



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10980.726942/2017-35  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-006.100 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** ANDERSON GIOVANI DA ROCHA MIGUEL E OUTRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

AUTUAÇÃO FISCAL. NULIDADE.

Não padecer de nulidade o auto de infração que tenha sido lavrado por agente competente e sem preterição do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada ou aquela decorrente de acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva inverte o ônus da prova, cabendo ao contribuinte aclarar a origem de tais valores mediante a comprovação de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito de crédito constituído pelo Fisco.

DILIGÊNCIA / PERÍCIA.

Incabível realização de perícia ou diligência para que a administração tributária junte aos autos provas que deveriam, por definição legal, em sede de inversão do ônus probatório, ser apresentadas pelo próprio contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. SELIC. SÚMULAS CARF Nº 2, 34 e 108.

As penalidades de ofício e moratória não se confundem. Sendo devida, no caso de lançamento de ofício, a penalidade no percentual qualificado de 150% quando constatada a movimentação de contas bancárias por interpostas pessoas.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de 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

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 10-63.096, exarado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, fl. 1355 a 1369, que analisou a impugnação apresentada contra Auto de Infração referente a Imposto sobre a Renda da Pessoa Física decorrente da constatação de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, decorrente de depósitos bancários de origens não comprovadas e acréscimo patrimonial a descoberto.

Por sua precisão e clareza, valho-me do relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância:

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 852 a 1303) referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dos anos-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015 no qual foi apurado imposto no valor de R\$ 3.675.848,77, acrescido da multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora, em decorrência de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Conforme Termo de Verificação do Procedimento Fiscal extraem-se os fundamentos da atuação.

1. A análise dos elementos obtidos no curso da ação fiscal no contribuinte e nas ações de diligência e fiscalização nas pessoas com quem manteve relações pessoais e profissionais demonstrou que, ainda que mantenha seu patrimônio e recursos em nome de terceiros, estes foram passíveis de identificação e foram direcionados a ele como real proprietário, beneficiário e contribuinte de fato.

2. Omissão de Rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas - Não encontra justificativa plausível a quitação de financiamento de imóvel de terceiro por pessoa jurídica cuja atividade principal é o comércio, indústria e exportação de madeira e posterior consideração de tal procedimento como empréstimo, sem a apresentação de documentação probatória.

3. Quando se coloca a pessoa do contribuinte como real adquirente do imóvel e proprietário da empresa participante, fica transparente a utilização de recursos da pessoa jurídica para a aquisição de bem no interesse da pessoa física.

4. Ficou caracterizada a simulação do negócio realizado buscando ocultar a pessoa de Anderson Giovani e a utilização de recursos provenientes de sua própria empresa para a aquisição de bem pessoal, o que, sem a devida comprovação documental, não pode ter outro enquadramento senão o de rendimentos recebidos sem vínculo empregatício.

5. Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada - O contribuinte, que reconheceu utilizar contas-correntes bancárias de terceiros para a movimentação de recursos financeiros, em todas as oportunidades em

que foi intimado a se manifestar, sempre se limitou a simples manifestações, sem apresentação de qualquer prova documental.

6. O conjunto de créditos verificados nas operações das contas-correntes utilizadas pelo contribuinte, das quais não comprovou origem por meio de documentação hábil e idônea, constituem a base de cálculo para a infração tributária prevista no artigo 42 da Lei 9.430/96.

7. Acréscimo Patrimonial a Descoberto - O acréscimo patrimonial se deu em função da movimentação dos recursos que transitaram nas contas-correntes bancárias utilizadas pelo contribuinte, sendo identificados pagamentos diretamente relacionados com a aquisição de bens.

8. Multa Qualificada - Restou comprovada a participação do contribuinte como mentor intelectual e principal beneficiário num contexto de pessoas físicas e jurídicas cujo intuito era ocultá-lo como real proprietário de bens, recursos e empresas do ramo de exportação de madeira.

9. O conjunto de condutas do contribuinte se torna mais grave quando se omite de apresentar documentação de bens em nome próprio e de terceiros, e sobre a movimentação de recursos que transitaram nas contas-correntes bancárias por ele utilizadas, tendo também se omitido de apresentar a declaração de imposto de renda pessoa física do ano-calendário 2015. Tal conduta evidencia a intenção de ocultar patrimônio e recursos (fraude), além de simulação de negócio constatada na aquisição de imóvel em nome de terceiro (simulação).

10. Diante de todos os elementos de prova, com base nas respostas fornecidas, documentos entregues, diligências realizadas e depoimentos coletados, ficou caracterizada a presença de dolo, mediante a prática de interposição fraudulenta na qual o contribuinte se utilizava de familiares, funcionários e amigos na intenção de se ocultar como real proprietário de bens e recursos.

11. Responsabilidade Solidária - Os fatos demonstrados no Termo de Verificação do Procedimento Fiscal comprovam que os atos praticados por Mauro Castorino, ex-funcionário, sócio e interposta pessoa de Anderson Giovanni da Rocha Miguel, foram cometidos com infração da lei.

12. O Sr. Mauro Castorino, ao não separar suas operações bancárias próprias daquelas do contribuinte, agiu em conjunto com este atuando na condição de infrator e, portanto, de sujeito passivo, devendo responder, conjunta e objetivamente, pelas decorrências tributárias de seus atos.

### **Da impugnação**

Anderson Giovanni da Rocha Miguel e Mauro Castorini, por seu procurador, apresentam a impugnação da exigência às fls. 1316 a 1349. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.

1. Preliminarmente - Alguns vícios maculam o processo, tornando-o nulo.
2. O relatório apresentado pelo Agente Fiscal não ilustra de fato a realidade de que se sucedeu desde o início do procedimento fiscalizatório.
3. Antes da lavratura do respectivo auto foram colhidas informações relevantes que contradizem as afirmações descritas na suposta irregularidade cometida e que não restaram consignadas no momento da lavratura do auto de infração, o que dificulta a produção de sua defesa, impondo-se a inépcia do auto.
4. Não concorda com a autuação, pois não foram observadas as informações e documentos que contrapõem a apuração perpetrada, de tal forma que a mesma não deve ser mantida.
5. Nos mais mezinhas princípios de processo, seja judicial ou administrativo, é assegurado o contraditório e a ampla defesa mas é lógico que somente será possível exercer esses direitos até constitucionalmente assegurados se sabido o que contraditar

ou do que se defender. Descrever fatos, não é apenas contar parte do ocorrido, mas explicitar exatamente o que aconteceu.

6. O antigo Conselho de Contribuintes, hoje denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tem reiteradamente promovido a anulação de autos de infração que não continham a descrição dos fatos.

7. Salutar a observação do art. 26, parágrafo 1º, inciso VI, da Lei nº 9.784/99. A alegação de nulidade absoluta pode ser levantada a qualquer tempo no processo administrativo.

8. Ainda, o artigo mencionado no auto de infração que ora ficou subentendido como infringido também não merece guarida, pois fundamentado de forma genérica. Nessa linha, a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes menciona a necessidade legal de se indicar o dispositivo legal infringido, sob pena de se decretar a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável, tendo em vista que impossibilita o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte.

9. Assim, é imperioso que as exigências de crédito tributário consubstanciadas no processo administrativo em epígrafe sejam anuladas, pois não houve a descrição exata dos fatos, bem como a indicação do dispositivo legal que ampara é genérica, conforme amplamente relatado na presente impugnação, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

10. Do Princípio da Razoabilidade Aplicado ao Regime do Processo Administrativo É do conhecimento de todos, que o regime adotado ao processo administrativo fiscal difere um pouco da maneira aplicada ao processo judicial, haja vista que neste se busca a verdade formal, enquanto naquele busca-se a verdade material.

11. É mister relevar que, muito embora seja da análise pessoal do agente fiscalizador, este também deve se pautar sempre aos princípios inerentes ao processo administrativo, o que de fato não ocorreu.

12. Mas nem por isso, quando ficar evidenciado em qualquer momento do processo administrativo fiscal que a pena aplicada está elevada excessivamente, o órgão fiscalizador quando provocado deverá necessariamente se manifestar quanto ao pleito, haja vista os princípios que norteiam o processo administrativo fiscal.

13. Um dos princípios que podem ser adotados ao presente caso, é o princípio da razoabilidade, que cada vez mais se busca identificar o limite da lei, que haverá de balizar o terreno onde deverá atuar a interpretação judicial. Assim, embora não se possa recusar ao juiz uma atividade criativa, para individualizar a norma genérica da lei, é imperativa sua submissão à ordem jurídica.

14. Hoje é indiscutível que o princípio da razoabilidade tem base constitucional, conforme o art. 5º, § 2º da CF, pois está implícito no sistema e, como tal, deve ser observado.

15. Dessa forma, a anulação do ato administrativo é a sanção utilizada para corrigir um ato irregular, baixado em desconformidade com a proporcionalidade ou razoabilidade, que devem estar obrigatoriamente presentes na atuação pública, com o intuito de sempre afastar os excessos injustificáveis, face ao princípio da razoabilidade previsto no artigo 2º, da Lei 9.784/99.

16. Da aplicabilidade do princípio da Verdade Material no presente caso A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal.

17. O princípio da verdade material é aplicável ao processo administrativo, na qual o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados. Portanto, em respeito a esse princípio, inerente ao processo administrativo, as razões trazidas deverão ser apreciadas, sob pena de não chegarmos à verdadeira elucidação dos fatos.

18. Do Direito - Na presente atuação, os argumentos preliminares confundem-se com o próprio direito, pois a lavratura do presente processo administrativo não deveria ter

ocorrido por ausência de previsão legal para tanto, não se vislumbrando as supostas irregularidades fiscais cometidas pelo Impugnante, o que determinou apuração indevida de contribuições a recolher, de tal forma que as exigências dos créditos tributários ora apontados não devem ser mantidas.

19. Da Aplicação dos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Legalidade na Autuação Administrativa A administração, por intermédio do Agente Fiscal, deve respeitar, antes de tudo, os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade na autuação administrativa.

20. Logo, deverá merecer censura o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar, conforme ocorreu no presente caso.

21. A autoridade pública tem o dever legal e moral, dentro do que rege o ordenamento jurídico, em atuar com respeito a proporcionalidade que deve ser vivenciada a sociedade, servindo de regra de interpretação para todo o ordenamento jurídico.

22. Importante ressaltar que tema da segurança jurídica é um direito fundamental e tem assento constitucional no princípio do Estado de Direito.

23. Diante de todas as razões expostas, e na afronta aos princípios constitucionais relatados, resta latente e imprescindível a nulidade do presente processo administrativo, decretando, por consequência, seu arquivamento.

24. Da ilegalidade da cobrança de multa agravada e juros de mora Na hipótese de manutenção da multa, o que não se espera, o ora Impugnante entende que o valor que se pretende aplicar, além de desarrazoado, se mantido, ofende aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

25. Não foi realizada a devida gradação da multa, contrariando expressamente os preceitos legais suscitados, o que revela a nulidade da multa que ora se impugna. Consoante demonstrativo do débito, verifica-se que foram aplicados valores exorbitantes a título de multa e juros de mora.

26. Foi duplamente punido pelas mesmas infrações e tal procedimento não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico e, via de consequência, os autos de infração consubstanciados no processo administrativo que ora se impugna não preenchem os requisitos legais, maculando-os de nulidade.

27. A cobrança de multa agravada caracteriza-se em multa confiscatória, em razão do montante excessivo diante da "suposta" infração tributária, totalmente execrada em nosso sistema.

28. A sanção tributária, como qualquer outra sanção, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, tão somente estimular o pagamento correto e pontual dos tributos, sob risco de sua oneração, não podendo nunca ser utilizado como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado.

29. Tanto a instituição de tributos como a previsão de multas devem conformar-se não apenas ao princípio da legalidade, mas também aos demais princípios, sob pena de invalidade. Não é o fato de a multa estar prevista em lei que dispensa a análise da validade do dispositivo.

30. Assim, temos bastante claro que a multa em apreço caracteriza-se pela negação do princípio da gradação da penalidade, segundo o qual a mesma deve ser dosimetrada, levando-se sempre em conta a natureza e as circunstâncias da infração.

31. No caso, o montante da multa exigido, conduz ao confisco tributário, que a Constituição Federal veda. Esta vedação, por ser norma constitucional, não pode ser desconhecida pela Administração Pública, nem ofendido pela legislação ordinária invocada, principalmente porque o servidor público não é obrigado a cumprir normas ilegais ou leis inconstitucionais (Inteligência do artigo 116, I e III dos Estatutos, Lei 8.112/90)

32. É certo que a desproporção entre o desrespeito à norma tributária (não pagamento do tributo) e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, caso seja fixada em percentual superior ou próximo ao do tributo, fato que contraria ao disposto no inciso IV do art. 150 da CRFB/88.

33. Como vemos, impõe-se afirmar a inconstitucionalidade da multa imposta no auto de infração objeto do processo administrativo lavrado em decorrência do MPF em epígrafe, por ter caráter confiscatório e, portanto, malferir o disposto no inciso IV, do artigo 150, da Lei Maior.

34. Diante do acima mencionado, resta demonstrada a ilegalidade da incidência dos juros moratórios e da multa agravada, pelo que, desde já, requer-se sejam os mesmos desconsiderados, na eventualidade de Vossa Senhoria concluir por eventuais valores devidos pela Impugnante.

35. Do *Bis in Idem* Por *bis in idem*, geralmente se entende a dupla tributação, por um mesmo ente federativo, de um determinado fato, seja mediante adicionais previstos de forma técnica, seja por meio de tributos distintos. Daí diferenciá-lo da *bitributação*, caracterizada pela instituição de tributos idênticos por entes tributantes diversos.

36. Sem embargo, é válido conceber o *bis in idem* num sentido mais amplo, de dupla ou múltipla tributação de determinado fato ou de uma mesma manifestação de capacidade contributiva. Neste sentido, ele abrange as hipóteses de bitributação e também outras, de tributação sucessiva no tempo. Já na esfera sancionatória, onde é reconhecido como um princípio fundamental há muito tempo, pode ser compreendido como a proibição de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na fixação da sanção.

37. E é justamente por não se mostrar razoável, sob pena de ofensa ao postulado do "*non bis in idem*", considerando que o Ilustre Fiscal não relevou para fins de autuação a penalidade que fora imposta e encontra-se sob discussão nos Processos Administrativos nºs 10980-722.103/2017-48 e 10980-722.100/2017-12 lavrado em face da empresa LEGNO TRADE INDUSTRIA, COMERCIO E EXPORTACAO DE MADEIRA LTDA., uma vez que a referida empresa é mencionada em diversas operações para justificar a penalidade imposta e vertida no auto de infração objeto do processo administrativo em epígrafe.

38. Do pedido - Diante do exposto, restando comprovada a plausibilidade do direito da impugnante, requer seja recebida a presente impugnação, declarando-se a nulidade e/ou improcedência dos lançamentos e/ou exigências dos créditos tributários ora consubstanciados no processo administrativo em epígrafe, em virtude dos argumentos acima expendidos e pela total lisura dos procedimentos adotados pela ora Impugnante.

#### **Transferência para julgamento**

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013) e no art. 2º da Portaria RFB nº 1006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013) e conforme definição da Coordenação-Geral do Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, o presente e-processo foi encaminhado para esta DRJ/POA/RS para julgamento.

No julgamento da impugnação, acordaram os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, em razão das conclusões abaixo sintetizadas:

#### **Preliminar – Nulidade**

(...) No processo administrativo fiscal, o cerceamento do direito de defesa resulta de despachos e decisões. Assim, não pode ocorrer previamente à lavratura de atos ou termos, entre os quais se inclui o auto de infração. Após a lavratura do auto de infração e de sua ciência é aberto o prazo para o contribuinte impugnar a exigência fiscal, sendo-lhe proporcionado devidamente o contraditório e a ampla defesa, pois, é só com a

impugnação do auto de infração, que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela. (...)

Desta forma, não há que se falar em nulidade da autuação em pauta, haja vista que o direito ao contraditório e a ampla defesa foram preservados.

#### **Preliminar - Inconstitucionalidade/Ilegalidade**

(...) As questões relacionadas aos princípios constitucionais não podem ser analisadas pelo julgador da esfera administrativa. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. As autoridades administrativas, enquanto responsáveis pela execução das determinações legais, devem sempre partir do pressuposto de que o legislador tenha editado leis compatíveis com a Constituição Federal e Código Tributário Nacional. (...)

Ainda, os interessados argumentam que no processo administrativo impera a busca pela verdade material: De fato, no processo administrativo fiscal deve-se sempre buscar a verdade material.

No entanto, ao contrário do que afirma o autuado em sua peça impugnatória, a fiscalização empenhou enorme esforço e tempo para apurar a verdade material dos fatos. E nesse sentido foi que levou em conta todos os documentos e esclarecimentos apresentados e ainda efetuou diversas diligências, visando à correta apuração dos fatos geradores de imposto de renda, conforme comprovam as diversas Intimações Fiscais levadas à efeito.

#### **Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, acréscimo patrimonial a descoberto, omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não controlada**

(...) Meras alegações desprovidas de provas não tem o condão de alterar o ato administrativo devidamente motivado, pois este goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, cabendo ao contribuinte a obrigação de comprovar e justificar o que alega.

#### **Multa Qualificada**

(...) Conclui a fiscalização que a conduta adotada pelo contribuinte revelou a intenção de ocultar patrimônio e recursos (fraude), além de simulação de negócio constatada na aquisição de imóvel em nome de terceiro (simulação).

Não se trata, portanto, de uma simples omissão de rendimentos, pois ficou caracterizada a presença de dolo, mediante a prática de interposição fraudulenta na qual o contribuinte se utilizava de familiares, funcionários e amigos na intenção de se ocultar como real proprietário de bens e recursos.

#### **Bis in idem**

O *bis in idem*, no direito tributário, ocorre quando o mesmo ente tributante cobra mais de um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador.

Assim, não cabe a alegação de *bis in idem* em relação a sujeitos passivos diferentes, no caso, a pessoa jurídica – All Log Tecnologia e Consultoria em Logística Ltda. E a pessoa física – o contribuinte.

#### **Jurisprudências e Doutrinas Citadas**

(...) No que se refere às doutrinas transcritas, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

#### **Responsabilidade Solidária**

Mauro Castorino apresentou impugnação em conjunto com o contribuinte Anderson Giovani da Rocha Miguel questionando o crédito tributário e a multa, não se manifestando em relação à responsabilidade a ele atribuída.

Cientes do Acórdão da DRJ o contribuinte, em 12 de novembro de 2018 (fl. 1376), e o responsável solidário, em 12 de dezembro de 2018 (fl. 1380, ainda inconformados, ambos formalizaram, conjuntamente, o Recurso Voluntário de fl. 1383 a 1405, em 11 de dezembro de 2018, no qual apresentaram as razões que entendem justificar a reforma das conclusões do julgador de 1ª Instância, as quais serão detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

### PRELIMINARES

#### Do Princípio da Razoabilidade Aplicado ao Regime do Processo Administrativo Fiscal

Insurge-se a defesa contra a conclusão da DRJ, sob o argumento de preclusão, acerca da impossibilidade de busca de elementos via diligência, afirmando que *o simples fato do ilustre auditor fiscal não ter realizado a devida diligência para se buscar a verdade dos fatos alegados, apesar de ter havida expressa solicitação nesse sentido, poderá esta ser debatida em segunda instância se considerada excessiva nos termos apresentados pela Recorrente, em face do princípio da razoabilidade que norteia o processo administrativo fiscal.*

No presente tópico, a defesa trata do princípio da razoabilidade tangenciando um indeferimento de diligência que não ficou claramente evidenciado na decisão recorrida. Tampouco há evidências claras de tal pedido na impugnação.

Sobre a questão da juntada de provas ou pedido de diligências, mister relembrarmos o que diz o Decreto 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (...)

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, observando o disposto no art. 28, in fine. (...)

Como dito, o contribuinte não junta aos autos nenhum documento e não aponta os motivos que justificariam a conversão do julgamento em diligência para obtenção de elementos importantes para a compreensão dos fatos dos quais resultaram o lançamento.

Não se identifica, com clareza, na peça impugnatória ou na recursal, um efetivo pedido de diligência que atenda aos requisitos acima elencados, razão pela qual sobre ele não houve uma manifestação expressa da DRJ e, da mesma forma, não merece deste Relator.

Se a manifestação da defesa sobre diligência está relacionada à atuação da Autoridade lançadora, esta não encontra amparo no que consta dos autos. Nota-se que o trabalho desenvolvido no curso do procedimento fiscal não se limitou ao próprio contribuinte, mas se estendeu a terceiros envolvidos, sempre intimando o fiscalizado a se manifestar sobre as informações obtidas com estes que, frise-se, na grande maioria das vezes, foram corroboradas pelo próprio contribuinte autuado. Ademais, estando a insurgência relacionada a uma eventual falha na constituição do crédito tributário, seria tema de mérito e como tal, terá o momento oportuno para ser analisada neste voto.

Por outro lado, assim dispõe a Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, não caberia parar o rito processual para uma busca genérica e às escuras de informações que viessem a ensejar alguma modificação no lançamento. Portanto, não tendo o contribuinte apresentado elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública constituir o lançamento que pudessem justificar a conversão do julgamento em diligência, não há de se falar em nulidade da decisão recorrida, tampouco em afronta ao Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de bom-senso aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas que o seu espírito. Não obstante, não foi apontado pela defesa qualquer elemento que, de forma inequívoca, tenha constituído ato desarrazoado.

### **Da Aplicabilidade do Princípio da Verdade Material no Presente Caso**

Neste tópico, a defesa traz considerações sobre o Princípio da Verdade Material, afirmando que esta corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal, apontando ainda, e neste ponto sob amparo de boa doutrina, que, ao se aplicar a norma, deve-se ter a cautela para não se impor carga tributária maior do que a efetivamente devida, o que poderia inviabilizar a atividade desenvolvida, em claro desprestígio ao comando Constitucional da livre iniciativa, da capacidade contributiva, etc.

Sustenta que o Princípio da Verdade Material é aplicável ao processo administrativo e que o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos nos autos, já que *tem mais liberdade do que o juiz, pois está autorizado a receber e levar em conta qualquer elemento de prova que tenha chegado ao seu conhecimento*.

Alega a defesa que teve acesso ao laudo das contas bancárias realizado pelo DITEC – Instituto Nacional de Criminalística da Polícia Federal que abre divergência aos valores apontados pela fiscalização.

Sobre a matéria, assim se manifestou a decisão recorrida:

Ainda, os interessados argumentam que no processo administrativo impera a busca pela verdade material: De fato, no processo administrativo fiscal deve-se sempre buscar a verdade material.

No entanto, ao contrário do que afirma o autuado em sua peça impugnatória, a fiscalização empenhou enorme esforço e tempo para apurar a verdade material dos fatos. E nesse sentido foi que levou em conta todos os documentos e esclarecimentos apresentados e ainda efetuou diversas diligências, visando à correta apuração dos fatos geradores de imposto de renda, conforme comprovam as diversas Intimações Fiscais levadas à efeito.

Foi realizado um incessante trabalho de busca da verdade material dos fatos, oportunizando, após cada análise dos elementos carreados aos autos, os esclarecimentos e/ou comprovações complementares.

Como se vê, a decisão recorrida reconhece que, no processo administrativo deve-se buscar a verdade material, mas não se pode esperar que ocorram buscas adicionais se não há evidências que maculem a verdade evidenciada nos autos.

O procedimento fiscal buscou, no caso concreto, exatamente aproximar a realidade factual e a sua representação formal. Nota-se, com clareza, que a partir de movimentações financeiras, dispêndios, compras e alienações, embora formalmente tais operações tenham sido camufladas por negócios inexistentes ou pessoas interpostas, a fiscalização logrou êxito em identificar sua essência e atribuiu os efeitos tributários que entendia aplicáveis. Naturalmente, no caso de discordância do autuado quanto às conclusões da fiscalização, são temas, mais uma vez de mérito, nele incluído o citado Laudo da Polícia Federal, que é tema a ser tratado a seguir.

Assim, rejeito a preliminar.

### **DO MÉRITO**

**Do fato novo. Do laudo das Contas Bancárias Realizado pelo DITEC – Instituto Nacional de Criminalística da Polícia Federal. Dos valores apontados de maneira divergente à fiscalização.**

No tema, inicia a defesa com algumas considerações relacionada ao direito penal, pontuando que, para que seja configurado o crime em comento, é importante que o agente tenha agido com dolo.

A seguir, passa o recurso a tratar de competências para instituição de tributos, características da tributação sobre a renda, definições da Ciência Contábil, tudo para concluir:

- que nem toda aquisição de bem ou direito se caracteriza como renda;
- só há acréscimo patrimonial se ocorrer incorporação de riqueza nova ao patrimônio já existente;
- que o legislador ordinário não pode descrever como hipótese de incidência do IR riqueza que não seja nova e que não se releve em valores líquidos;
- que, diante das conclusões do Laudo elaborado pela Polícia Federal, o Auto em discussão encontra-se eivado de vícios de erro substancial, inviabilizando por completo a manutenção de sua cobrança;
- que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem elabore planilha excel confrontando as movimentações financeiras dos recorrentes, em especial os valores lançados no auto de infração que ora se discute.

Sintetizadas as razões da defesa neste tema, cumpre ressaltar que o presente processo não imputa crime algum ao recorrente, ainda que eventualmente possa ter ocorrido Representação Fiscal para fins Penais a quem tem competência legal para propor a denúncia. Remanesce para a discussão apenas a questão da ocorrência de dolo a justificar a qualificação da penalidade de ofício, mas tal questão é tema autônomo e será adiante tratado.

No que se relaciona aos argumentos de que a tributação deve incidir exclusivamente sobre riqueza nova ou que nem todas as aquisições correspondem a despesas, nos termos do art. 43 da Lei 5.172/66 ( CTN), o Imposto sobre a Renda incide sobre o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e também sobre os demais acréscimos patrimoniais. Mas não se confunde, no caso da pessoa física, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou mesmo o acréscimo patrimonial, com acumulação de riqueza, sob pena de ficarem fora do alcance da tributação todos aqueles que gastam tudo o que conseguem produzir.

No caso da pessoa física, a alegada tributação de valores “líquidos” pelo recorrente é efetuada no Ajuste Anual, onde, nos exatos limites da legislação, valores são excluídos da base de cálculo do tributo, para que este não corrompa uma de suas facetas mais nobres e, no lugar de ser instrumento de redução de desigualdade social, acabe por agravá-la.

Desta forma, como as exclusões da base de cálculo do tributo já foram consideradas pelo contribuinte em seus ajustes anuais, conclui-se que o rendimento omitido deve ser integralmente submetido à tributação, com a ressalva de que outro poderia ser o desfecho se optasse o contribuinte por aclarar a origem e a natureza de tais valores mediante a comprovação de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito de crédito constituído pelo Fisco.

Tanto é assim que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou, uniforme e reiteradamente sobre este tema, tendo sido editada Súmula, de observância obrigatória, nos termos do art. 72 do RICARF, cujo teor destaco abaixo:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada

Quanto a eventuais divergências entre as conclusões da Fiscalização e de Laudo emitido Instituto de Criminalística da Polícia Federal (fl.s 1407 e ss), este juntado apenas em sede recursal, além da defesa não ter apresentado detalhamento de suas razões quanto às alegadas divergências de valores, o objeto da fiscalização não coincide integralmente com o que foi apurado no procedimento policial. No presente processo foram avaliadas movimentações financeiras, dispêndios, compras e alienações do contribuinte pessoa física, em conta própria ou em conta mantida por interpostas pessoas. Já na manifestação pericial em tela, a questão envolve tantas outras pessoas físicas e jurídicas e tem lastro na investigação de transações de importação e exportação.

Como dito alhures, caberia ao contribuinte apresentar elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública constituir o lançamento que pudessem justificar a conversão do julgamento em diligência, mas a defesa não aponta nenhum desses elementos, limitando-se a, de forma genérica, solicitar diligência para que o Fisco faça o que lhe caberia fazer.

Assim, corretos o lançamento e a decisão recorrida, razão pela qual indefiro o pedido de perícia e nego provimento ao recurso voluntário neste tema.

#### **Da Ilegalidade da Cobrança de Multa Agravada e Juros de Mora**

Apegando-se, mais uma vez em premissas relacionadas aos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade, a defesa sustenta que não foi realizada a devida gradação da multa pelo Agente fiscal, que teria se limitado a aplicar valores exorbitantes a título de multas e juros.

Sustenta que os recorrentes foram duplamente punidos pela imposição de multas e juros sobre as mesmas infrações e tal procedimento não encontra respaldo no ordenamento jurídico vigente, alegando, ainda, *que a cominação da multa deve ser adequada à busca do fim pretendido, necessária para atingi-lo e, ainda ser proporcional.*

Após considerações e citações doutrinárias e jurisprudenciais, conclui que afirmando *a inconstitucionalidade da multa imposta nos autos de infração objeto do processo administrativo em epígrafe, por ter caráter confiscatório e, portanto, malferir o disposto no inciso IV, do artigo 150, da Lei Maior.*

Sobre o tema, entendo desnecessárias maiores considerações tanto dos argumentos da defesa quanto deste Relator, pois as penalidades de ofício imposta nos autos, bem assim a incidência de juros de mora estão previstas na Lei 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como se vê, sempre que houver lançamento de ofício nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata a multa aplicável é a de 75%, independentemente da ocorrência de dolo, o qual deve se evidenciar apenas nos casos de qualificação deste mesma penalidade de ofício, pela duplicação do percentual, que passa a ser de 150%.

No caso dos autos, embora a questão não tenha sido diretamente atacada pela defesa, a conduta dolosa a justificar a qualificação da penalidade de ofício é evidente e reconhecida pelo próprio contribuinte, o que, por si só, justifica a medida excepcional aplicada pela fiscalização, é o que se despreende da Súmula Carf nº 34, que assim dispõe:

#### **Súmula CARF nº 34**

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Por sua vez, não há de se confundir multa moratória com a penalidade de ofício. A primeira visa punir a inadimplência daqueles que, espontaneamente, apuram e declaram o tributo devido, deixando apenas de recolher o tributo devido no prazo estipulado pela legislação. Por outro lado, a penalidade de ofício, mais severa, é claro, visa penalizar os casos como o que se discute no presente processo, no qual, em procedimento de ofício, apura-se diferença de imposto ou contribuição decorrentes de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata.

Sobre a possibilidade deste Conselho avaliar a conformidade de preceitos legais em vigor aos termos da Constituição Federal, bem assim sobre incidência de juros sobre a multa de ofício, é tema sobre o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmulas de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### **Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário neste tema.

**Conclusão:**

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo