



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.722349/2013-21
ACÓRDÃO	2402-013.318 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WARLEY VIANEY GOMES MAIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF N.º 2.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento

adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Ricardo Chiavegatto de Lima, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente), ausente, justificadamente, o conselheiro Alexandre Correa Lisboa

RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão 12-100.644 da 19ª Turma da DRJ/RJO que, por maioria de votos, considerou a impugnação procedente em parte, devendo ser reduzido o imposto suplementar para valor de R\$1.324.585,00, com multa de ofício R\$1.986.877,50 e juros de mora.

Por bem narrar os fatos, empresto parte do relatório do acórdão recorrido:

Da autuação

Segundo consta do Relatório de Auditoria Fiscal às fls. 697/732, *a fiscalização foi motivada por requisição do Ministério Público Federal para verificação de prática de sonegação fiscal por parte do contribuinte tendo em vista a expressiva movimentação financeira comparada com os rendimentos declarados. No final do ano de 2006 o Ministério Público Estadual, a Polícia Militar e a Secretaria de Estado da Fazenda realizaram a OPERAÇÃO DIAMANTE NEGRO, visando desarticular organização criminosa que atua no ramo de produção de ferro gusa. O grupo é acusado de montar esquema de falsificação de documentos para vendas e transações envolvendo carvão vegetal ilegal. Diversos crimes foram detectados: sonegação fiscal, falsificação de documentos públicos, formação de quadrilha, lavagem de dinheiro, corrupção ativa e passiva, além de crimes contra o meio ambiente. O contribuinte foi apontado como beneficiário ou receptor de transferências constantes na “contabilidade” da organização criminosa.*

Por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal às fls. 26/27, o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários de conta corrente, aplicações financeiras e cadernetas de poupança, referentes a todas as contas próprias, de cônjuge e dependentes, mantidas nos anos de 2008 a 2010. O interessado se manifestou às fls. 30/31 e apresentou os extratos bancários às fls. 33 a 432.

A Fiscalização efetuou, então, as intimações de fls. 439/440 e 443/444, a fim de que o contribuinte apresentasse os extratos bancários da conta mantida junto ao Banco Bradesco, para os quais o intimado havia solicitado prazo adicional para entrega, período de janeiro a julho de 2008. Em resposta, o contribuinte juntou os extratos às fls. 447/472.

Na sequência, a autoridade fiscal efetuou a intimação de fls. 477/479 para que o contribuinte comprovasse a origem dos valores creditados em suas contas correntes, conforme relação de fls. 480/498.

No prosseguimento da ação, a Fiscalização efetuou o Termo de Constatação e Reintimação de fls. 502/503 com o intuito de dar nova oportunidade de o contribuinte comprovar a origem dos créditos efetuados em suas contas bancárias, já discriminados anteriormente. Em resposta, foram apresentados os documentos de fls. 510/692. Analisados tais documentos, a autoridade fiscal acatou a alegação de comprovação de origem de parte dos depósitos bancários, conforme explicitado nas fls. 700 a 702.

Em vista das irregularidades apuradas, a autoridade autuante elaborou o Relatório de fls. 697/732 e lavrou o Auto de Infração de fls. 733/749, com a descrição da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada nos anos de 2008 a 2010.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 06/12/2013 (fl. 752) e apresentou, em 06/01/2014 (fl. 1150), a impugnação de fls. 755/810, por intermédio de mandatário, alegando, em síntese, os fatos a seguir descritos. A procuração consta da fl. 811.

- a fiscalização quebrou ilegalmente o sigilo bancário do autuado, apoiando-se em provas obtidas por meios ilícitos, sem autorização judicial. Somente por isso, as exigências são nulas e sem fundamento jurídico;
- a fiscalização considerou que todos os depósitos bancários são omissões de receitas, apesar da demonstração cabal, através de documentos idôneos, da origem dos recursos, e desprezou os documentos fornecidos pelo autuado, invertendo o ônus da prova;
- é inadmissível a tributação fundada em depósitos bancários. A apuração realizada pela fiscalização da Receita Federal se limitou à análise de extratos relativos à movimentação bancária do autuado;
- não há disponibilidade econômica ou acréscimo patrimonial da requerente, não estando presentes os pressupostos legais da tributação pelo imposto de renda;
- a Administração Pública deve sempre buscar a verdade, em face ao Princípio da Verdade Material, o que não foi observado pela fiscalização;

-deverão ser excluídos das exigências fiscais todos os depósitos cujo somatório, para cada período, seja inferior a R\$80.000,00, conforme inciso II, do § 3o do art. 42 da Lei n. 9.430/96;

-houve excesso de rigor da fiscalização, pois querer que uma pessoa física que mora no interior de Minas Gerais tenha controle de todas suas movimentações bancárias é no mínimo hilário. Da mesma forma, soa absurdo querer que o contribuinte tenha controle rigoroso, como se fosse uma pessoa jurídica tributada pelo lucro real, de valores dos depósitos superiores a R\$1.000,00;

- as pessoas físicas são desobrigadas de escrituração contábil e o autuado comprovou a origem dos depósitos bancários;

- a base de cálculo do IRPF sobre os supostos rendimentos da requerente não pode ser 100% dos depósitos, uma vez que decorrem também de venda de produtos agrícolas, cuja base de cálculo do IR é de apenas 20% da receita bruta;

- a presunção da Lei 9.430/96 fere o direito PÁTRIO;

- consoante súmula nº 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos –TFR, restou averbado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários;

- sem a indicação de outros indícios, o emprego da presunção da Lei 9.430/96 acaba por atingir o que não é renda nem receita, alargando a autorização que o legislador ordinário recebeu do texto constitucional, e por via indireta, ampliando a própria competência tributária da União Federal;

- a presunção legal necessitaria de outros elementos para levar um simples depósito não justificado à consequente tributação, como renda ou proventos de qualquer natureza.

- a fiscalização não comprovou que houve acréscimo patrimonial. Precisamos confrontar se houve acréscimo patrimonial de um ano-calendário para o outro, ou se houve um consumo incompatível com a renda oferecida, para então, podermos presumir a validade da existência de rendimentos omissos por parte do contribuinte nas suas contas bancárias;

- a autuação fere o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual a tributação deve respeitar as possibilidades financeiras do contribuinte;

- no procedimento fiscal tributário, para haver a autuação com base em depósito bancário, nos termos do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, como já dito alhures, "não basta a simples presunção legal de que os depósitos

constituem renda tributável, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimentos;

- houve evidente cerceamento da defesa, pois foram criados inúmeros obstáculos à defesa do autuado. Como não tem elementos de fato para deconstituir as alegações do autuado, a fiscalização desprezou-os, o que caracteriza cerceamento ao sagrado direito da defesa. A fiscalização não intimou nenhum dos repassadores de recursos para o autuado;

- o débito constante da peça fiscal está agredindo um dos mais básicos princípios tributários, o do não confisco, garantido pela Constituição/88;

- o fisco aplicou multa confiscatória, devendo ser reduzida.

- A qualificação da multa em 150% não pode prosperar, em face da Súmula CARF nº 25, já que a presunção legal de omissão de receita ou rendimentos não autoriza a qualificação da multa de ofício;

-

- as origens dos recursos do autuado são decorrentes de empréstimos e venda de produtos da agricultura e pecuária. Há, também, entradas de recursos decorrentes de:

- a) cheques descontados;
- b) cheques devolvidos;
- c) venda de madeira in natura;
- d) indenizações por sinistro de veículos;
- e) honorários advocatícios;
- f) custeio rural;
- g) financiamentos;
- h) empréstimos.

Tudo amplamente comprovado pelos documentos já constantes nos autos e os ora juntados; a maioria absoluta das origens dos recursos são decorrentes de descontos de cheques de terceiros, via empréstimos - cujo funcionamento era:

- a) num primeiro momento, o autuado - como é de costume na região - pegava um cheque - pré-datado - emprestado com uma determinada pessoa. De posse do cheque descontava-o junto às instituições financeiras;
- b) na época do vencimento do cheque, o autuado pegava emprestado um outro cheque pré-datado, com outra pessoa. Com esse novo cheque - o autuado descontava para cobrir o cheque antigo. E assim sucessivamente - em larga escala;
- quanto às datas, inclusive a jurisprudência comunga nesta posição, elas podem variar um pouco antes, um pouco depois, pois existem várias modalidades de pagamento, dentre as principais podemos destacar antecipado, à vista, a prazo, parcelada, etc.
- a atual realidade faz com que os negócios sejam mais flexíveis, porque a oferta e a demanda nem sempre são favoráveis ao produtor, que se vê acuado com as regras impostas pelos compradores. Além do mais, na maioria absoluta das vezes, há pagamento de fretes pelos compradores finais, que deduzem tais quantias no ato de pagamento das notas fiscais de fornecimento de produtos agrícolas.

Do acórdão recorrido:

A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação apenas para excluir a quantia de R\$16.841,00 da infração de depósitos bancários de origem não comprovada no ano de 2010.

O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado,

não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, disciplinada pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, quando ficar evidente a intenção do contribuinte em negar a existência de recursos tributáveis com o intuito de ocultar o fato gerador do Imposto de Renda.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O recorrente teve ciência do acórdão em 06/11/2018 e, na data de 03/12/2018 interpôs seu Recurso Voluntário, em resumo, nos seguintes termos:

Alega, inicialmente, que há um grave erro na autuação fiscal, pois tributou simples transferências bancárias entre contas correntes do próprio autuado e transferências para sua esposa Rosângela Pimenta de Figueiredo Maia – CPF 492.134.746-87 – fl. 834 dos autos (determinação da condição de dependente do autuado)

Reprisa em sede preliminar os argumentos de que os lançamentos carecem de zelo, bom senso e razoabilidade, questionando a autuação como se tangenciasse o excesso de exação.

Alega tratar-se de movimentação financeira sem ingresso real de recursos em seu patrimônio, questionando o fato de que a Delegacia de Julgamento não julgou na forma debatida, nem tão pouco debruçou sobre as teses levantadas pela defesa.

Alega que existe nulidade na ação fiscal e que o ônus da prova é da administração tributária. Questiona a aplicação do artigo 42 da Lei 9439/96.

Argumenta utilizando-se da Lei 9734/99, discorrendo ainda sobre princípios da Segurança Jurídica, da Capacidade Contributiva, da inexistência de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos ou de acréscimo patrimonial alegando inexistir fato gerador do Imposto de Renda.

Repisa o argumento do não confisco.

Reitera que a fiscalização não observou nenhum limite de valores contrariando o inciso II, do § 3º do art. 42 da Lei n. 9.430/96, assim como a DRJ

Alega que o fiscalizado, mesmo com enormes dificuldades provou a origem dos depósitos bancários, caracterizando excesso de exação querer sugar até a última gota de sangue do autuado, através de busca de informações de depósitos de valores ínfimos, ainda mais tratando-se de produtor rural e que a presunção adotada fere o direito pátrio

No mérito

Da origem dos recursos

Alega que, conforme longamente provado nos autos, as origens dos recursos do autuado são decorrentes de empréstimos e venda de produtos da agricultura e pecuária. Há, também, entradas de recursos decorrentes de:

- a) cheques descontados;
- b) cheques devolvidos;
- c) venda de madeira in natura;
- d) indenizações por sinistro de veículos;
- e) honorários advocatícios;
- f) custeio rural;
- g) financiamentos;
- h) empréstimos,
- i) transferências entre contas correntes do próprio autuado e transferências para sua esposa;

Tudo amplamente comprovado pelos documentos já constantes nos autos.

A maioria absoluta das origens dos recursos seriam decorrentes de descontos de cheques de terceiros, via empréstimos - cujo funcionamento era:

a) – num primeiro momento, o autuado – como é de costume na região – pegava um cheque – pré-datado - emprestado com uma determinada pessoa. De posse do cheque descontava-o junto às instituições financeiras;

b) – na época do vencimento do cheque, o autuado pegava emprestado um outro cheque pré-datado, com outra pessoa.

Com esse novo cheque – o autuado descontava para cobrir o cheque antigo. E assim sucessivamente – em larga escala.

Isso ficaria claro e devidamente comprovado através da própria movimentação bancária do autuado.

Como se pode observar, o saldo bancário do autuado é sempre devedor e os empréstimos lançados em sua declaração de bens é bem superior ao seu patrimônio.

O fisco desprezou todas as provas juntados aos autos, em especial as notas fiscais de folhas 1009 a 1147 decorrentes de receitas da atividades rural e os extratos de cheques custodiados no Banco do Brasil de folhas 510 a 570 – que provam os empréstimos obtidos.

Novamente traz questionamentos ao artigo 42 da Lei 9430/96, cerceamento de defesa, inobservância ao devido processo legal

DISCRIMINAÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS DEPÓSITOS NÃO COINCIDENTES EM DATAS E VALORES – NULIDADE DAS AUTUAÇÕES.

Quanto a alegação de que os depósitos comprovados nos autos não são coincidentes em datas e valores, por isso não podem ser aceitos.

Ora, não há como combater tal tese se não houver a indicação precisa de quais os depósitos que não são coincidentes em datas e valores, caracterizando cerceamento da defesa

Questiona o excesso de formalidades requeridas para as provas apresentadas

Reitera argumentos em defesa da verdade material, de ser o lançamento fundamentado em presunção e que esta fere o direito pátrio (reiterando argumentos acerca da capacidade contributiva, aquisição de disponibilidade econômica, in dubio pro reu, ônus da prova, lançamento baseado em ficções e presunções

Alega que as exigências fiscais contrariam o princípio do não confisco. O patrimônio do autor é ínfimo, consoante suas declarações de bens, perto da estrondosa quantia exigida pela fiscalização. O que sobrou para o notificado? Nada, absolutamente nada. Todos seus bens foram confiscados pelo auto de infração. Com tal procedimento, foi retirado a capacidade do notificado de se sustentar e se desenvolver, aniquilando e impedindo assim o exercício de atividade lícita e moral, agredindo violentamente o patrimônio do requerente, a ponto de inviabilizar uma vida digna

Tese secundária

TRIBUTAÇÃO SEGUNDO A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA DE CADA RECEITA (inovação recursal)

Em face do princípio da eventualidade, mesmo considerando não provada a origem dos recursos, hipótese que admite somente para argumentar, a tributação deverá ser realizada segundo a legislação específica de cada receita. Com efeito, cada espécie de receita tem sua base de cálculo específica, o que não foi observado pela fiscalização. O fisco deve observar que a incidência tributária deverá ser de acordo com a legislação específica de cada receita

Questiona ainda a multa qualificada e, ad argumentandum aponta a necessidade, caso mantida, da redução para o patamar de 100%

Sem contrarrazões

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, Relator

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, devendo portanto ser parcialmente conhecido.

Do conhecimento parcial: Não conheço da inovação recursal trazida, onde o recorrente pleiteia que o lançamento observe de forma distinta a origem das receitas por atividade econômica apontada, uma vez não ter sido apresentado em sede de impugnação e não enfrentado pelo colegiado da DRJ e também no que concerne ao argumento de inconstitucionalidade que afetaria o artigo da lei que fundamenta o lançamento. Assim, afasto a análise atinente aos princípios constitucionais mencionados, uma vez que servem de alicerce para os argumentos que atacam a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 9430/96

Neste contexto, entendo que é vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 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.

Das preliminares suscitadas

O recorrente reitera preliminares de nulidade do lançamento, questionando a legalidade da aplicação do Artigo 42 da Lei 9430/96. Neste contexto argumenta acerca da ilegalidade do dispositivo, de ofensa aos princípios do não confisco, do devido processo legal, da razoabilidade, da ofensa à observância da capacidade contributiva do autuado.

Vejamos, neste aspecto o voto condutor do acórdão recorrido traz as seguintes manifestações:

Preliminar - nulidade

O impugnante alegou questões preliminares que, no seu entender, anulariam o lançamento ora combatido.

Todas as questões apresentadas serão analisadas individualizadamente a seguir.

Inicialmente, o contribuinte alegou que a Fiscalização havia quebrado o seu sigilo bancário, apoiando-se em provas obtidas por meios ilícitos, sem autorização judicial. No entanto, de acordo com elementos constantes dos autos, verifica-se que o próprio contribuinte apresentou todos os seus extratos bancários, em atendimento às intimações efetuadas pela Fiscalização. Dessa forma, não há o que se falar em prova obtida por meio ilícito.

O impugnante também invocou suposto cerceamento do seu direito de defesa no curso do procedimento fiscal. Esclareça-se, de imediato, que a condução das investigações por parte da autoridade lançadora é de exclusiva competência desta. Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva – São Paulo, 1993, diferencia, com propriedade, dois momentos dentro do procedimento fiscal; o procedimento oficioso e o procedimento contencioso:

“O procedimento fiscal pode ser encarado sob duplo ângulo: como procedimento oficioso e como procedimento contencioso.

O procedimento oficioso é específico da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente. (...).

O procedimento contencioso se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte.” (p. 194).

“A atividade de lançamento, que vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia, instaura o processo fiscal, embora não implique a instauração de contencioso fiscal. O contribuinte pode conformar-se com a exigência e pagar o que está sendo exigido. Não surge qualquer lide. (p. 190).”

Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Nessa fase, o procedimento tem caráter inquisitorial. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

Antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142). (grifei)

Na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação. Assim, a alegação de que houve cerceamento de seu direito de defesa no curso do procedimento fiscal não tem pertinência.

Não obstante tal fato, cumpre esclarecer que, de acordo com elementos contidos no processo, verifica-se que em momento algum a Fiscalização criou obstáculos à defesa do contribuinte, tampouco ignorou suas alegações. **Constam do Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 697/732, todos os procedimentos adotados no curso da ação fiscal, com menção inclusive aos documentos apresentados pelo contribuinte e os motivos para aceitação ou não da comprovação pretendida.**

Conclui-se, pois, que o auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas previstas na legislação tributária, não restando configurado qualquer vício procedimental em sua constituição.

A peça fiscal foi lavrada por servidor competente, descreveu, em detalhes, as infrações apuradas, apontando os devidos enquadramentos legais e atendeu a todos os demais requisitos formais necessários a sua validade, nos exatos termos definidos no Decreto nº 70.235, de 1972.

O contribuinte tomou ciência de todos os fatos quando da lavratura do Auto de Infração e, de posse de todas as informações pertinentes à matéria lançada, apresentou sua defesa dentro do prazo que a legislação lhe assegura, apresentando argumentos fáticos e de direito acerca da infração apurada. Dessa forma, exerceu plenamente seu direito de defesa e do contraditório, nos termos da impugnação de fls. 755/810, restando, também, devidamente atendido o princípio do devido processo legal.

Portanto, tendo em vista que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente e que não houve qualquer preterição do direito de defesa do autuado, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, conforme pretende o contribuinte. Note-se que também foram devidamente observadas as regras previstas no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966) para constituição do crédito tributário por meio do lançamento, não incorrendo, portanto, nulidade no feito fiscal.

Nesse sentido, ementa de Acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal”. Acórdão 108-08696, de 25/01/2006.

Rejeitada, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento.

Não observo, pois, qualquer reparo quanto aos argumentos formais do lançamento, de sorte que entendo descabida a alegação de nulidade.

No que tange ao argumento de cerceamento de defesa, importa destacar que a fase de contencioso se iniciou na impugnação, mas, revisitando o documento da autuação, entendo didático acerca do procedimento de fiscalização:

Após as exclusões de valores **considerados estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários, entre outros a fiscalização elaborou o Anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 04** que juntamente com a intimação solicitou que o contribuinte justificasse a origem dos valores creditados/depositados em suas contas corrente, conforme descrição individual dos lançamentos a crédito.

Informou, ainda, que esta comprovação deveria ser mediante apresentação de documentação hábil e idônea da origem dos recursos utilizados nessas operações. A ciência do termo e seu anexo ocorreram em 03/09/2013, posteriormente, houve um pedido de prorrogação de prazo. A fiscalização concedeu o prazo por meio de uma reintimação com prazo improrrogável de 20 (vinte) dias corridos.

Depois de decorridos mais de 50 (cinquenta) dias foram entregues alguns documentos desacompanhados de uma justificativa. Posteriormente, foram encaminhados mais alguns documentos.

Analisando a documentação apresentada e os lançamentos dos créditos da movimentação bancária a fiscalização considerou justificados os valores para os quais houve entrega de documentação hábil, conforme item II do presente relatório.

Os demais lançamentos foram considerados não justificados.

(...)

Portanto, de acordo com o art. 42 da Lei 9.430/96, os valores a crédito constantes de sua movimentação financeira, após as exclusões realizadas pela fiscalização, cuja origem o contribuinte regularmente intimado não comprovou, serão considerados como omissão de rendimentos.

Ou seja, não se trata de um lançamento realizado sem método, ou com excesso de exação, mas de um procedimento usual de fiscalização, onde, na fase de autuação, foram elaborados diversos termos de intimação/reintimação para que a autoridade fiscal procedesse ao lançamento e às exclusões mencionadas.

No que concerne ao argumento de ilegalidade ou abuso da norma que balizou o lançamento, cabe aqui trazer novamente o dispositivo que dispõe que não é competência das instâncias administrativas apreciar vícios de ilegalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Neste contexto, descabe qualquer alteração ao entendimento trazido no acórdão recorrido, passando a análise do questionamento onde aponta que o acórdão recorrido não justifica a desconsideração de seus documentos,

Revisitando o voto condutor do acórdão,

O impugnante alegou a existência de cheques devolvidos e juntou os documentos de fls. 900 a 1006. **Cabe esclarecer que o contribuinte já havia apresentado os mesmos documentos no decorrer da ação fiscal (fls. 571/606).(grifei)**

A Fiscalização analisou os documentos e registrou, no Relatório Fiscal, mais especificamente às fls. 700/701, **que tais valores já haviam sido excluídos e não fizeram parte do lançamento, conforme relação consolidada por mês às fls. 704 a 730.**

Na impugnação, o interessado juntou cópias dos mesmos cheques. Ora, se a Fiscalização registrou que já havia excluído tais valores e estes não fizeram sequer parte do lançamento, não há qualquer valor a ser excluído a título de cheques devolvidos, como pretende o impugnante.

Se havia ainda algum depósito remanescente lançado a esse título, caberia ao contribuinte identificar este crédito e correlacioná-lo ao cheque devolvido.

Na relação de cheques devolvidos apresentada pelo impugnante às fls. 1001 a 1006, não foi verificado qualquer valor nessa condição que tenha feito parte do lançamento.

Observe-se que o contribuinte informou, na referida relação, alguns cheques com datas anteriores ao período objeto do presente lançamento e cheques depositados em contas bancárias que nem foram utilizadas pela Fiscalização na apuração da infração ora em lide.

Os documentos de fls. 843 a 890 a 1007 também já haviam apresentados no curso do procedimento fiscal e analisados pela autoridade lançadora. No Relatório Fiscal, fls. 700/702, **a Fiscalização esclareceu que as cédulas de crédito bancário anteriormente apresentadas, e reapresentadas na impugnação, justificavam a origem dos recursos.**

Da mesma forma, a **declaração de empréstimo de fl. 1007 também já foi acatada pela Fiscalização, tanto que os valores ali discriminados constam da planilha elaborada no Relatório às fls. 701/702 que representava depósitos com origem comprovada.**

Portanto, a própria Fiscalização já havia acatado as alegações do contribuinte e os valores pertinentes não fizeram parte do lançamento, conforme relação às fls. 704/730.

Ao que se observa, busca o recorrente, ao juntar novamente documentos já trazidos aos autos e deduzidos ainda antes do lançamento, obter um ganho em duplicidade. Dado o enfrentamento e a análise produzida pelo julgador de piso, não entendo cabível a reforma ou a anulação do acórdão recorrido.

No mérito

O contribuinte alega que seus recursos se originam de várias atividades, que listara em sua impugnação e repete neste recurso.

A acórdão recorrido refutara estes argumentos nos seguintes termos:

O impugnante apresentou Notas Fiscais Avulsas de Produtor às fls. 1009 a 1147, indicando a Sra. Rosângela Maia, cônjuge do contribuinte, como remetente, e Marcílio Rocha Madeiras Ltda, como destinatário, referentes à venda de eucalipto “in natura” com o intuito de comprovar origem de depósitos efetuados em suas contas bancárias.

Todavia, analisados os referidos documentos em conjunto com as contas sobre as quais incidiu o lançamento, **não foi identificada coincidência de datas e valores que permitisse a comprovação da origem dos créditos.** Caberia ao impugnante relacionar cada documento apresentado ao crédito em relação ao qual se pretendesse comprovar a origem, com identificação da

conta bancária pertinente. Frise-se que a legislação tributária determina que os depósitos devem ser comprovados de forma individualizada pelo contribuinte

Impacta destacar, a título de esclarecimento que, para afastar a presunção legal de omissão de receita ou rendimento, não basta a identificação subjetiva da origem do depósito, sendo necessário também comprovar a natureza jurídica da relação que lhe deu suporte a fim de se demonstrar se tais recursos eram tributáveis ou não.

Assim, para exemplificar a ausência de demonstração de saques de contas próprias que corroborassem os depósitos em dinheiro na mesma data em conta do recorrente não se fizeram demonstrados, tanto em sede de impugnação quanto na fase recursal, estando adstrita a esfera argumentativa.

E, uma vez superada a discussão acerca da validade da norma tributária, o que se discute, no mérito é se o lançamento estaria ou não correto. E, no caso em tela o recorrente não traz as demonstrações necessárias também em sede de recurso voluntário.

Também não procede a alegação de que caberia à Fiscalização comprovar aumento patrimonial do contribuinte que, eventualmente, justificasse consumo incompatível com a renda declarada.

Sobre tal tema, empresto o argumento trazido no voto condutor do acórdão recorrido, que adoto como razão de decidir:

Tal fato ensejaria lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto, o que não representa a infração apurada no auto de infração ora impugnado. Observe-se que há, inclusive, súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nesse sentido, conforme transcrição a seguir:

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

No que tange ao disposto no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, a presunção favorável ao Fisco transfere para o contribuinte o ônus de rechaçar a imputação, mediante comprovação da origem dos recursos. (grifei) Portanto, descabida a alegação do contribuinte de que a Fiscalização não poderia transferir o ônus da prova. Trata-se, pois, de uma presunção relativa, passível de prova em contrário.

No que tange à multa qualificada, esposo o argumento dominante no acórdão recorrido.

A parte recorrente utilizou-se da Súmula CARF nº 25 com o objetivo de impugnar a multa de ofício que lhe foi cominada.

*É relevante salientar que o mencionado verbete sumular preconiza que a **simples presunção legal de omissão de rendimentos não é suficiente para ensejar a qualificação da multa de ofício**, demandando a subsunção da conduta a uma das previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

Contudo, na presente autuação, a Fiscalização justificou a qualificação da penalidade com base na conduta do contribuinte, que se amolda de forma exata aos artigos mencionados, conforme evidenciado no Relatório de Auditoria Fiscal.

Neste aspecto não vejo reparo ao acórdão

Melhor sorte assiste ao recorrente, no entanto, em virtude de alteração da legislação atinente à multa qualificada.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

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

dada pela Lei nº 14.689, de 2023

§ 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; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto, rejeitar as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria