



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.000116/2009-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.724 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de agosto de 2020
Recorrente CELIA COSTA LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam 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 sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, suas origens, bem como a natureza de cada operação realizada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTA CONJUNTA. DECLARAÇÃO NÃO CONJUNTA.

No caso de depósito bancário em conta conjunta, sem comprovação da origem dos recursos, cujos titulares apresentam DAA em separado, o valor dos rendimentos apurados será imputado a cada titular mediante rateio, obedecendo o princípio da solidariedade ativa, pelo qual cada um dos titulares pode movimentar livremente a conta, sem necessidade de anuência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo— Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

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

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - Omissão de Rendimentos caracterizada por Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada, Exercício 2006, Ano-Calendário 2005, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 327.111,04, dos quais R\$ 157.136,50 correspondem a imposto, R\$ 117.852,37 a multa proporcional, e R\$ 52.122,17 a juros de mora, calculados até 30/01/2009.

A infração apurada, que resultou na constituição do crédito tributário referido, encontra-se relatada no Termo de Verificação Fiscal, e nos dá conta de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimentos, mantidas em Instituições Financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Os valores que efetivamente ingressaram na conta corrente do contribuinte, a título de depósitos e/ou créditos, mantidos em instituições financeiras, que não se fez prova da origem dos recursos, encontram-se especificados no Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativos, às fls. 145/160.

A Auditoria Fiscal relata que, na abertura da ação fiscal, constatou que a contribuinte não havia apresentado Declaração de Ajuste Anual - DAA para o ano-calendário de 2005 embora obrigada a fazê-lo por receber rendimentos tributáveis superior ao limite de isenção e por ter participado do quadro societário de empresa como titular. Intimada a apresentar a DAA EX 2006/AC2005, a contribuinte deixou de atender tendo sido notificada da Multa por Falta de Entrega de Declarações com imposto devido.

Constatou-se ainda, que o casal não apresentou declaração em conjunto e a contribuinte não constou como dependente do cônjuge, resultando na imputação do valor dos rendimentos mediante divisão entre o total dos rendimentos apurados pela quantidade de titulares.

A Autuada foi cientificada do Auto de Infração, tendo ingressado com impugnação, alegando, em síntese:

=> é dona de casa, dependente econômica e financeiramente do cônjuge Abedener de Lima, não exerce qualquer atividade comercial e consta da conta conjunta apenas para imprevistos;

=> tem CNPJ vinculado ao seu nome por não haver dado baixa na Receita Federal do Brasil, embora o tenha feito na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo;

=> por erro formal de preenchimento, a impugnante não teve seu nome e CPF informado na DIRPF do exercício 2006, de seu cônjuge, informação esta prestada a título informativo, vez que o cônjuge apresentou DIRPF pelo modelo simplificado;

=> a contribuinte não pode ser responsabilizada pela liberalidade da fiscalização em não constar do lançamento de ofício efetivado contra o cônjuge em 50% da movimentação bancária, sem esquecer que referida movimentação já foi oferecida à tributação na PJ de propriedade do cônjuge varão;

=> não procede a assertiva sobre a invalidade fiscal dos dados constantes da DIPJ do cônjuge com os valores da conta conjunta e entregue em 16/06/2008, quando o cônjuge encontrava-se sob procedimento fiscal.

=> equívoco quanto à letra do art. 138 do CTN. Absurda a pretensão de não espontaneidade da PJ do cônjuge, legítima proprietária do numerário que deu origem às autuações contra as pessoas físicas e a tentativa de tributar 50% da movimentação bancária da conta conjunta da qual a impugnante é mera agregada, quando a lei fala em titular;

=> cita jurisprudência do TRF - 3ª Região a respeito da inteligência dos arts. 43 a 45 do CTN. Alega que não houve omissão de rendimentos, apenas a impugnante foi agregada à conta preventivamente a qualquer emergência familiar como de fato ocorreu conforme comprova documentação anexa;

=> alega que o imposto de renda abrange os rendimentos do trabalho, do capital ou de ambos, desde que impliquem em acréscimo patrimonial o que não ocorreu e requer improcedência do auto de infração e protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidas.

A DRJ São Paulo, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que :

=> quanto à omissão de rendimentos, o procedimento fiscal foi levado a efeito sob a égide do art. 42 da Lei 9.430/96, com alteração posterior introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481/97, o qual estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

A própria lei definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Destarte, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder e dever de autuar a omissão no valor dos depósitos bancários recebidos, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da lei.

A contribuinte deixou de apresentar tanto durante o procedimento fiscal quanto em sua impugnação qualquer comprovação que justificasse suas alegações. A simples alegação sem comprovação plena de que os valores constantes dos depósitos bancários apurados pertencem à empresa do cônjuge, não é suficiente para elidir a presunção de omissão de rendimentos.

Improcedente também a alegação da impugnante de que o imposto de renda abrange os rendimentos do trabalho, do capital ou de ambos, desde que impliquem em acréscimo patrimonial. A Súmula CARF nº 26 ratifica exatamente isso.

Ainda, esclareça-se que todo rendimento tributável comprovadamente recebido pelo contribuinte e não oferecido à tributação é um rendimento omitido, sem que necessariamente ocorra um acréscimo no patrimônio do mesmo. Existem, as hipóteses de presunção estabelecidas em lei, em que, ocorrida a situação fática, presume-se, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, da ocorrência de omissão de rendimentos.

=> quanto à conta conjunta, a contribuinte alega que não houve omissão de rendimentos, apenas foi agregada à conta de seu cônjuge de forma preventiva a qualquer emergência familiar.

Conforme informação já prestada pela instituição financeira, cujos depósitos originou o presente lançamento, a condição de movimentação da conta corrente objeto deste lançamento é conjunta solidária da contribuinte com Abedener de Lima, CPF 306.363.538-34.

Assim, quanto ao rateio dos valores apurados entre os dois titulares da conta conjunta, lançado em 50% para a impugnante, não se trata de liberalidade da fiscalização como entende a contribuinte e sim da aplicação da lei vigente. Nesse sentido existe a Súmula CARF 29 e 32.

Observa-se que a contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos depósitos efetuados na referida conta bancária através da ciência do termo de Início da Ação Fiscal em 13/12/2008, portanto, anteriormente à ciência do Auto de Infração lavrado contra seu cônjuge ocorrido em 15/12/2008. Assim, não resta qualquer dúvida de que, assim como seu cônjuge, a contribuinte é titular da conta bancária objeto deste lançamento que apurou depósitos bancários sem origem comprovada.

Ressalte-se, ademais, que conforme disciplina o art. 832 do Decreto nº 3.000/1999 - RIR/99, é defeso retificar a Declaração de Ajuste Anual por iniciativa do contribuinte, após iniciado o processo de lançamento de ofício.

Por conseguinte, uma vez iniciada a ação fiscal não há como retificar a declaração espontaneamente, seja do sujeito passivo, seja dos demais envolvidos, como no caso, a pessoa jurídica do cônjuge da impugnante, independentemente de intimação.

Ademais, totalmente improcedente a alegação de que a impugnante e o cônjuge não são titulares dos valores erroneamente depositados na conta do cônjuge varão, pois o real titular é a empresa individual do cônjuge Abedener de Lima ME — CNPJ nº 45.698.164/0001-72. Embora citada como comprovação a DIPJ da empresa e o recurso administrativo impetrado pelo cônjuge da impugnante, quando da imposição do Auto de Infração - Processo Administrativo nº 13864.000469/2008-96, os mesmos não constam dos autos.

Quanto às alegações de que a contribuinte é senhora de prendas domésticas, dependente econômica e financeiramente do cônjuge Abedener de Lima, não exerce qualquer atividade comercial e constando da conta conjunta objeto da ação fiscal como agregada, temos que seus argumentos não prosperam.

Isto porque a Impugnante somente ficou no campo das alegações, o que não é suficiente para contrariar o fato de que é co-titular da conta corrente e, por consequência, a movimentação financeira também lhe pertence. E, ao contrário do que afirma, tal situação demonstra sua relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto de renda. Do contrário, nenhum contribuinte seria autuado ainda que titular de conta bancária, pois bastaria alegar que a movimentação financeira não lhe pertence.

A presunção de que os valores do depósito bancário pertencem em iguais quinhões aos titulares, constante no §6º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, é relativa, podendo ser elidida se houver comprovação que demonstre o contrário, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, não há que se falar em bis in idem e não confisco ligado à capacidade contributiva, consolidando-se o lançamento em tela sem reparos aderem feitos.

Quanto às declarações em separado e suposto erro de fato em não ter sido incluída como dependente do seu esposo, tal fato implica na opção de declararem em separado, mesmo deixando a contribuinte de apresentar sua declaração por se considerar desobrigada, o que não procede eis que recebeu rendimentos tributáveis na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 13.968,00 (treze mil, novecentos e sessenta e oito reais);

Assim resta obrigada a entregar sua DIRPF - AC 2005, por recebimento de rendimentos apurados por depósitos bancários sem origem comprovada, em valor acima do limite legal de isenção. Ao deixar de oferecer rendimentos à tributação, não os declarando, incorreu a impugnante em duas infrações: omissão de rendimentos e falta de entrega de DIRPF.

Quanto a juntada de documentação comprobatória, sabe-se que o momento oportuno para sua apresentação é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações e da ocorrência da preclusão deste direito a posteriori, conforme dispõe o art. 15, do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

Extrai-se dos artigos supra citados, que a prova documental deve ser apresentada sempre na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. É de salientar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de incidir em algumas destas hipóteses. Entretanto, não logra o impugnante demonstrar a ocorrência de quaisquer destes fatos previstos no Decreto 70.235/72, o qual permitiria o deferimento do pedido, como de resto nada foi trazido até o presente momento.

Sobre a alegação da afronta a princípios constitucionais e norteadores da atividades administrativas, falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da matéria, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346/1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, condições que não se apresentam neste caso e, principalmente, quando se verifica que houve estrita observância às normas motivadoras do lançamento trazidas no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Quanto às decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, nos termos do inciso II, do art. 100, do CTN.

Em razão de todo o exposto, vota a DRJ pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário apurado.

Em sede de Recurso Voluntário, repisa o contribuinte nas alegações ventiladas em sede de impugnação, e segue sustentando que a deve ser reconhecida a inconstitucionalidade do lançamento e, em segunda análise, caso não reconhecida a alegada inconstitucionalidade, que seja dado provimento ao Recurso para ser cancelado o lançamento em análise.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Preliminar – Inconstitucionalidade

Com relação à alegação inconstitucionalidade de Lei, não conheço da alegação eis que o CARF não tem competência para tal análise. Vejamos a súmula :

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

Depósito bancário de origem não comprovada

Como se sabe, o princípio geral da boa-fé obriga as partes a agirem com probidade, cuidado, lealdade, cooperação, etc; e o Código de Processo Civil vigente expressamente determina que aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé (art. 5º), estando igualmente expresso que todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6º).

Em diversas situações, a cooperação será um dever, com previsão de sanções contra a parte recalcitrante. Ou seja, o princípio da cooperação foi positivado no ordenamento jurídico como um dever processual de todas as partes, sendo certo que com o passar do tempo os estudiosos e a jurisprudência colaborarão para a melhor definição do princípio e/ou dever de cooperação processual.

Trazendo ao presente caso, merece registrar que o Contribuinte, no processo administrativo, tem o dever de provar o quanto sustentado, especialmente nos casos em que se aplica a presunção (no caso, de omissão de rendimentos).

De acordo como o art 42 da lei 9.430/96, caracterizam-se 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, regularmente intimado, não comprove, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A referida norma, repita-se, criou uma presunção legal de renda omitida com suporte na existência de créditos bancários de origem não comprovada, transferindo o ônus da prova ao contribuinte.

No entanto, toda presunção legal necessita de parâmetros para ser contida e não levar a ações arbitrárias com exigências descabidas, tributando como renda aquilo que não é renda nem lucro. Por isso, o § 3º do artigo 42 da lei 9.430/96 determina que para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente.

Vale dizer, a interpretação do “caput” do art. 42 da lei 9.430/96 deverá ser realizada de acordo com o preconizado no seu parágrafo terceiro, pois uma das finalidades do procedimento administrativo é a busca da verdade material.

O legislador, sabendo que são diversas as possibilidades de valores movimentados nas contas correntes não se caracterizarem como rendimentos tributáveis e, com a finalidade de impedir a adoção, pelo Fisco, de critérios indiscriminados de apuração de valores de rendimento e/ou receita, estipulou que para a validade da presunção, a fiscalização deverá individualizar os créditos em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira tidos como não comprovados pelo seu titular. Trata-se de determinação legal imperativa, que deve ser obrigatoriamente observada pela fiscalização.

E nem poderia ser de outra forma, pois como poderá haver possibilidade de defesa de um contribuinte se não são apontados pela fiscalização os créditos suspeitos? Não há dúvidas que § 3º veio pôr aparas no emprego da presunção da lei 9.430/96, para evitar que se acabe por atingir o que não é renda nem lucro, e tributando valores intributáveis.

Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido. Destarte, quando o Fisco recorre a uma presunção legal tem o dever de observar os ditames da lei.

Desta forma, ainda que o artigo 42 da lei 9.430/96 admita um rito probatório especial para os depósitos bancários e aplicações financeiras, mesmo assim, como toda presunção legal, a nova regra também exige, de quem a emprega, o atendimento de requisitos, em rigorosa observação do princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da impossibilidade do cerceamento de defesa, albergados em nosso sistema jurídico. Por isso, certas restrições ao emprego da presunção já vieram destacadas na própria norma, em especial no § 3º do artigo 42 da lei 9.430/96, que diz respeito à análise individuada dos depósitos bancários.

Quem se vale de presunção legal deve demonstrar, de forma analítica todos os motivos e dados detalhados que o levaram a presumir a omissão de rendimentos. A base de cálculo dos tributos, mesmo quando decorre de presunção, não pode prescindir de um grau de certeza, por se constituir na materialização do fato gerador de tributos. Exatamente por isso é imperativo que no levantamento da suposta “receita omitida” com base no artigo 42 da lei 9.430/96, a análise dos créditos seja realizada de forma individual (um por um).

Se os créditos não forem analisados de forma individualizada, haverá violação do princípio da legalidade, bem como o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada previsto no ordenamento jurídico e a que está obrigada à Administração Pública.

Além disso, ocorrerá cerceamento de defesa do contribuinte, visto que este deve ter conhecimento do que está sendo acusado, ou seja, quais os depósitos que foram considerados omissão de receitas.

Não se pode olvidar que nos termos do artigo 59, II, do decreto 70.235/72, são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade com preterição do direito de defesa.

Ademais, o lançamento tributário é procedimento administrativo que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do art. 142 do CTN. Vale dizer, pelo lançamento a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento ou fato e descrever a lei violada, requisitos necessários ao nascimento da obrigação fiscal correspondente. Este fato deve ser certo e determinado e deve ser expressamente declinado e identificado pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Em suma, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas no caso se a fiscalização individualizar os depósitos que entende como não comprovados, para que com base nessa individualização o autuado se defenda e apresente provas.

Pois bem, no presente caso vimos que tanto a autoridade fiscal como a DRJ analisou, em cada conta bancária, as movimentações que ensejavam comprovação individualmente.

E a contribuinte nada mais fez do que alegar inconstitucionalidade do lançamento e trazer alegações acerca da dificuldade em comprovar as origens .

Neste diapasão, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Ratifico, ademais, a necessidade de fundamento pela autoridade fiscal, dos fatos e do direito que consubstancia o lançamento. Tal obrigação, a motivação na edição dos atos administrativos, encontra-se tanto em dispositivos de lei, como na Lei nº 9.784, de 1999, como talvez de maneira mais importante em disposições gerais em respeito ao Estado Democrático de Direito e aos princípios da moralidade, transparência, contraditório e controle jurisdicional.

Assim sendo, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se no quanto exposto pela DRJ de forma clara e objetiva, entendo que deve ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário .

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de não conhecer da alegação de inconstitucionalidade e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal