade material, admito a exclusão dos créditos bancários comprovados em sede de diligência, com relação aos períodos de apuração objetos do presente processo, não atingidos pela decadência, a saber:

ANO 1999	RS 50.692,20
ANO 2000	RS 289.815,54

Por oportuno, registro que os créditos referidos acima são compatíveis com as receitas da atividade rural declaradas em DIRPF (receita bruta total de R\$ 905.887,32, em 1999; e de R\$ 1.810.547,19, em 2000, vide e-fls. 202 e 224).

Do Mérito

No mérito, a defesa alega que a movimentação bancária decorreria, integralmente, do exercício da atividade rural; questiona a presunção de omissão de rendimentos decorrentes de créditos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da lei nº 9.430/96, que reputa inconstitucional, na sua literalidade, requerendo lhe seja dada interpretação conforme como ordenamento jurídico; alega que a legislação do imposto de renda desobrigaria as pessoas físicas de manter a guarda da documentação comprobatória dos créditos bancários, por não estar sujeito à escrituração contábil; assevera que o art. 849 do RIR somente caracterizaria uma hipótese de presunção de omissão de receitas. Assevera que não caberia ao interprete da lei presumir uma base de cálculo exatamente a partir de uma hipótese de presunção. Assevera que, em havendo indícios de omissão de receitas, caberia ao fisco aplicar, por analogia, o disposto no art. 284 do RIR, que trata do arbitramento de receitas aplicável à apuração da base de cálculo do IRPJ.

Com efeito, essas alegações não comportam acolhida, seja por não caber a essa instância administrativa de julgamento apreciar arguição de inconstitucionalidade de dispositivo legal, matéria que não foi conhecida nesse voto, ou mesmo reduzir-lhe a eficácia, pela via da interpretação, para lhe esvaziar o sentido e o alcance definidos pelo legislador; seja pelo fato de que a base de cálculo do imposto foi apurada a partir de créditos bancários em relação aos quais o sujeito passivo, devidamente intimado, furtou-se a comprová-los, de forma individualizada, conforme preconiza as disposições do art. 42 da lei nº 9.430, de 1996.

A alegação de que estaria desobrigado de manter a guarda dos documentos comprobatórios dos créditos bancários, a par de violar diretamente o disposto na art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que instituiu esse dever jurídico; também colide com as normas pertinentes à tributação dos rendimentos originados da atividade rural (alegados como comprobatórios dos

créditos bancários), que obriga o sujeito passivo a manter em boa ordem e guarda os documentos comprobatórios das receitas e despesas (parágrafo único do art. 3º da Lei nº 8.023, de 1990; e § 1º do art. 18 da Lei nº 9.250, de 1995), de modo a justificar a tributação favorecida dessa atividade.

Assim, a confessada negligência do Recorrente em cumprir o seu dever, de manter a guarda dos comprovantes de receitas e despesas da atividade rural, não tem aptidão alguma para colocá-lo a salvo da exigência, e desconstituir a inversão do ônus da prova determinada pela referida legislação, em favor do fisco, cuja aplicação afasta quaisquer outras normas referidas pelo sujeito passivo.

Irrelevante, no caso, a alegação de que créditos bancários não constitui renda. Ocorre que tais créditos somente constituem renda, por presunção, ante a omissão do sujeito passivo em comprovar as respectivas origens, o que ocorreu no caso em análise, observadas as exclusões a serem feitas em face diligência já referida nesse voto.

Do exposto, rejeito a defesa de mérito, acolhendo, tão somente, a comprovação parcial dos créditos bancários, verificada em sede de diligência, a saber: R\$ 50.692,20, em 1999, e R\$ 289.815,54, em 2000.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da arguição de inconstitucionalidade; reconhecer a decadência em relação ao crédito tributário exigido no ano-calendário de 1998; rejeitar o pedido de diligência; rejeitar as preliminares; e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para par excluir, da base de cálculo do imposto, o montante de R\$ 50.692,20, em 1999, e de R\$ 289.815,54, em 2000; e reduzir a multa de ofício para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Paulo César Macedo Pessoa