



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.722718/2012-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.576 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrente ERCIO FUNCK
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos são de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO (APD). OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

O acréscimo patrimonial não comprovado pelo contribuinte, por presunção leal, caracteriza-se rendimento tributável sujeito a apuração mediante lançamento de ofício.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando tributo a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora. Contudo, ditos acréscimos moratórios passam a incidir sobre referida penalidade tão somente a partir do respectivo vencimento sem o correspondente recolhimento.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL. DESCUMPRIMENTO. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA.

A autoridade fiscal tem a obrigação de qualificar a multa de ofício aplicada quando evidenciada a existência de dolo, fraude ou simulação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro. Ausente a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto.

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância (Acórdão nº 10-43.874 - proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), transcritos a seguir (processo digital, fls. 93 e 94):

A autuação teve origem na variação patrimonial a descoberto. O contribuinte adquiriu dois terrenos, no valor de R\$ 190.000,00, sem respaldo de rendimentos declarados/comprovados. Não apresentou documentação hábil e idônea para comprovar a origem dos recursos utilizados para aquisição dos dois terrenos em 08/08/2007.

O contribuinte apresentou impugnação de fls. 54/63 alegando, em preliminar, nulidade da autuação por vício insanável.

No mérito, afirmou que em 07/05/2005, firmou contrato de prestação de empreitada para edificação comercial/residencial pelo valor de R\$ 140.000,00 e, em 01/02/2006, outro contrato de prestação de serviços de empreitada pelo valor de R\$ 54.000,00, cujo último pagamento ocorreu em dezembro de 2006.

Esclareceu que somente os rendimentos da atividade rural foram consumidos no ano de 2006 para sustento de sua família. Os rendimentos da atividade urbana (de 2005 e 2006) “foram poupados e guardados nas dependências de sua residência particular” (sic).

Afirmou que a boa-fé do contribuinte deve ser presumida e a má-fé comprovada pela autoridade fiscal, os rendimentos de R\$ 194.000,00 recebidos durante o ano de 2006 foram utilizados em espécie na data de 08/08/2007 para o pagamento dos R\$ 190.000,00 relativos à aquisição dos dois terrenos da pessoa jurídica. Por esse motivo deve ser anulada a presunção legal relativa ao acréscimo patrimonial a descoberto em questão.

Adiante, afirmou ser incabível a aplicação da multa qualificada por não ter ocorrido nenhuma das premissas que definem as condutas ilícitas afirmadas pela fiscalização.

Contestou a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(Grifo no original)

.Julgamento de Primeira Instância

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 92 a 102):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando nos autos as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos (tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte), à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação.

NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizada a omissão dos recursos que serviram para o acréscimo patrimonial, cabível a qualificação da multa de ofício lançada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA QUALIFICADA.

A multa qualificada que não for recolhida dentro dos prazos legais previstos, está sujeita à incidência de juros de mora.

Impugnação Improcedente

(Grifo no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentos da impugnação, no qual, adita a nulidade da decisão de origem, em seu entendimento, por ausência de motivação (processo digital, fls. 111 a 128):

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 18/06/2013 (processo digital, fl. 105), e a peça recursal foi interposta em 16/07/2013 (processo digital, fl. 111), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Nulidade da decisão recorrida**

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação do Recorrente no sentido de ter sucedido cerceamento de defesa sob o pressuposto de haver erro na valoração das provas. Até por que o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Ademais, como se verá em tópico próprio, as diligências e perícias não se prestam para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação

Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo. É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS

21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No entanto, conforme art. 60 do mesmo Decreto, eventuais falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importe forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Mérito

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A variação patrimonial a descoberto traduz excesso de aplicações sobre origens não comprovadas pelo contribuinte, apurada mediante fluxo de caixa mensal, traduzindo-se omissão de rendimento legalmente presumida, consoante dispõem os arts. 1º a 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, nestes termos:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90) (Vide ADIN 5422)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Assim entendido, vale contextualizar os fatos sob apreciação, o que se faz por meio dos excertos do Termo de Verificação Fiscal ora transcritos (processo digital, fls. 46 e 47):

O contribuinte declara em sua resposta, que comprou de Armando José Kipper e Filhos Empreendimentos Imobiliários Ltda., dois terrenos por R\$190.000,00, conforme contrato de compra e venda datado de 08/08/2007. Afirma também que vendeu um dos terrenos a Thiago Josué Lawisch por R\$ 100.000,00 em 09/01/2012.

2. DILIGÊNCIA EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO

Com o intuito de confirmar a declaração prestada pelo contribuinte, foi efetuada diligência junto a empresa supra citada.

2.1 ARMANDO KIPPER E FILHOS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIO LTDA

A empresa foi intimada através do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de Documentos de 29/05/2012, a apresentar os livros Diário e Razão do ano de 2007. A mesma tomou ciência em 08/09/2012, conforme AR.

Atendendo ao solicitado remeteu os livros Diário e Razão de 2007, foi tirado cópia pela fiscalização das fls.006 do livro Diário nº 0002(cópia anexa ao presente relatório) onde consta lançado em 08/2007 na conta 1.1.10.100.1 — Caixa Geral o recebimento de R\$ 190.000,00, por parte da empresa e na mesma data na conta 1.1.20.100.100 no nome de Ércio Funck, o pagamento efetuado conforme recibo no valor de R\$ 190.000,00.

3. DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Após a auditoria nos documentos apresentados pelo contribuinte, procedeu-se à lavratura do Termo de Intimação Fiscal, datado de 25/09/12, onde se intimava o seguinte:

1. Justificar porque não entregou a declaração de IRPF ano base 2007.
2. Apresentar a origem dos recursos que deram condições a aquisição de bens imóveis no valor de R\$ 190.000,00, em 08/08/2007.

O contribuinte tomou ciência em 15/10/2012. Respondeu por escrito no dia 22/10/2012 ao Termo de Intimação Fiscal:

Quanto ao item 1, respondeu que não se enquadrava nos valores de renda exigidos para fazer a declaração do IRPF.

Quanto ao item 2, o contribuinte não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados para aquisição dos dois terrenos adquiridos em 08/08/2007.

(Grifo no original)

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Preliminar de nulidade:

Inicialmente, o autuado alega nulidade da autuação visto que, a seu juízo, “a confecção do instrumento (auto de infração) deve ser no domicílio do contribuinte”.

Sem razão o autuado. Trata-se de interpretação equivocada do texto legal. A indicação de que o Auto de Infração deva ser lavrado no local da verificação da falta não impede que seja lavrado na própria Repartição como ocorreu no caso em exame.

Acerca da nulidade, o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências, prevê:

“Art.59 – São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

O citado texto legal especifica como hipóteses de nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, as quais não se aplicam ao presente procedimento fiscal.

Examinando o presente processo, observo que tanto o Auto de Infração quanto as Intimações Fiscais estão embasados na legislação tributária pertinente, citada expressamente em todos os documentos emitidos, os quais foram expedidos por pessoa e autoridade competentes para tal; que o contribuinte foi devidamente intimado e foi cientificado do Auto de Infração lavrado, resguardando-lhe os prazos legais para apresentar os esclarecimentos solicitados pelo Fisco e a impugnação ora apreciada;

que o processo se encontra instruído com todas as peças indispensáveis, cujos requisitos correspondem à perfeita descrição exigida pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 alterado pela Lei nº 8.748/93.

Veja-se o que determina o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Uma vez formalizado o crédito tributário pelo lançamento, é facultado ao contribuinte aceitá-lo ou discordar da exigência, instaurando-se, no último caso, a fase litigiosa do procedimento.

Observe-se que no auto de infração, o contribuinte é intimado a recolher ou impugnar o débito apurado. A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não lhe foi cerceado.

Por outro lado, nada há que demande o saneamento previsto no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Pelo que consta dos autos, não se verificam irregularidades, incorreções nem omissões que prejudiquem a compreensão do lançamento e a elaboração pelo contribuinte de sua defesa. Além dos dispositivos que regem a matéria, na peça contestada consta que a infração decorre de “acréscimo patrimonial a descoberto” conforme demonstrado nos autos.

Com efeito, ao interessado foi dado saber quais cominações lhe foram imputadas e o enfrentamento das questões na impugnação denota a sua completa compreensão.

A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não foi cerceado. Nela, o autuado refuta o lançamento, revelando conhecer as acusações que lhe foram imputadas e os elementos nas quais se baseiam.

Assim sendo, a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, não tendo como se enquadrar o lançamento em exame nas disposições contidas no precitado artigo.

Deve ser esclarecido ainda que o lançamento está revestido de todas as formalidades exigidas no art. 10 do Decreto 70.235/72.

Diante disso, rejeito a preliminar arguida.

Do acréscimo patrimonial a descoberto:

A tributação de acréscimo patrimonial a descoberto está amparada pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 1988, a seguir transcritos:

“Art.2º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art.3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

*§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, **assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.***

.....

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (grifei)."

Acrescente-se, ainda, à legislação retrocitada, o disposto no art. 55, inciso XIII do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), in verbis:

"Art. 55 – São também tributáveis (Lei nº 4.506/64, art. 26, Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430/96, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, 3º, inciso I):

.....

XIII – as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

.....

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86."

Assim, o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é uma presunção legal de omissão de rendimentos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas o acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos tributáveis na declaração, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou definitivamente. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa.

Ao impugnante cabia, portanto, refutar a presunção contida na lei, pois a previsão legal em favor do Fisco **transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação**, mediante a comprovação da origem dos acréscimos patrimoniais verificados. Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais – **o contribuinte é quem deve demonstrar** que o acréscimo patrimonial é originário de rendimentos tributáveis na declaração, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de forma definitiva.

Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. De Plácido e Silva assim definiu a presunção juris tantum, em seu "Vocabulário Jurídico":

PRESUNÇÃO 'JURIS TANTUM'. É a presunção condicional ou relativa, também denominada de simples. E é apelidada de 'tantum', porque prevalece 'até que se demonstre o contrário'. E a destruição dela não cabe a quem a tem em seu favor por determinação legal, mas aquele que não a quer ou não se conforma com a sua determinação.

Ainda, ao discorrer sobre a presunção condicional, o autor ensina:

"...As 'presunções condicionais', dizem-se, por isso, 'relativas', sendo ainda chamadas de 'presunções juris tantum' ...Apenas se distinguem das 'juris et jure', porque admitem prova em contrário, embora dispensem do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram. Mas para que outra prova as destrua, necessário que seja 'plena' e 'líquida.'" (Grifo do original)

Acrescente-se, ainda, para corroborar o tema, a lição de José Luiz Bulhões Pedreira, in Imposto de Renda Pessoa Jurídica, JUSTEC:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (Grifei).

Este também é o entendimento do Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como bem exemplifica o Acórdão CSRF nº 01-0.071, do qual se destaca o seguinte trecho:

*O certo é que, cabendo ao fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, **não cabe ao fisco infirmar a presunção**, sob pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece-me elementar que **a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto**. No caso, o contribuinte.(Grifei).*

Portanto, é a própria lei definindo que os acréscimos patrimoniais, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não, meros indícios de omissão. Logo, a presunção em favor do Fisco transfere ao impugnante o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos referidos incrementos patrimoniais.

Deveria, portanto, o interessado, na fase de instrução ou mesmo na impugnatória, ter comprovado, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem desses acréscimos, conforme disposto no art. 16, III e 4º, que foi acrescido ao artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, pelo artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **provas que possuir**;*

(...)

*§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.”
(Grifei)

Em sua impugnação, apesar de toda a legislação retrotranscrita lhe impor o ônus de comprovar a origem dos acréscimos patrimoniais, o interessado não apresentou quaisquer documentos hábeis ou mesmo outros meios de prova que demonstrassem que os incrementos patrimoniais tiveram origem em rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou de tributação exclusiva na fonte ou de forma definitiva.

O autuado afirma ter auferido R\$ 140.000,00 no ano-calendário de 2005 e R\$ 54.000,00 em 2006, decorrentes de contratos de prestação de serviços. Adiante esclarece que "... somente os rendimentos da atividade rural foram consumidos no ano de 2006, bastando para sustentação da família. Por conseguinte, no mesmo ano, os rendimentos da atividade urbana no valor de R\$ 194.000,00 foram poupados e guardados nas dependências de sua residência particular".

Nos anos-calendário de 2005 e 2006, o autuado entregou Declaração de Anual de Isento.

Se efetivamente tivesse recebido R\$ 140.000,00 em 2005, deveria ter apresentado Declaração de Ajuste Anual-DAA, informando os rendimentos recebidos, tanto da atividade urbana quanto da atividade rural que diz exercer, sujeitando-se a tributação aplicável. Registre-se que no ano-calendário de 2005 estava obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual o contribuinte que tivesse auferido rendimentos tributáveis superiores a R\$ 13.968,00.

Também deveria ter informado na DAA, campo bens e direitos, o valor em espécie que mantinha em seu poder em 31/12 do referido ano-calendário.

No ano-calendário de 2006 disse ter auferido rendimentos da atividade urbana, no valor de R\$ 54.000,00, assim como rendimentos da atividade rural, não quantificada, que serviu para o sustento de sua família. Para este ano-calendário, estava obrigado entregar a DAA todo contribuinte que tivesse recebido rendimento tributável superior a R\$ 14.992,32. Entretanto, o autuado não prestou a devida informação a RFB em relação aos rendimentos recebidos nem do montante em espécie que afirmou ter mantido em sua residência.

Os rendimentos que serviram para a aquisição de dois terrenos no valor de R\$ 190.000,00 não foram oferecidos à tributação em nenhum momento. Não declarou os rendimentos nos anos-calendário que disse ter recebido – 2005 e 2006 – nem tampouco em 2007, quando efetuou a compra dos terrenos.

Ainda, por oportuno, lembro que a exigência fiscal da efetiva comprovação da origem do acréscimo patrimonial está amparada no art. 806 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, in verbis:

Art. 806 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/62, art. 51, § 1º)."(Grifei).

Destarte, é relevante a lição de Paulo Cesar Bonilha – Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Ed. Dialética - sobre a prova no processo administrativo tributário:

"Fazer justiça, em princípio, é aplicar lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento impõe a exigência da prova.(...) Cabe, portanto, ao impugnante indicar os pontos de discordância e com isto deduzir os fatos sobre os quais versará o litígio. (...) Quanto aos fatos, porém, impõe-se a prova dos que forem alegados e controversos e, por isso mesmo, relevantes ou influentes no encaminhamento da decisão do litígio" (Grifei).

De posse das informações que tinha à sua disposição, a fiscalização autuou o contribuinte, exigindo-lhe o imposto de renda pessoa física incidente sobre o valor da variação patrimonial descoberta.

Sem qualquer reparo o procedimento fiscal, haja vista que agiu de acordo com o art. 142, do Código Tributário Nacional – CTN, devendo ser mantida a autuação em sua integralidade.

Multa qualificada:

Não assiste melhor sorte ao autuado quanto à aplicação da multa qualificada.

A multa de ofício qualificada de 150%, aplicada nos autos, teve como amparo o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe o citado dispositivo, com a redação atual dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007:

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

I – de 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;

...

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput 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.”

Como se percebe, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tem lugar quando se comprova tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a seguir transcrita:

“Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.”

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

Na situação ora em exame, verifica-se que o autuado deixou de cumprir com a obrigação de prestar as informações acerca dos rendimentos recebidos que deram lastro à aquisição dos terrenos. Ao tentar justificar a compra, afirmou que tinha em seu poder numerário resultante dos rendimentos supostamente recebidos em anos anteriores – 2005 e 2006. Ocorre, que nos referidos anos-calendário o mesmo não apresentou Declaração de Ajuste Anual com a informação dos rendimentos que diz ter recebido, fato que caracteriza omissão de rendimentos.

Pelo exposto, outra não é a conclusão de que houve, concretamente, conduta tendente a manter distante da tributação montantes significativos de rendimentos auferidos, o que constituiu inquestionável ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de imposto de renda, ensejando a aplicação do disposto no artigo 44, § 1º, da Lei 9.430, de 27/12/1996.

Cabe esclarecer, por fim, que o fiscal autuante agiu conforme suas atribuições, identificando e aplicando a multa qualificada nos exatos termos da legislação pertinente e do processo administrativo fiscal, não havendo qualquer afronta ao devido processo legal, pois na esfera administrativa, indica-se, apenas em tese, a ocorrência do dolo, cabendo ao Ministério Público e ao Poder Judiciário a sua caracterização.

Juros de mora sobre multa de ofício

Por fim, o autuado contesta a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Do exame do Auto de Infração, fls. 40, verifica-se que o crédito tributário está assim constituído:

Imposto (código de receita 2904)	42.738,50
Juros de mora (calculados até 31/10/2012)	19.373,36
Multa proporcional (150%)	64.107,75
Valor do crédito tributário apurado	126.219,61

A multa constante na data da lavratura do Auto de Infração corresponde a 150% sobre o imposto apurado, sem a aplicação de juros de mora naquele momento.

A partir da constituição do crédito tributário, sem que o autuado tenha efetuado o recolhimento no prazo que lhe foi concedido, passar a incidir os juros de mora. A obrigação que até o vencimento era acessória, em razão do não cumprimento da obrigação, torna-se obrigação principal, conforme definido pelo parágrafo 3º, do art 113 do CTN, assim expresso:

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Destarte, ao crédito tributário não adimplido no vencimento devem ser acrescidos juros de mora conforme determina artigo 161, do CTN que assim dispõe:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Assim, os juros deverão ser aplicados na forma prevista pelo § 3º, do art. 61, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, já referidos no “Demonstrativo de multa e juros de mora” de fls. 44 dos autos.

Ainda, por oportuno, refiro a parte conclusiva do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998 ao tratar da aplicação de juros de mora sobre as multas de ofício:

3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.

(Grifo no original)

Retroatividade benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;[...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz