



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720694/2021-44
ACÓRDÃO	2301-011.469 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GERALDO MAGELA DE OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Súmula Carf 163)

PROCEDIMENTO FISCAL PRAZO PARA CONCLUSÃO

O prazo de sessenta dias previsto no § 2º do art. 7º do Decreto 70.235, de 1972, não é prazo para conclusão do procedimento fiscal, mas, tão-somente, lapso temporal que, decorrido sem qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento do feito, redundará na reanálise da espontaneidade por parte do contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei 9.430/1996, autoriza o lançamento, como omissão de rendimentos, dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados nessas operações, sendo certo que a comprovação da origem aludida pela norma legal não é satisfeita por meras alegações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TRIBUTAÇÃO.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo e dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda

representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada (Súmula CARF nº 26).

MULTA. CONFISCO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO CARF PARA APRECIAR A QUESTÃO

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Joao Mauricio Vital (substituto integral), Paulo Cesar Mota, Rodrigo Rigo Pinheiro e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

1. Do auto de infração

Trata-se de auto de infração, fls. 10324-10340, lavrado em face do sujeito passivo identificado em epígrafe, no qual foi apurada Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica -aluguéis e royalties e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

O total do crédito tributário consta do demonstrativo, fl. 10324(...)

O Relatório Fiscal narra que o procedimento fiscal foi instaurado para verificar o regular cumprimento das obrigações tributárias relativas aos anos de 2016 e 2017 e detalha as diversas intimações e respectivas respostas apresentadas durante o

procedimento, bem como as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeiras emitidas.

Após a análise dos extratos bancários o contribuinte foi intimado a comprovar individualmente e mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos depositados/creditados em suas contas, relacionados em planilha anexa à intimação.

Como uma das contas bancárias era conjunta com o cônjuge Lucimara Amélia Moreira Franco, CPF: 002.906.346-95, ela também foi intimada por meio do Termo de Intimação Fiscal 02, com ciência em 28/08/2020 a comprovar, individualmente, mediante documentação hábil e idônea, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96, a origem dos recursos relacionados na planilha anexa à intimação creditados/depositados em contas de sua titularidade.

Em resposta apresentada em 15/10/2020, a contribuinte Lucimara apresentou argumentos e comprovações de todos os créditos bancários da conta que era cotitular, entre eles um contrato de arrendamento e aditivo firmado por Geraldo Magela de Oliveira e Lucimara Amélia Moreira Franco com a pessoa jurídica Fredine Alimentos Ltda, CNPJ 20.061.591/0001-14, e respectivos comprovantes dos valores recebidos. Como o contrato de arrendamento apresentado não estipula qualquer partilha de risco do negócio, os rendimentos são tributados, como rendimentos equiparados a aluguéis. Como o Sr. Geraldo e a Sra. Lucimara nada declararam de recebimento de aluguéis em suas DAA 2018 e 2017 e os recebimentos se deram em depósitos bancários efetuados na conta conjunta 2.614-0 do Sicoob Credirural, essas omissões serão lançadas na proporção de 50% para cada um dos proprietários, tendo em vista serem casados no regime de comunhão parcial de bens.

O contribuinte apresentou resposta parcial e parte dos depósitos foram considerados comprovados, tendo o contribuinte sido reintimado a comprovar os demais.

O Relatório Fiscal destaca que o contribuinte insistia em comprovar os depósitos bancários de forma global:

" Por exemplo:

Para o cliente "Cl - Nogueira Rivelli", é apresentada uma planilha de 10 páginas, na qual estão relacionadas 181 notas fiscais que totalizam R\$4.814.076,84. Esse valor é chamado de valor líquido, uma vez que várias notas fiscais sofrem ajustes nos valores decorrentes de devolução, condenação ou juros (somente são apresentadas 50 dessas notas fiscais).

Por outro lado, relaciona 538 créditos bancários que totalizam R\$4.812.689,49 a fim de serem justificados por essas 181 notas fiscais relacionadas. Não é razoável pensar que uma empresa que adquiriu quase 5 milhões em mercadorias efetuasse seus pagamentos com centenas de

depósitos bancários, muitos deles de valores inferiores a dois mil reais, outros inferiores a mil reais.

Um segundo exemplo:

Para o cliente "C6 - Qualycarne" é apresentada a planilha abaixo e cópia das duas notas fiscais informadas:

(imagem)

Numa rápida análise, os valores das duas notas fiscais que totalizam R\$46.864,74 batem com os valores dos 9 depósitos informados que também totalizam R\$ 46.864,74. Porém vejamos:

- A nota fiscal 11889856 sofre uma condenação no valor de R\$6,84 que não pode ser conferida;
- A nota fiscal 9597045 foi emitida em 27/05/2016 e o primeiro depósito informado foi em 17/05/2017, ou seja, quase um ano depois;
- Sete dos depósitos vinculados ocorreram em nov/2017, ou seja, seis meses após a emissão da segunda nota fiscal que foi emitida em 12/04/2017. Ou seja, não há coincidência de datas e valores.

(...)

Assim, pelos vários exemplos acima, verifica-se que o fiscalizado vinculou créditos bancários à clientes/notas fiscais emitidas, porém, com enormes discrepâncias que não permitem sua aceitação.

O § 3º do art. 42 da Lei 9.430/96 preconiza que os créditos tem que ser analisados individualmente:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente. observado que não serão considerados:

A tentativa do contribuinte de se comprovar os créditos bancários de forma global, em conjunto, não encontra respaldo na legislação. Dessa forma, não há como se considerar comprovadas as origens desses depósitos bancários com as justificativas apresentadas.

Para alguns clientes, por haver coincidência de datas e valores, além da identificação do nome do depositante, os créditos bancários informados foram considerados justificados, mas, para os casos como nos exemplos

acima, sem qualquer identificação no depósito e sem coincidência de datas e valores, estes não puderam ser considerados comprovados.

Dessa forma, para os créditos/depósitos que não foram comprovadas as origens, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96, com documentação hábil e idônea, conforme Demonstrativo de Depósitos/Créditos anexo a este relatório fiscal, constatou-se a ocorrência de infração à legislação tributária, fato que ensejou a lavratura de Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física.

Com relação a ciência do contribuinte, o Relatório Fiscal informa que:

"Cabe esclarecer que devido a situação de distanciamento social decorrente de ações de enfrentamento à Covid-19, são impostas restrições às espécies de ciência pessoal do sujeito passivo e pela via postal, definidas nos termos do Art. 23, incisos I e II do Decreto 70.235/72. Na primeira espécie, ciência pessoal, por razões óbvias, enquanto que pela via postal, tem-se que a empresa de Correios divulgou em seu site que os objetos serão entregues, porém não será colhida a assinatura do destinatário.

Sendo assim, essa situação que impede a comprovação do recebimento do Termo lavrado, conforme determina o inciso II do Decreto 70.235/72, torna esse meio de ciência improfícuo, possibilitando, portanto, a ciência por Edital, nos termos do Art. 23, § 1º, e de acordo com a interpretação dada pela Portaria RFB 543/2020."

Em decorrência do valor do lançamento ser superior a R\$2.000.000,00 e também superior a 30% do patrimônio conhecido do fiscalizado, foi lavrado o processo 13031.387041/202117 que trata do arrolamento de bens do contribuinte.

Foi aplicada ao lançamento a multa de 75%, prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificado por edital eletrônico em 04/08/2021, conforme fl. 10679, o contribuinte apresentou impugnação em 05/08/2021.

Após relato dos fatos, apresenta as seguintes preliminares:

1. Nulidade do Auto de infração por inobservância do lapso legal para conclusão do procedimento.

Destaca que o artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal - CF/88, garante o direito fundamental a razoável duração do processo, seja no âmbito judicial ou no administrativo, que o Código Tributário Nacional - CTN determina que as diligências necessárias à fiscalização tenham um prazo máximo para sua conclusão, e que o Decreto Lei nº 70.235/72, que regulamenta o procedimento administrativo na esfera federal, estabeleceu o prazo de validade de 60 dias para o termo de início, que ser prorrogado por igual período, desde que isso se faça por ato escrito e seja comunicado ao contribuinte. No presente caso, o procedimento fiscalizatório não respeitou tal preceito, já que conforme se

depreende do Termo de Início de Ação Fiscal, a fiscalização iniciou-se em 11/03/2020 se encerrando somente em 06.07.2021, com a lavratura do Auto de Infração.

Pontua que a Portaria RFB nº 6.478/17, que regula e detalha as limitações do TDPF, estabelece em seu art. 12 que o decurso do prazo previamente estipulado no procedimento fiscal enseja a extinção da fiscalização vinculada e que este também é o posicionamento do CARF, e cita Acórdão CARF.

Como não foram cumpridos os prazos legais, o lançamento decorrente deve ser considerado nulo.

2. Ausência de motivação e dos pressupostos legais da autuação

Afirma que os fatos devem ser descritos pormenorizadamente, permitindo ao acusado tomar conhecimento do que deu ensejo à autuação, averiguando a ocorrência do fato narrado, bem como sua correlação com a previsão legal eleita, e que no presente caso os fatos foram narrados com imperfeição e deficiência.

Enfatiza que em alguns pontos o fiscal concluiu por supostas irregularidades sem qualquer justificativa a não ser seu próprio subjetivismo:

28. De alguns dos vários trechos subtraídos do relatório fiscal apresentado pelo i. Agente Fiscal, verifica-se um subjetivismo exacerbado que contamina as suas conclusões.

29. Por meio de expressões como "não é razoável pensar..." ou "não há como aceitar essa justificativa", verifica-se a utilização de subjetividade, ideologia e valorações pessoais pelo i. Agente Fiscal como fundamentação para o lançamento tributário.

30. Vale-se dizer que, sem qualquer fundamentação nas alegações feitas, o i. Agente Fiscal concluiu pela irregularidade das comprovações de origem dos depósitos bancários, feitas pelo Impugnante.

31. É certo que a presunção e o subjetivismo não podem ser instrumentos que pautam o lançamento tributário, sob pena de violação dos Princípios que regem o instituto e, ocorrendo o fato, evidencia-se a ilegalidade do mesmo.

32. O Lançamento tributário é ato administrativo vinculado, que é aquele que contém todos os seus elementos vinculados à Lei, não existindo qualquer espaço para subjetivismo ou valoração do administrador.

33. Não se trata de um ato discricionário, como intentado pelo L Agente Fiscal em tornar válido, que é aquele que a lei confere ao administrador a liberdade de avaliação, segundo critérios de conveniência e oportunidade.

34. Diante do exposto, não pairam dúvidas acerca da nulidade do Auto de Infração, porquanto, em face da não observância às formalidades a que sujeitam os atos administrativos, não há possibilidade de verificar a

conexão (subsunção) entre os motivos de fato com os legais apresentados, o que desatende aos princípios elencados.

No mérito, apresenta seus argumentos organizados nos tópicos, a seguir:

1. Ilegalidade do procedimento fiscal adotado - utilização de extratos de contas bancárias

Afirma que ao utilizar os extratos bancários como documento básico para os lançamentos tributários, a Administração Fazendária utiliza meios ilícitos, que o contribuinte deve ser previamente intimado sobre as diligências fiscais, inclusive no que tange às instituições bancárias, para que tenha a possibilidade de questioná-las, o que não ocorreu no presente caso. Sem isto, há um ato administrativo nulo de pleno direito, e cita decisão do STF sobre o tema.

Reforça que o judiciário brasileiro firmou forte entendimento no sentido de que é inviolável o sigilo para lançamento do tributo com base em movimentação financeira.

Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, nos autos do REsp 11.351, que adotou a Súmula 182 do Antigo Tribunal Federal de Recursos e pede a nulidade do ato.

2. Impossibilidade de a presunção fundamentar lançamento tributário - movimentações bancárias

Afirma que a presunção que fundamentou o lançamento é absolutamente ilegal e, no caso dos autos, injustificada, eis que não houve qualquer omissão de receita no cenário apresentado.

Acrescenta que é jurisprudencialmente pacífico que não basta a ocorrência de depósitos bancários para que se presuma a constituição de renda tributável, sendo estritamente necessária a comprovação da utilização dos valores depositados como renda consumida, de modo que verificados explícitos sinais de acréscimo patrimonial.

Diz que a existência dos depósitos e créditos não é suficiente para presumir a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Destaca que:

53. No presente caso, o Fisco utiliza de análise, por demasiado simplista, para constituição deste suposto crédito tributário: Apura os tributos lançados apenas da comparação das planilhas de créditos, de modo absolutamente frágil e inconsistente.

54. Em diversos trechos do Relatório Fiscal apresentado, verifica-se a ausência de profundidade na análise dos documentos e informações existentes e disponíveis à fiscalização, o que, além de novamente denotar a subjetividade e discricionariedade do lançamento tributário, demonstra a fragilidade das conclusões do i. Agente Fiscal. Veja-se:

Numa rápida análise, os valores das duas notas fiscais que totalizam R\$ 46.864,74 batem com os valores dos & depósitos informados que também totalizam R\$ 46.864,74. Porém vejamos:

Trecho extraído do Relatório Fiscal

Numa rápida análise, os valores das três notas fiscais que totalizam R\$ 23.200,00 batem com os valores efe 4 depósitos informados que também totalizam R\$ 23.200,00 Porém vejamos:

Trecho extraído do Relatório Fiscal

Numa rápida análise, o valor líquido da nota fiscal de R\$ 73.781,80 bate com os valores dos 16 créditos bancários informados que lambem totalizam R\$ 73.781.80 efetuados entre 04/05/2016 a 06/05/2016. Porém vejamos:

Trecho extraído do Relatório Fiscal

Numa rápida análise, os valores das três notas fiscais que totalizam R\$ 35.377,15 batem com os valores dos 25 depósitos informados que também totalizam R\$ 35.377,15. Porém vejamos

Trecho extraído do Relatório Fiscal

55. Os trechos acima colacionados demonstram a fragilidade dos lançamentos aqui combatidos: o ato administrativo do lançamento tributário é um ato complexo, o qual demanda uma profunda, crítica e detalhada análise de dados e documentos fiscais e contábeis.

56. Em hipótese alguma, pode-se convalidar um lançamento tributário a partir de "rápidas análises", primeiramente, tendo em vista a complexidade do próprio ato e. mais ainda, pela seriedade das consequências de uma imputação tributária possivelmente errônea a um contribuinte, como a expropriação de seu patrimônio e privação de seus direitos constitucionais, em especial, o de liberdade.

(...)

59 Ao que exposto, temos que a presunção da forma como realizada, de acordo com as movimentações bancárias nas contas bancárias, é irregular por três motivos, quais sejam:

- a) A simples existência de movimentações bancárias não é suficiente para presumir qualquer tipo de omissão, sendo necessária a comprovação da utilização desta verba como renda consumida;
- b) Não é permitida a presunção da omissão de receita pela simples verificação da existência de depósitos nas contas bancárias de qualquer Contribuinte, devendo, cada movimentação, ser analisada de forma individual, o que não foi feito aos autos.

c) É inadmissível que o lançamento, ato administrativo plenamente vinculado e complexo, seja feito com base em conclusões decorrentes de uma "rápida análise".

Afirma ainda que:

66. É certo que o legislador pode lançar mão de "presunções" ou "ficções" para fins tributários, observados os limites insculpidos nos arts. 108, § P e 110 do CTN, contanto que o faça por lei. Nessas hipóteses, a legislação equipara um fato a outro e aplica o tratamento tributário do paradigma. Ressalve-se, porém, que, em todos os casos, a equiparação deve ser feita por lei e não pelo seu aplicador, ou agente fiscalizador.

67. A presunção de liquidez e certeza é elidida de plano se o lançamento não obedeceu, como no caso dos autos, o "Princípio da Ofício/idade".

68. Assim, não havendo coincidência integral da hipótese não há subsunção ao tipo legal e, portanto» não há tributação.

69. O Direito Tributário tem como pressuposto básico o princípio da "tipicidade cerrada", eis que a tributação configura ato fortemente limitativo de conduta • o Estado apropria-se de parte do patrimônio dos contribuintes, devendo fazê-lo por lei que descreva pormenorizadamente a hipótese de incidência.

70. Portanto, demonstrado que todo o Lançamento é calcado em meras presunções, ilegalidades e análises superficiais e rasas, outra consequência não pode haver senão o cancelamento da exigência.

3. CRÉDITOS BANCÁRIOS - AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS VALORES EM CONTA - VIOLAÇÃO DO ART. 42, §3º DA LEI Nº 9.430/96

Destaca que para a determinação da alegada omissão de receita é indispensável que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, sejam analisados de forma individualizada pelo fisco (inteligência do art. 42, § 3º da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 849, § 2º do RIR/99). Sem a individualização dos valores creditados, não há que se falar em omissão de receitas pela ocorrência de créditos bancários cuja origem não restou comprovada.

Pela análise do relatório fiscal, verifica-se que o Fiscal promoveu uma análise global dos depósitos bancários, de forma não individualizada, além disso promoveu análise por amostragem, concluindo todo o lançamento com base em exemplos esparsos, os quais totalizam "08 exemplos".

Acrescenta que:

76. Ora, a Autoridade Fiscal deveria ter analisado os depósitos individualmente, excluído aqueles que provêm de contas bancárias do próprio fiscalizado ou têm origem em empréstimos, cheques devolvidos e

outras transações bancárias que não representem o ingresso de recursos provenientes de terceiros.

77. Após esta verificação, deveria ter apurado os créditos acerca dos quais a contribuinte teria que comprovar a origem dos valores, para, em caso de sua omissão, ser possível a inversão do ônus da prova e a construção da presunção legal de omissão de receitas.

78. Ao deixar de assim proceder, a autoridade inviabilizou qualquer comprovação por parte da Contribuinte no curso do Processo Administrativo Fiscal - PAF, notadamente, quando simplesmente restringe-se a pedir de forma genérica que o Autuado pegue toda a movimentação da sua conta bancária e justifique os créditos ali identificados.

79. Em casos como este, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quando do julgamento do Processo de 12571.720128/2012-40 (Acórdão 1302-002.564), em que foi Relator o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, assim definiu: (...)

4. Irregularidades na apuração do suposto débito tributário

Afirma que o motivo central para a lavratura do auto de infração foi a ausência de comprovação pelo impugnante de forma individualizada sobre a origem dos depósitos bancários, que teria sido feita de forma global.

Destaca que em resposta à intimação fiscal apresentou planilha individual referente aos depósitos realizados por cada um dos seus clientes, informando, de forma individualizada, a origem do depósito, o cliente responsável, valor, banco e data.

Acrescenta que:

86. Ao ter recebido a referida documentação, o entendimento apresentado pelo i. Agente Fiscal de que o Impugnante teria apresentado a comprovação da origem dos depósitos de forma global se baseou na mera impossibilidade fática de correspondência de uma nota fiscal singular, a cada um dos depósitos recebidos.

87. Na visão do i. Agente Fiscal, para a comprovação de forma individualizada dos depósitos recebidos, deveria o Impugnante deter uma nota fiscal com o valor equivalente à cada um dos depósitos recebidos e, se assim não o fosse feito, teria o contribuinte cumprido a determinação de forma "global" e, conseqüentemente, não comprovado a origem dos depósitos.

88. Não obstante, além de elucidar novamente o subjetivismo do i. Agente Fiscal, tal conclusão vai de encontro com a impossibilidade fática de se realizar tal fato, uma vez que, conforme elucidado pelo próprio Fisco, no período fiscalizado, existiram mais de 8.100 (oito mil e cem) movimentações bancárias e, além do que, por prática comercial, tem-se

que o pagamento dos valores cheios das notas fiscais podem ser realizados de diversas formas, como mediante pagamentos mensais sucessivos, pagamento de entradas, descontos etc.

89. Desta forma, em que pese o i. Agente Fiscal ter entendido pela comprovação global dos depósitos bancários, tem-se que, na prática, o que fora desejado pelo mesmo (correspondência de cada um dos depósitos à cada uma das notas fiscais) se mostrou inviável e incompatível com as práticas de mercado, não podendo o contribuinte ser prejudicado por isto, além de não existir previsão legal neste sentido.

90. Em verdade, como discorrido anteriormente e devidamente comprovado, o Impugnante apresentou à Autoridade Fiscal a relação de clientes e depósitos bancários correspondentes às notas fiscais e, ainda que tenha-se aglutinado depósitos bancários para a composição do valor cheio das notas fiscais, houve a comprovação da origem dos mesmos e, conseqüentemente, irregularidade na conclusão do i. Agente Fiscal.

91. Conforme estabelecido ao art. 42 da lei nº 9.430/96, a presunção legal de omissão de receitas somente de estabelece a partir da falta de comprovação da origem (causa) dos valores depositados nas contas correntes.

92. Tendo o Impugnante apresentado a composição dos valores de cada Nota Fiscal, correspondente aos depósitos bancários realizados, cumpriu com sua obrigação legal de comprovação da origem dos mesmos, não havendo de se falar em irregularidade por sua parte.

Afirma que a análise dos documentos pelo fiscal foi incompleta:

95. Para a composição do suposto débito tributário, em seu relatório fiscal, aponta o i. Agente Fiscal que, no que tange ao cliente "Nogueira Rivelli", teria considerado apenas 50 notas fiscais para a conferência dos depósitos bancários. Veja-se:

96. E, em decorrência desta apresentação de apenas 50 notas fiscais", grande parte do débito tributário lançado se originou em valores cujas origens não foram supostamente comprovadas.

97. Entretanto, as alegações apresentadas pelo i. Agente Fiscal se mostram irregulares e discrepantes com a realidade fática dos presentes autos.

98. Isto, pois, à primeira intimação realizada ao Impugnante, as 181 notas fiscais que compunham a comprovação de todos os depósitos realizados pelo cliente "Nogueira Rivelli", foram devidamente apresentadas pelo Contribuinte, entretanto, com um mero equívoco formal.

99. A realidade é que as 181 Notas Fiscais se relacionavam a depósitos bancários de dois clientes, a "Nogueira Rivelli" e a "Barbosa e Cia",

totalizando o pagamento de R\$4.814.076,84 (quatro milhões, oitocentos e quatorze mil, setenta e seis reais e oitenta e quatro centavos).

100. Destas 181 Notas Fiscais, 42 correspondiam aos depósitos bancários realizados pela "Nogueira Rivelli", no montante total de R\$ 809.695,99 (oitocentos e nove mil, seiscentos e noventa e cinco reais e noventa e nove centavos) e 139 à "Barbosa e Cia", no montante total de R\$ 4.004.380,85 (quatro milhões, quatro mil, trezentos e oitenta reais e oitenta e cinco centavos).

101. Referida correção foi apresentada e devidamente comprovada pelo Impugnante, quando do cumprimento da Segunda Intimação Fiscal emitida pelo i. Agente Fiscal, às páginas 4214/4215; 4215/4223 e 4735. Vejamos:

(...)

102. Desta forma, no caso em tela, tem-se que o i. Fiscal promoveu a análise de 50 Notas Fiscais, referentes ao cliente "Nogueira Rivelli", ao invés das 42 Notas Fiscais apresentadas especificamente para este cliente.

103. Além disto, o i. Fiscal de forma equivocada, considerou a correspondência de 50 Notas Fiscais da "Nogueira Rivelli" para a conciliação dos depósitos no montante total de R\$4.814.076,84 (quatro milhões, oitocentos e quatorze mil, setenta e seis reais e oitenta e quatro centavos), sendo que, para este cliente específico, o correto deveria ter sido a consideração de 42 Notas Fiscais, no valor total de R\$ 809.695,99 (oitocentos e nove mil, seiscentos e noventa e cinco reais e noventa e nove centavos), sendo o saldo remanescente, de R\$ 4.004.380,85 (quatro milhões, quatro mil, trezentos e oitenta reais e oitenta e cinco centavos), correspondente ao cliente "Barbosa & CIA", o qual foi devidamente comprovado pelas restantes 139 Notas Fiscais apresentadas.

Destaca que também foram recusadas pela fiscalização diversas justificativas em decorrência do lapso temporal entre os pagamentos e as notas fiscais. Contudo essa justificativa não merece prosperar:

107. Para justificar-se a referida recusa, seria necessário ignorar-se todas as práticas usuais de mercado, principalmente na produção rural, que envolvem diversas situações cotidianas, como o pagamento parcelado, o pagamento de entrada, o combinado informal, benefícios e descontos.

108. Tratando-se de operação de comercialização de bens, é necessário se elucidar a primazia do Princípio da Liberdade Contratual e da Lei da Liberdade Econômica.

109. Dentre estes, encontra-se os princípios e regras que protegem as relações contratuais e que via de regra, dispensam as formalidades, burocracias desnecessárias e a redução da intervenção do Estado na economia.

110. Neste sentido, vale-se ressaltar que a compra venda, como realizada pelo Impugnante, detém previsão no Código Civil, o qual estabelece:

(...)

111. Conforme se extrai da redação dada pelo códex, as contratações serão livres e lícitas no que tange ao objeto, preço e formas de pagamento, desde que mutualmente acertadas.

112. Neste sentido, as justificativas apresentadas pelo i. Agente Fiscal para não aceitar a comprovação da origem dos depósitos bancários, além de demonstrar subjetivismo, vão de encontro com todas as previsões existentes no ordenamento jurídico.

113. Ao ignorar a existência de tais fatores e utilizá-los como justificativa para negar a comprovação da origem dos depósitos bancários, há clara afronta ao Princípio da Legalidade, ao passo em que, tais condutas não se encontram tipificadas no ordenamento jurídico brasileiro como ilegais e, via de consequência, não podem ser utilizadas em prejuízo ao contribuinte.

114. O expediente utilizado pela Fiscalização revela a demanda ilegal de formalidades desnecessárias e sem previsão legal; descompromisso em preservar os efeitos contratuais entre particulares; intervenção injustificada do Estado nas relações contratuais de Direito Privado.

115. Desta forma, em que pese a tentativa do i. Agente Fiscal de negar o recebimento da comprovação dos depósitos bancários, tem-se que tal ato carece de qualquer respaldo legal e prático, denotando-se, novamente, mais

Acrescenta que outra alegação utilizada pelo Fiscal para rejeitar a possibilidade de conciliação dos depósitos bancários com as Notas Fiscais apresentadas pelo Impugnante, foi a de que existiriam valores, como descontos por condenação, cuja conferência seria impossível e, conseqüentemente, inviável de se conciliar as comprovações apresentadas.

Informa que os descontos de condenação configuram prática usual do mercado em que o Impugnante se encontra inserido e consistem, basicamente, no valor deduzido do pagamento realizado, em decorrência da impossibilidade de aceitação de certas mercadorias no momento da entrega, normalmente, por defeitos ou por se apresentarem impróprias para recebimento. Havendo o desconto de condenação, o comprador possuirá o registro do valor deduzido, o que não foi levado em consideração pelo Fiscal ao alegar a impossibilidade de conferência dos valores relativos à tais descontos. Além disto, as mercadorias comercializadas pelo Impugnante passam por fiscalização do MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA - o qual promove a conferência da qualidade das mesmas e a autorização de recebimento pelos clientes. Neste sentido, o Fiscal poderia e deveria ter diligenciado perante os compradores, bem como, para com o próprio MAPA, no intuito de se verificar as

mercadorias condenadas e os consequentes descontos realizados nas Notas Fiscais apresentadas para comprovação da origem dos depósitos bancários listados.

Destaca que a autoridade julgadora deve sempre buscar a verdade dos fatos, de forma a se efetivar o Princípio do Livre Convencimento Motivado do Julgador.

Apresenta exemplos de descontos de condenação praticados e menciona que as informações foram obtidas com os compradores, que não têm obrigação contratual de repassar essas informações ao impugnante.

Reforça que para apurar a verdade real dos fatos o fiscal deveria ter obtido as informações com os adquirentes das mercadorias ou com o próprio MAPA, sendo necessária a anulação do auto de infração.

Afirma ainda que:

129. Na eventualidade, requer que se promova diligência fiscal, para que se obtenha as informações pertinentes, com fins de se verificar a realidade dos fatos e promover-se a conciliação das notas fiscais e dos depósitos bancários.

Destaca que houve desconsideração do valor declarado pelo impugnante nos anos de 2016 e 2017:

131. Conforme documentação anexa, o Impugnante submeteu à análise da RFB, por meio de suas declarações de Imposto de Renda, o faturamento da atividade rural no importe de R\$ 38.794.774,12 (trinta e oito milhões, setecentos e noventa e quatro mil, setecentos e setenta e quatro reais e doze centavos) - 2016 e R\$ 29.512.939,04 (vinte e nove milhões, quinhentos e doze mil, novecentos e trinta e nove reais e quatro centavos) - 2017, totalizando o valor declarado de R\$ 68.307.713,16 (sessenta e oito milhões, trezentos e sete mil, setecentos e treze reais e dezesseis centavos). (...)

132. Vejamos o que foi considerado pelo i. Agente Fiscal como base de cálculo declarada pelo Impugnante (...)

133. Não obstante, conforme se infere das declarações apresentadas a tempo e modo pelo Impugnante, a realidade fática não é esta, tendo o mesmo sujeito à análise da RFB, a declaração do faturamento de R\$ 68.307.713,16 (sessenta e oito milhões, trezentos e sete mil, setecentos e treze reais e dezesseis centavos).

134. Desta forma, ao não utilizar para a composição da base de cálculo do tributo aqui impugnado, valores que já foram efetivamente declarados pelo Impugnante, o L Agente Fiscal incorreu em mais uma irregularidade e ilegalidade, não havendo como convalidar o referido ato.

135. O mais aceitável ato praticável pelo i. Agente Fiscal seria o de promover a tributação de eventual diferença apurada entre os valores

declarados pelo próprio Impugnante e os valores apurados em movimentações bancárias, o que não foi feito, devendo ser cancelado o Auto de Infração em decorrência de mais esta irregularidade.

Na sequência da impugnação, apresenta uma "síntese das irregularidades cometidas pela fiscalização na apuração do suposto débito tributário".

5. Natureza confiscatória da multa

Afirma que no auto de infração foi aplicada multa de 75% e que a finalidade da multa é punir, e que a multa deve ter caráter pedagógico e não indenizatório.

Acrescenta que no presente caso não se justifica a aplicação de qualquer multa.

Destaca que:

146. O Excelso Supremo Tribunal Federal, em recente decisão, quando da apreciação do RE nº 754554 AaR/GQ reconheceu o caráter confiscatório de multas consubstanciadas em percentuais como os encontrados nos presentes autos, ao vedar a aplicação da multa no montante de 25%, levando em consideração, dentre outras pontuações bem construídas, o "Princípio da Razoabilidade" e a possibilidade de insolvência do contribuinte submetido a multas de tal grau elevado. Confira-se excerto da r. decisão:

(...)

147. E de bom alvitre a percepção do entendimento consolidado na Corte Suprema, uma vez que ressalva, dentre outros argumentos, princípios constitucionais basilares e essenciais ao ordenamento regente.

148. Além disso, o Excelso já deixou claro a inconstitucionalidade da aplicação de qualquer sanção administrativa tributária punitiva, tanto em caráter federal, estadual e municipal, em porcentual superior ao real valor do tributo devido pelo contribuinte quando do julgamento Agravo de Instrumento 727.872/RS. Abaixo extrato da decisão, ora prolatada:

(...)

149 Sendo assim, é inequívoco que as multas aplicadas devem ser canceladas, vez que o caráter confiscatório da penalidade é manifesto, em montante que corresponde a 150% da suposta obrigação principal, além de inexistir qualquer conduta do HOSPITAL DE OLHOS em descompasso com a legislação tributária e que configure inadimplemento fiscal.

6. Aplicação do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade

Discorre sobre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e diz que:

157. Como se infere, as sanções mais graves se adequam às condutas mais reprováveis, ou seja, a reprovabilidade da conduta do contratado traduz a aplicação de sanção proporcionada e correspondente.

158. A partir dessa análise, não restam dúvidas de que as penalidades aplicadas pela Administração Fazendária ao Impugnante são claramente desproporcionais, inexistindo fato gerador para uma sanção administrativa desse porte.

159. Ressalta-se que, como já explicado, não houve a prática de nenhuma infração tributária, mas, claramente, equívocos e ilegalidade da própria Fiscalização, que se pautou em subjetivismos, inconsistências abstratas e sem apontamentos legais e objetivos.

Destaca "a necessidade de afastamento do referido Autos de Infração, uma vez que incompatível com a realidade fática e legal, devendo o mesmo ser arquivado."

Necessidade de baixar o processo em diligência

Afirma que:

163. Conforme demonstrado anteriormente, versa a presente autuação sobre a existência fática da comprovação ou não da origem dos depósitos bancários recebidos pelo Impugnante.

164. Neste compasso, tendo em vista a ausência de análise da totalidade da documentação atinente à situação, bem como, das presunções apresentadas pelo i. Agente Fiscal para promover os lançamentos realizados, se mostra necessária a produção de prova pericial contábil, para a qual a Impugnante apresenta os presentes quesitos:

- 1) Queira o i. Perito informar os fundamentos que a Autoridade Fazendária utilizou para lavrar o Auto de Infração;
- 2) Queira o i. Perito listar quais os tipos de documentos e informações foram apresentados pelo Impugnante diante os termos de intimação fiscal;
- 3) Queira o i. Perito informar se foram apresentados documentos e informações acerca dos clientes e pagamentos realizados pelos mesmos, ao Impugnante;
- 4) Queira o i. Perito informar se o Impugnante apresentou 181, 50 ou 42 Notas Fiscais referentes ao cliente "Nogueira Rivelli";
- 5) Queira o i. Perito informar, com base nas 181 Notas Fiscais apresentadas, qual seria o valor total dos depósitos correspondentes à "Nogueira Rivelli e à "Barbosa e CIA" e qual seria a correspondência de Notas Fiscais das mesmas;
- 6) Queira o i. Perito informar se o i. Agente Fiscal poderia ter diligenciado perante os adquirentes das mercadorias ou ao próprio órgão fiscalizatório, MAPA, para averiguação dos descontos de condenação;

- 7) Queira o i. Perito informar se, mediante a análise das notas fiscais e informações dos clientes apresentados pelo i. Agente Fiscal, seria possível a conciliação dos depósitos bancários recebidos;
- 8) Se caso positivo, queira o i. Perito relacionar a conciliação dos depósitos bancários com cada uma das Notas Fiscais apresentadas pelo i. Agente Fiscal;
- 9) Após a relação apresentada, queira o i. Perito apontar quais depósitos bancários não tiverem sua origem efetivamente verificada;
- 10) Queira o i. perito informar se, após a conciliação feita entre depósitos bancários, Notas Fiscais e clientes, se houve depósitos bancários sem origem efetivamente verificada;
- 11) Em caso positivo, queira o i. Perito informar qual seria o montante total de depósitos bancários sem origem comprovada e qual seria o suposto crédito tributário decorrente dos mesmos;
- 12) Queira o i. Perito informar se o i. Agente Fiscal levou em consideração, para a composição da base de cálculo do tributo aqui impugnado, os valores anteriormente declarados pelo Impugnante, que correspondem à monta de R\$ 68.307713,16 (sessenta e oito milhões, trezentos e sete mil, setecentos e treze reais e dezesseis centavos);
- 12) Queira o i. Perito apresentar comentários e conclusões que achar pertinentes. 165. Pugna a Impugnante pela apresentação eventuais quesitos complementares.

Considerações finais

Afirma que a aplicação e interpretação das regras jurídicas não podem conduzir ao absurdo de penalizar aquele que se encontra em situação regular.

Na eventualidade da manutenção do auto de infração, o Regulamento do imposto de renda dispõe que a apuração do resultado tributável da atividade rural poderá ser feita de duas formas, à escolha do contribuinte, sendo 1) utilizando-se o critério da escrituração do livro-caixa ou 2) utilizando o resultado presumido, correspondente a 20% da receita bruta do ano-calendário e acrescenta:

173. Assim, na eventualidade de se promover a manutenção do presente Auto de Infração, na sua integralidade ou parcialidade, necessária a reformulação do suposto crédito tributário, respeitando-se, portanto, a limitação de 20% da receita bruta dos anos calendários fiscalizados, para a base de cálculo do Imposto, o que se requer.

Por fim, apresenta os pedidos:

Por todo o exposto, alegado e provado, requer o Impugnante:

- a) O cancelamento dos Autos de Infração, face a extinção do Procedimento Fiscal pelo decurso do prazo, conforme determina o art. 12, inciso II da Portaria RFB nº 6.478/17;
- b) O cancelamento dos Autos de Infração face à ausência dos requisitos materiais e formais necessários para o seu embasamento;
- c) Ultrapassadas as preliminares, que sejam cancelados todos lançamentos, com a consequente declaração da improcedência da apuração tributária na forma como realizada, vez que existentes diversas irregularidades na composição do débito e tendo em vista a comprovação da origem dos depósitos bancários pelo Impugnante;
- d) Outrossim, caso não sejam acolhidas as teses sustentadas na presente Impugnação, que sejam o canceladas as multas aplicadas e/ou alternativamente, se assim não entenderem, requer seja diminuída a multa ao patamar discriminado pela jurisprudência do STF, e;
- e) A produção de prova pericial, tendo em vista a necessidade de esclarecimentos técnicos;
- f) Na eventualidade, requer o recálculo do suposto débito tributário, tendo em vista a limitação da base de cálculo da atividade rural desenvolvida por pessoa física, ao patamar de 20% da receita bruta dos exercícios fiscalizados;
- g) Por fim, requer que todas as publicações e intimações referentes ao presente processo sejam feitas em nome dos advogados Alexandre Pimenta da Rocha, inscrito na OAB/MG sob o nº 75.476.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido , recebendo as seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei 9.430/1996, autoriza o lançamento, como omissão de rendimentos, dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados nessas operações, sendo certo que a comprovação da origem aludida pela norma legal não é satisfeita por meras alegações.

PROCEDIMENTO FISCAL PRAZO PARA CONCLUSÃO - O prazo de sessenta dias previsto no § 2º do art. 7º do Decreto 70.235, de 1972, não é prazo para conclusão do procedimento fiscal, mas, tão-somente, lapso temporal que,

decorrido sem qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento do feito, redundando na reanulação da espontaneidade por parte do contribuinte.

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/11/2021, o sujeito passivo interpôs, em 20/12/2021, recurso voluntário, alegando a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa derivado do indeferimento de produção de provas e repetindo as razões da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Contudo, deve ser parcialmente conhecido.

Da natureza confiscatória da multa aplicada

Em relação ao argumento do recorrente de que a multa de ofício é confiscatória, tem-se que a aplicação está prevista no artigo 44 da Lei 9.430, de 1996. Assim, afastar sua aplicação ante seu caráter confiscatório significa emitir um pronunciamento acerca da constitucionalidade da norma, o que é vedado ao Carf, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

Desse modo, por faltar competência a este Carf para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei, não conheço da alegação de ser a multa confiscatória.

Preliminares

Da nulidade da decisão – indeferimento da produção de provas – cerceamento de defesa

Afirma o recorrente que, tendo em vista a ausência da totalidade da documentação atinente à situação, bem como das presunções apresentadas pela autoridade fiscal para promover o lançamento impugnado, requereu a produção de prova pericial contábil, a fim de dirimir a presente controvérsia.

Os quesitos da perícia que foi indeferida são os seguintes:

- 1) Queira o i. Perito informar os fundamentos que a Autoridade Fazendária utilizou para lavrar o Auto de Infração;
- 2) Queira o i. Perito listar quais os tipos de documentos e informações foram apresentados pelo Impugnante diante os termos de intimação fiscal;
- 3) Queira o i. Perito informar se foram apresentados documentos e informações acerca dos clientes e pagamentos realizados pelos mesmos, ao Impugnante;
- 4) Queira o i. Perito informar se o Impugnante apresentou 181, 50 ou 42 Notas Fiscais referentes ao cliente "Nogueira Rivelli";
- 5) Queira o i. Perito informar, com base nas 181 Notas Fiscais apresentadas, qual seria o valor total dos depósitos correspondentes à "Nogueira Rivelli e à "Barbosa e CIA" e qual seria a correspondência de Notas Fiscais das mesmas;
- 6) Queira o i. Perito informar se o i. Agente Fiscal poderia ter diligenciado perante os adquirentes das mercadorias ou ao próprio órgão fiscalizatório, MAPA, para averiguação dos descontos de condenação;
- 7) Queira o i. Perito informar se, mediante a análise das notas fiscais e informações dos clientes apresentados pelo i. Agente Fiscal, seria possível a conciliação dos depósitos bancários recebidos;
- 8) Se caso positivo, queira o i. Perito relacionar a conciliação dos depósitos bancários com cada uma das Notas Fiscais apresentadas pelo i. Agente Fiscal;
- 9) Após a relação apresentada, queira o i. Perito apontar quais depósitos bancários não tiverem sua origem efetivamente verificada;
- 10) Queira o i. perito informar se, após a conciliação feita entre depósitos bancários, Notas Fiscais e clientes, se houve depósitos bancários sem origem efetivamente verificada;
- 11) Em caso positivo, queira o i. Perito informar qual seria o montante total de depósitos bancários sem origem comprovada e qual seria o suposto crédito tributário decorrente dos mesmos;
- 12) Queira o i. Perito informar se o i. Agente Fiscal levou em consideração, para a composição da base de cálculo do tributo aqui impugnado, os valores anteriormente declarados pelo Impugnante, que correspondem à monta de R\$ 68.307713,16 (sessenta e oito milhões, trezentos e sete mil, setecentos e treze reais e dezesseis centavos);
- 12) Queira o i. Perito apresentar comentários e conclusões que achar pertinentes. 165. Pugna a Impugnante pela apresentação eventuais quesitos complementares.

O acórdão recorrido fundamentou seu indeferimento nas seguintes razões:

PEDIDO DE PERÍCIA

Com relação ao pedido de perícia, entendo pela desnecessidade de sua realização, com fundamento no art. 18 do Decreto 70.235 de 1972, uma vez que as respostas aos quesitos apresentados pelo impugnante estão todos no auto de infração e seus anexos e sua análise é competência do auditor-fiscal da Receita Federal.

Verifica-se, assim, que o acórdão recorrido indeferiu o requerimento de perícia de forma fundamentada. Com razão, os quesitos apresentados pela parte referem-se a todo o percurso percorrido pela autoridade fiscal, em fiscalização decorrente da constatação de movimentação financeira incompatível, conforme se verifica da análise dos termos de intimação, respostas e do termo de verificação fiscal.

Aplicável, assim, a Súmula Carf 163, pela qual “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Quanto ao pedido subsidiário, cumpre registrar que, no processo administrativo fiscal, a autoridade julgadora não está obrigada a deferir pedidos de realização de diligência ou perícia requeridas. A teor do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, tais pedidos somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador.

Note-se, portanto, que a perícia ou a diligência só têm razão de ser quando há questão de fato ou de prova a ser elucidada, a critério da autoridade administrativa que realiza o julgamento do processo.

Além do mais, descabe diligência ou perícia para averiguação de fato que possa ser comprovado com a juntada de prova documental, cuja guarda e/ou comprovação está a cargo do sujeito passivo.

Verifico que o acórdão recorrido não padece de nulidade por cerceamento do direito de defesa, sendo desnecessária a perícia no presente caso.

Nulidade do auto de infração – inobservância do lapso legal
para conclusão do procedimento.

O contribuinte, em seu recurso, tem uma percepção equivocada do alcance do disposto no § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:(Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

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

II a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

A própria norma explicita a consequência atribuível à extrapolação do prazo de sessenta dias ali referido, qual seja, o restabelecimento da espontaneidade do sujeito passivo. Alusão alguma há nessas disposições à eventual nulidade do lançamento, ou mesmo encerramento "automático" do procedimento fiscal, em virtude do término daquele prazo.

A seu turno, a Portaria RFB nº 6478, de 2017, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais relativas aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, estabelece sobre o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF):

Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I - 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e

II - 60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

[...]

Art. 12. O TDPF extingue-se:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se refere o art. 11, sem prejuízo da continuidade do procedimento fiscal, conforme os termos do art. 13.

Art. 13. A extinção de que trata o inciso II do art. 12 não implica nulidade dos atos praticados, podendo ser expedido novo TDPF para a conclusão do procedimento fiscal.

(Grifou-se.)

Vê-se, portanto, que a legislação aplicável é clara no sentido de permitir a prorrogação dos procedimentos fiscais até a sua efetiva conclusão, assim como estabelece que o decurso do prazo de um TDPF (ou MPF, que o antecedeu) não implica nulidade dos atos praticados.

Sem procedência, portanto, tal alegação.

Nulidade por ausência de motivação e dos pressupostos legais da autuação

O recorrente alega, ainda, que o auto de infração seria nulo por ausência de motivação e dos pressupostos legais da autuação, e usa como base para suas alegações o fato de no relatório fiscal terem sido utilizadas expressões como “não é razoável pensar...” e “não há como aceitar essa justificativa...”, que denotariam subjetividade do auditor fiscal autuante.

No entanto, o que se verifica é que o auto de infração e seus anexos motivou exaustivamente as infrações lançadas, bem como seus fundamentos legais. É cristalino que a documentação apresentada pelo contribuinte durante o procedimento fiscal foi analisada, tanto é que parte dos depósitos – quando houve coincidência de datas e valores - foi considerada justificada. Nada a deferir.

Mérito

Da ilegalidade do procedimento fiscal adotado – utilização de extratos de contas bancárias

A tributação em exame tem como base legal o artigo 42 da Lei 9.430, de 1996.

Pelo citado dispositivo legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento presumem omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação, com a correlação dos depósitos bancários com suas operações, com coincidência de datas e valores.

A partir da vigência do artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser modalidade de arbitramento – que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo Poder Judiciário (Súmula TFR 182), pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e artigo 9º, inciso VII, do Decreto-Lei 2.471, de 1988 (que determinava o cancelamento dos lançamentos do imposto sobre a renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários) – para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Nacional.

Nesse sentido, a Súmula Carf 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo e dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Ademais, em 24/02/2016, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento das ADI 2859, 2390, 2386 e 2397 e do Recurso Extraordinário 601.314; restou declarada a constitucionalidade dos arts. 1º, 3º, 5º e 6º da Lei Complementar 105, de 2001 e de

seus decretos regulamentadores, e a ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Transcrevo a ementa da ADI 2859:

Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão "do inquérito ou", constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. **Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar).** Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. **Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados.** ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes.

1. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária.

2. Encontra-se exaurida a eficácia jurídico-normativa do Decreto nº 4.545/2002, visto que a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, de que trata este decreto e que instituiu a CPMF, não está mais em vigência desde janeiro de 2008, conforme se depreende do art. 90, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -ADCT. Por essa razão, houve parcial perda de objeto da ADI nº 2.859/DF, restando o pedido desta ação parcialmente prejudicado. Precedentes.

3. A expressão "do inquérito ou", constante do § 4º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, refere-se à investigação criminal levada a efeito no inquérito policial, em cujo âmbito esta Suprema Corte admite o acesso ao sigilo bancário do investigado, quando presentes indícios de prática criminosa. Precedentes: AC 3.872/DF-AgR, Relator o Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe de 13/11/15; HC 125.585/PE-AgR, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 19/12/14; Inq 897-AgR, Relator o Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ de 24/3/95.

4. **Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador,**

que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, **é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa.**

6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais.

7. O art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que insere o § 1º, inciso II, e o § 2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública. Outrossim, a previsão vai ao encontro de outros comandos legais já amplamente consolidados em nosso ordenamento jurídico que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos.

8. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão da Advocacia-Geral da União, caberá a defesa da atuação do Fisco em âmbito judicial, sendo, para tanto, necessário o conhecimento dos dados e informações embasadores do ato por ela defendido. Resulta, portanto, legítima a previsão constante do art. 3º, § 3º, da LC 105/2001.

9. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a

resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários.

Sem razão, portanto, o recorrente.

Créditos bancários – ausência de individualização dos valores em conta – violação do art. 42, §3º da Lei nº 9.430/96 – irregularidade na constituição do crédito tributário

Nesses tópicos, com supedâneo no art. 114, § 12, I, do Ricarf, assumo como razões de decidir, *mutatis mutandis*, os fundamentos do acórdão recorrido, com os quais estou de acordo:

O impugnante reforça que na análise realizada pela fiscalização "verifica-se a ausência de profundidade na análise dos documentos e informações existentes e disponíveis à fiscalização, o que, além de novamente denotar a subjetividade e discricionariedade do lançamento tributário, demonstra a fragilidade das conclusões do i. Agente Fiscal", isto porque o relatório Fiscal utiliza o termo "uma rápida análise".

Ocorre que da leitura do Relatório Fiscal, vê-se que o impugnante tenta distorcer as expressões empregadas pela fiscalização, pois no contexto em que constam do Relatório Fiscal, vê-se que "numa rápida análise" os valores de notas fiscais e depósitos coincidem, porém com a análise mais detalhada, verifica-se a existência de divergências, de modo que não se podem considerar comprovados os mencionados depósitos, como se vê nos trechos abaixo:

"Um segundo exemplo:

Para o cliente "C6 - Qualycarne" é apresentada a planilha abaixo e cópia das duas notas fiscais informadas:

Numa rápida análise, os valores das duas notas fiscais que totalizam R\$46.864,74 batem com os valores dos 9 depósitos informados que também totalizam R\$ 46.864,74. Porém vejamos:

- A nota fiscal 11889856 sofre uma condenação no valor de R\$6,84 que não pode ser conferida;
- A nota fiscal 9597045 foi emitida em 27/05/2016 e o primeiro depósito informado foi em 17/05/2017, ou seja, quase um ano depois;
- Sete dos depósitos vinculados ocorreram em nov/2017, ou seja, seis meses após a emissão da segunda nota fiscal que foi emitida em 12/04/2017. Ou seja, não há coincidência de datas e valores.

Um terceiro exemplo:

Para o cliente "C12 - Jair José de Melo" é apresentada a planilha abaixo e cópia das três notas fiscais informadas:

Numa rápida análise, os valores das três notas fiscais que totalizam R\$23.200,00 batem com os valores dos 4 depósitos informados que também totalizam R\$ 23.200,00. Porém vejamos:

- As três notas fiscais sofrem um ajuste relativo a devolução nos valores de R\$18,98, R\$15,39 e R\$10,21 e a primeira nota fiscal possui juros no valor de R\$955,08 que não podem ser conferidos;
- A nota fiscal 9227940 tem como destinatário o comprador João Resende Veloso - ME e não o cliente Jair José de Melo;
- A nota fiscal 10497337 foi emitida em 21/09/2016 e o último depósito vinculado foi efetuado em 12/04/2016, ou seja, o depósito teria sido efetuado mais de 5 meses antes da emissão da nota fiscal.

Além disso, apesar do Relatório Fiscal falar em "exemplos", resta claro que toda a documentação apresentada durante o procedimento fiscal foi analisada, como se pode verificar no seguinte trecho:

Casos como estes últimos dois acima ocorreram com diversos outros clientes (C47-José Euzébio Matoso, C48-Casa de Carnes Sabará, C49-Casa do Frango 2, C50-Frig Mercifran 2, C51-Agro Alimentos Ferreira, C52-Rinaldo David Cangussu, C53-Frang Alvorada 2, C54-Álvaro Nunes, C55-Edson Braga Silva, C-56-Sidney Carlos Ruas, C57-José Francisco de Souza, C59-Distribuidora de Alimentos Matoso, C61-Abat. Juruna, dentre outros) que não vale a pena repetir. Assim, pelos vários exemplos acima, verifica-se que o fiscalizado vinculou créditos bancários à clientes/notas fiscais emitidas, porém, com enormes discrepâncias que não permitem sua aceitação.

Ademais, como já dito anteriormente neste voto, quando houve coincidência de datas e valores e identificação do nome do depositante os créditos foram considerados justificados.

O impugnante alega ainda que a fiscalização teria feito uma análise global dos depósitos bancários, de forma não individualizada.

Neste ponto, o impugnante parece inverter os fatos, pois o que ocorreu foi que ele mesmo tentou comprovar os diversos créditos em suas contas bancárias de forma global, como se vê no seguinte trecho da impugnação, destaques acrescidos:

DA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

83. O motivo fulcral que levou a lavratura do presente Auto de Infração foi, de acordo com o relatório apresentado pelo i. Agente Fiscal, a ausência de comprovação pelo Impugnante, de forma, individualizada, sobre a origem dos depósitos bancários detectados em suas movimentações bancárias e sim de forma global. Veja-se:

84. Diferentemente do apresentado pelo i. Agente Fiscal, conforme documentação exemplificativa, abaixo colacionada e em sua íntegra como anexo à presente peça, foram apresentadas todas as movimentações bancárias do Impugnante, acrescidas das informações atinentes ao depositário dos valores recebidos e, inclusive, as notas fiscais correspondentes aos pagamentos.

85. Já em resposta à segunda intimação fiscal, o Impugnante foi além, tendo apresentado planilha individual referente aos depósitos realizados por cada um dos seus clientes, informando, de forma individualizada, a origem do depósito, o cliente responsável pelo mesmo, o valor depositado, o banco e a data do depósito. Vejamos:

86. Ao ter recebido a referida documentação, o entendimento apresentado pelo i. Agente Fiscal de que o Impugnante teria apresentado a comprovação da origem dos depósitos de forma global se baseou na mera impossibilidade fática de correspondência de uma nota fiscal singular, a cada um dos depósitos recebidos.

87. Na visão do i. Agente Fiscal, para a comprovação de forma individualizada dos depósitos recebidos, deveria o Impugnante deter uma nota fiscal com o valor equivalente à cada um dos depósitos recebidos e, se assim não o fosse feito, teria o contribuinte cumprido a determinação de forma "global" e, conseqüentemente, não comprovado a origem dos depósitos.

88. Não obstante, além de elucidar novamente o subjetivismo do i. Agente Fiscal, tal conclusão vai de encontro com a impossibilidade fática de se realizar tal fato, uma vez que, conforme elucidado pelo próprio Fisco, no período fiscalizado, existiram mais de 8.100 (oito mil e cem) movimentações bancárias e, além do que, por prática comercial, tem-se que o pagamento dos valores cheios das notas fiscais podem ser realizados de diversas formas, como mediante pagamentos mensais sucessivos, pagamento de entradas, descontos etc.

89. Desta forma, em que pese o i. Agente Fiscal ter entendido pela comprovação global dos depósitos bancários, tem-se que, na prática, o que fora desejado pelo mesmo (correspondência de cada um dos depósitos à cada uma das notas fiscais) se mostrou inviável e incompatível com as práticas de mercado, não podendo o contribuinte ser prejudicado por isto, além de não existir previsão legal neste sentido.

90. Em verdade, como discorrido anteriormente e devidamente comprovado, o Impugnante apresentou à Autoridade Fiscal a relação de clientes e depósitos bancários correspondentes às notas fiscais e, ainda que tenha-se aglutinado depósitos bancários para a composição do valor cheio das notas fiscais, houve a comprovação da origem dos mesmos e,

consequentemente, irregularidade na conclusão do i. Agente Fiscal.
(Grifos no original.)

Como se vê, o impugnante afirma que teria "aglutinado depósitos bancários para a composição do valor cheio das notas fiscais" e tenta justificar a ausência de correspondência de cada depósito com uma nota fiscal correspondente com as "práticas de mercado".

Contudo, mesmo considerando as planilhas e justificativas do contribuinte, existem divergências extensamente demonstradas no Relatório Fiscal, em especial às fls. 10344-10351, de modo que não se pode considerar comprovados os depósitos bancários.

Com relação aos depósitos bancários realizados por "Nogueira Rivelli", o impugnante afirma que:

97. Entretanto, as alegações apresentadas pelo i. Agente Fiscal se mostram irregulares e discrepantes com a realidade fática dos presentes autos.

98. Isto, pois, à primeira intimação realizada ao Impugnante, as 181 notas fiscais que compunham a comprovação de todos os depósitos realizados pelo cliente "Nogueira Rivelli", foram devidamente apresentadas pelo Contribuinte, entretanto, com um mero equívoco formal.

99. A realidade é que as 181 Notas Fiscais se relacionavam a depósitos bancários de dois clientes, a "Nogueira Rivelli" e a "Barbosa e Cia", totalizando o pagamento de R\$4.814.076,84 (quatro milhões, oitocentos e quatorze mil, setenta e seis reais e oitenta e quatro centavos).

100. Destas 181 Notas Fiscais, 42 correspondiam aos depósitos bancários realizados pela "Nogueira Rivelli", no montante total de R\$ 809.695,99 (oitocentos e nove mil, seiscentos e noventa e cinco reais e noventa e nove centavos) e 139 à "Barbosa e Cia", no montante total de R\$ 4.004.380,85 (quatro milhões, quatro mil, trezentos e oitenta reais e oitenta e cinco centavos).

101. Referida correção foi apresentada e devidamente comprovada pelo Impugnante, quando do cumprimento da Segunda Intimação Fiscal emitida pelo i. Agente Fiscal, às páginas 4214/4215; 4215/4223 e 4735. Vejamos:

No entanto, mesmo consideradas essas explicações, vê-se que nas planilhas constantes da impugnação, fls. 10725-10727, existem divergências significativas entre os valores das notas fiscais e os valores dos depósitos e também nas datas das notas fiscais (emitidas entre 30/09/2016 e 26/10/2016) e as datas dos depósitos (depósitos entre os dias 03/11/2016 e 10/11/2016). O mesmo se verifica em relação à planilha relativa à Barbosa e Cia.

Ademais, não há qualquer informação de por que os valores dos depósitos divergem dos valores das notas fiscais: enquanto as notas fiscais apresentam valores sempre acima de R\$1.500,00, sendo a maioria acima de R\$10.000,00, os

depósitos por vezes são valores pequenos, inclusive no valor de R\$40,00. Além disso, são de diversos bancos diferentes. Para este fato o impugnante não apresentou justificativa, apenas alega em outro trecho de sua impugnação que a recusa em aceitar a comprovação da origem dos depósitos em decorrência dos diversos pagamentos realizados para as notas fiscais e o lapso temporal seria ignorar as práticas usuais do mercado de produção rural, como o pagamento parcelado e o combinado informal.

De se destacar que para que possam operar efeitos contra terceiros, notadamente em relação ao Fisco, é necessário que os contratos celebrados entejam devidamente registrados, o que não se verifica no presente caso, em que o próprio contribuinte afirma serem combinados informais. Além disso, não se verifica que seriam pagamentos parcelados, pois os depósitos variam muito em valor (por exemplo, de R\$40,00 a R\$32.011,40) e não apresentam periodicidade regular, mas muitas vezes ocorrem em dias seguidos.

Com relação aos descontos de condenação, que o impugnante menciona que seria cabível diligência aos clientes ou ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, cabe esclarecer que, como já dito, o presente caso trata de uma presunção legal a favor do Fisco, cabendo ao contribuinte/impugnante apresentar as provas para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos.

Quanto aos valores que teriam sido declarados pelo impugnante nos anos de 2016 e 2017, itens 130 a 135 da impugnação, não há qualquer reparo a se fazer ao lançamento, pois a base de cálculo declarada foi utilizada na apuração do imposto feita no auto de infração.

Por todo o exposto, deve ser mantida a infração apurada.

Da forma de apuração do suposto débito tributário

Solicita o recorrente que, caso seja mantido o auto de infração, que seja feito recálculo do débito tributário considerando o patamar de 20% da receita bruta dos exercícios fiscalizados.

Não é possível atender tal pleito, uma vez que não se trata de lançamento que se fundamenta na atividade rural, mas, diferentemente, de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, aos quais não se aplica a legislação que o recorrente solicita ser adotada.

Ademais, ainda que se tratasse de omissão de receitas da atividade rural, descaberia atender o pleito do contribuinte, uma vez que optou pela tributação com base no resultado apurado em seu Livro Caixa.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, desconhecendo das alegações de inconstitucionalidade de lei tributária, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny