



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13890.000602/2004-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.491 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de setembro de 2021
Recorrente WILSON BONIFÁCIO DA SILVA JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999

TÉCNICA DA AMOSTRAGEM. ÔNUS PROBATÓRIO.

Autoriza-se a técnica da amostragem para cumprimento do ônus probatório da fiscalização, em especial quando o contribuinte é intimado para prestar informações, colaborando com a ação e diligência fiscal, todavia, mantendo-se inerte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do acórdão que manteve o lançamento tributário, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, ano-calendário de 1999, materializado no Auto de Infração de fls 55 a 58.

Nos termos do “termo de constatação e encerramento da ação fiscal” (fl. 49), fora constatado o que se segue pela fiscalização:

- 1)Deu-se início ao presente procedimento de fiscalização em razão de ter sido verificado que diversos contribuintes pessoas físicas haviam declarado que efetuaram

pagamento ao contribuinte fiscalizado, durante os anos-calendários de 1999, 2000, 2001 e 2002, e em valores muito superiores ao informado pelo contribuinte fiscalizado, nas respectivas declarações de ajuste anual correspondentes àqueles períodos, a título de rendimentos recebidos de pessoa física, sem vínculo empregatício, segundo informação extraída dos arquivos da SRF.

2)-Referido profissional exerce a atividade odontologia no município de Rio Claro (CRO-SP nº 19.021), com consultório situado na Rua 7, nº 640, Centro.

3)-Segue, abaixo, quadro ilustrativo dos fatos mencionados no item anterior, no qual estão discriminados os valores declarados pelo contribuinte fiscalizado, pelos contribuinte pessoas físicas e o total desses declarantes por período de apuração:

Período	Declarada Contribuinte	Declarado/Pessoas Físicas	Quantidade
1999	R\$ 20.515,47	R\$ 67.280,85	82
2000	R\$ 26.907,59	RS 76.293,84	97
2001	R\$ 22.391,47	RS 69.927,22	89
2002	R\$ 45.023,35	R\$ 140.839,12	94

4)-O contribuinte foi intimado, por via postal, em 19/04/2004, do início do presente trabalho, sendo-lhe solicitada a apresentação da documentação concernente à sua atividade profissional, bem como de relatório contendo todos os valores recebidos de pessoas físicas, durante os períodos sob fiscalização, a título de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.

5)-Em 06/05/2004, o contribuinte, por meio de procurador devidamente habilitado, foi intimado a prestar esclarecimentos sobre o relatório, contendo os valores declarados por 82 (oitenta e duas) pessoas físicas, as quais informaram que efetuaram pagamento ao contribuinte fiscalizado, durante o ano-calendário de 1999. Após, em 14/07/2004, nova listagem lhe foi encaminhada, por via postal, contendo a relação de pessoas físicas que também informaram pagamento ao contribuinte fiscalizado, durante os anos-calendários de/ 2000 a 2002, conforme mencionado no item 3.

6)-Em 29/06/2004 foi protocolizado relatório contendo parte dos contribuintes que informaram pagamento ao contribuinte fiscalizado, durante o ano de 2002. Na mesma oportunidade foi requerida a prorrogação de prazo, para apresentação das demais informações. Foi concedida a dilação de prazo até 22/07/2004, data em que o contribuinte apresentou novo relatório, mas, de forma incompleta, em razão de estarem faltando informações sobre diversos contribuintes.

7)-Entretanto, até o momento, não foi apresentada qualquer outra manifestação, além das mencionadas acima, que pudesse esclarecer, de forma efetiva, os valores que foram recebidos pelo contribuinte fiscalizado, com o respectivo detalhamento mensal.

8)-Devido à falta de comprovação, por parte do contribuinte, das quantias efetivamente recebidas de pessoas físicas, os valores declarados como pagos, durante o ano-calendário de 1999, no montante de R\$ 67.280,85, serão atribuídos ao contribuinte fiscalizado, sendo que, nesse total, já está considerada a quantia informada como base de cálculo dos rendimentos recebidos sob esse título, na declaração de ajuste de anual do exercício de 2000, de no valor de RS 19.502,68.

Também, por essa razão, será exigida a multa, devida a título de carnê-leão, decorrente da falta de recolhimento mensal do imposto de renda incidente sobre tais rendimentos.

9)-Tendo em vista o exposto acima, encerra-se parcialmente o presente trabalho de fiscalização, com o esclarecimento que será lavrado auto de infração, especificamente para o ano-calendário de 1999, para exigência da multa de carnê-leão, conforme mencionado no item anterior, e, também, do imposto de renda decorrente da inclusão dos rendimentos omitidos, resultante da diferença entre as 2 importâncias citadas no item anterior, a qual será rateada em valores iguais (R\$ 5.606,74), para os 12 meses de 1999, com o acréscimo dos juros moratórios e da multa de ofício.

Apresentada a Impugnação, o julgamento foi convertido em diligência. Eis o comando decisório da DRJ (fls. 84/86):

8. Em vista das argumentações apresentadas na impugnação e considerando que não há nos autos nenhuma prova de que o autuado tenha de fato recebido os valores imputados pela fiscalização como tendo sido pagos por pessoas físicas em retribuição pelos serviços odontológicos por ele prestados, entendendo ser necessária a baixa do processo em diligência, a fim de que sejam carreadas aos autos provas da efetiva omissão de rendimentos por parte do contribuinte.

8.1 Não é possível a manutenção do lançamento com base apenas em presunções. É obrigação do fisco comprovar, ainda que a título de amostragem, os efetivos pagamentos efetuados pelas pessoas físicas listadas às fls. 12 a 14 - supostos pacientes do impugnante em retribuição pelos serviços odontológicos supostamente prestados pelo contribuinte.

Termo de diligência fiscal de fls. 89, para prestar os seguintes esclarecimentos:

Esclarecimentos solicitados:

1)-Esclarecer, de forma inequívoca, se reconhece como tendo sido seus pacientes as pessoas físicas e/ou seus familiares, durante o ano-calendário 1999, constantes da listagem anexa.

2)-Em caso afirmativo, esclarecer se estão corretos os valores mencionados na referida listagem, os quais foram declarados como pagos a Vossa Senhoria, durante o mesmo período, decorrentes da prestação de seus serviços profissionais de odontologia.

Resposta do Recorrente, à fl. 95, no seguinte sentido:

- a principal e indispensável prova, pela natureza da acusação e para fins de confronto de dados havidos como divergentes em relação a 82 clientes do requerente, seria, no mínimo, DECLARAÇÕES dessas pessoas, devidamente notificadas para tal, manifestando-se expressamente quanto à veracidade das suas informações, juntando comprovante(s), nos mesmos moldes em que o notificado o autuado, sem se mencionar quebra de sigilo de dados por estarem as pessoas em questão já devidamente identificadas e listadas no processo, passando, assim, a fazer parte integrante dele;

III - o processo não esclarece, também, até, se o autuante teria ou não entrado em contato com essas listadas 82 pessoas-contribuintes, notificando-as para prestarem esclarecimentos, mantendo e/ou retificando seus dados originais, juntando comprovantes em seu poder; se tais diligências foram na ocasião realizadas, a não juntada oportuna dos documentos (provas) obtidos. não autoriza a juntada agora, a destempo.

IV- decorrido esse tempo, o autuado recebe, surpreso, o termo de início para procedimento de diligência fiscal ora respondido (MPF nº 0812500.2009.00066), solicitando os mesmíssimos esclarecimentos outrora solicitados, sendo certo que pessoas consultadas, pelo decurso do tempo (1999), não se lembram dos dados e inutilizaram os respectivos documentos.

Juntada, também, a planilha de fl. 97, com indicação de determinadas pessoas, com o campo discriminado valor declarado *versus* valor recebido.

Coligidos alguns recibos às fls. 113/130.

Termo de encerramento de diligência às fls. 131. Descrevo algumas de suas conclusões:

Na fase inicial do procedimento de fiscalização, o contribuinte apresentou relação contendo informações sobre 27 pessoas físicas (fl. 22), das quais 25 constavam dos relatórios citados no parágrafo anterior. Os nomes de outras 2 pessoas foram incluídos na sua relação. Porém, desses 25 nomes, o contribuinte fiscalizado alegou que a quantia

informada por 17 deles foi superior àquela reconhecida por ele; relativamente as 8 pessoas restantes, disse o contribuinte que não havia recebido quaisquer importâncias delas durante o ano-calendário 1999.

Tais fatos haviam sido verificados no decorrer do procedimento fiscal. Comparando as 2 situações descritas acima, a listagem inicial, contendo o nome de 82 pessoas físicas, somou a quantia de R\$ 67.280,85, enquanto que a listagem apresentada pelo contribuinte fiscalizado, contendo apenas os nomes de 19 daqueles que foram reconhecidos como seus clientes, a quantia recebida por ele teria somado R\$ 10.667,31, embora ele tivesse declarado que recebeu a quantia de R\$ 20.515,47.

(...)

Relativamente ao ano-calendário 1999, foram obtidos recibos fornecidos pelo referido dentista, sendo anexada, por amostragem, a cópia dos documentos apresentados por 6 pessoas físicas, conforme fls. 113 à 130, cujos nomes, curiosamente, não constaram do relatório de fl. 22. A soma daqueles documentos resultou a quantia de R\$ 7.889,50. A cópia daqueles documentos foi encaminhada ao contribuinte, juntamente com o Termo de Encerramento da Diligência Fiscal.

Os fatos descritos nos parágrafos anteriores demonstraram, a princípio, que os registros de controle de clientes do contribuinte se mostraram deficientes, pois, claramente, muitos deles não estavam incluídos nas listagens apresentadas por ele na ocasião inicial, seja para o ano-calendário 1999, seja para os demais períodos de apuração.

Além disso, apurou-se que, nas declarações de ajuste anual correspondentes aos exercícios 2000, 2001 e 2002, o contribuinte não havia preenchido o campo destinado ao livro-caixa de sua atividade profissional nem apresentou quaisquer documentos durante o trabalho fiscal, muito embora fosse esperada a existência e consequente aproveitamento de despesas, tais como gastos com o fornecimento de água, energia elétrica, telefone, aquisição de materiais odontológicos e outros, com encargos trabalhistas e sociais do pessoal de seu consultório etc. Somam-se àquelas despesas os gastos do próprio contribuinte e de seus familiares, os quais, por sua natureza, não são informados em declaração de ajuste. No entanto, se comparados os rendimentos declarados como recebidos em 1999 com todos os gastos declarados naquele mesmo período, inclusive com o acréscimo dos tributos pagos naquele ano, no valor de R\$ 3.378,47, apurar-se-ia saldo negativo, no valor de R\$ 303,00. Se incluída quantia que possivelmente seria informada em livro-caixa, resultaria, então, saldo negativo muito superior. Situação que não seria esperada nem razoável. Tais fatos acarretaram necessariamente a existência de recursos, cuja origem fica evidentemente demonstrada pela omissão dos rendimentos citados na presente manifestação.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA

Tendo sido concedido ao contribuinte prazo para a apresentação de documentos que pudessem demonstrar a insubsistência do lançamento, incabível a alegação de cerceamento de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Constatada a omissão de rendimentos auferidos pelo contribuinte, impõe-se sua tributação.

MULTA ISOLADA. A omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas detectada em procedimento de ofício enseja a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento de carnê-leão.

O Recurso Voluntário sustenta, em síntese:

- (i) Nulidade, pois o processo desrespeitou o sistema tributário nacional, e em especial os princípios da legalidade, ampla defesa, contraditório e devido processo legal;

- (ii) Destaca o lançamento. Cita o art. 142, destacando os verbos da norma;
- (iii) É “legalmente impossível falar-se em "amostragem" em fiscalização parcial de um(s) com extensão ao(s) outro(s) envolvido(s) nas mesmas operações, criando situação, além de ilegal e ineficaz, anômala, paradoxal e nula de pleno direito;
- (iv) No ano-calendário de 1999, indicou-se 82 pessoas, sendo que foram citadas apenas cinco delas. Sustenta que o fora com dados obtidos a destempo (fls. 131, ato datado de 05.11.09) e ainda por força de determinação da DRJ;
- (v) “Tanto que a fiscalização, dada sua inércia, irresponsabilidade e incompetência, de 82 pessoas-contribuintes, só obteve alguns dados de apenas cinco, referidas na r. decisão recorrida, não cabendo, na hipótese, mera "amostragem", mas exame comparativo de documentos!!! E sobre os dados dos cinco, pretende-se validar dados não examinados e não juntados dos demais. E não foi aberta vista ao recorrente (princípio do contraditório)!”;
- (vi) Ser incabível no caso a amostragem, já que a administração foi “omissa, negligente, displicente, irresponsável por não ter entrado em contato em tempo hábil com as 82 pessoas”;
- (vii) Sustenta a ausência de provas, não podendo ser mantido o lançamento com base em presunção;
- (viii) Que resultou da diligência apenas papéis de fls 113 a 130 que não servem de prova. Que num passe de mágica, o nada vira prova de lançamento.

Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Não se sustenta a tese de nulidade do lançamento tributário, em especial por o procedimento não se encontrar em consonância com os princípios da legalidade, ampla defesa, contraditório e devido processo legal.

Tendo em vista que a preliminar de nulidade acaba por corresponder à tese de mérito recursal, passo a demonstrar a regularidade do procedimento administrativo tributário, desenvolvido com a garantia do contraditório do Recorrente, que em seu curso, aliás, fora chamado a contribuir com informações sobre os fatos impositivos, possibilitando a construção participada do provimento, consoante se passa a demonstrar.

Antes, registro que o contribuinte tem o dever (e direito, também, numa concepção contemporânea do processo) de colaborar com a fiscalização no procedimento de fiscalização tributária.

Por sua vez, quanto aos meios de prova conferido à fiscalização:

Todos os meios, da forma mais ampla, devem ser dados ao fisco para desempenhar a atividade de fiscalização. O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento

dos fatos que se ligam direta ou indiretamente à ocorrência dos fatos impositivos, o acompanhamento de todos os fatos que dão ensejo a qualquer das revelações de capacidade contributiva, assim qualificados pela lei, tudo isto requer plena liberdade para o fisco, agilidade e presteza de movimentos, possibilidade de ampla liberdade de indagação e investigação” (ATALIBA, Geraldo. Lançamento – Procedimento regrado: discricionariedade na investigação e levantamento de dados. Esclarecimentos e informações do contribuinte. Impossibilidade jurídica de presunção quando a lei requer prova, pp. 330-332).

Aliado ao dever de pagar tributos, está o dever de colaboração do contribuinte com a fiscalização tributária. Tratam-se dos deveres instrumentais, decorrentes dos impositivos deveres de colaboração com a Administração Pública. Aliás, com a participação, efetiva, da parte no procedimento administrativo, possibilita-se a construção da verdade processual, no caso, na verificação e conhecimento da hipótese de incidência tributária.

No presente caso, 82 (oitenta e duas) pessoas declararam, em suas correspondentes DIRPF, que no ano-calendário de 1999 pagaram ao Recorrente determinadas importâncias por serviços odontológicos.

Esse, por sua vez, apresentou uma planilha com o nome de vinte e sete pessoas físicas que teria prestado serviço, das quais vinte e cinco constavam do relatório fiscal.

Entendo que a DRJ, ao converter o feito em diligência, fê-lo com fundamento no necessário ônus probatório do fisco, em apresentar provas do lançamento. Ora, apenas as informações contidas em declarações dessas oitenta e duas pessoas não se afigurariam em prova conclusiva do fato gerador do tributo.

Por sua vez, no âmbito da diligência fiscal, foi requisitado ao Recorrente o esclarecimento, *“de forma inequívoca, se reconhece como tendo sido seus pacientes as pessoas físicas e/ou seu familiares, durante o ano-calendário 1999, constantes da listagem anexa”*.

Mais uma vez o Recorrente apresenta apenas a planilha das vinte e sete pessoas (vinte e cinco delas incluídas na planilha do fisco). Nada menciona sobre as demais. Se as conhece, ou se já as tivera como pacientes. Em sua resposta aponta que a única prova que deve ser feita é pelo Fisco, com a intimação de todas as pessoas constantes em sua lista (resposta transcrita no relatório deste voto).

A DRJ, ao decidir pela conversão em diligência, indicou ao menos a realização de amostragem dos pagamentos de algumas das pessoas listadas pela fiscalização, para cumprir seu ônus probatório.

E assim fez o Fisco, conforme nota-se do relatório da diligência, em que foram juntados recibos de fls. 113/130, não impugnados, em sua veracidade, pelo Recorrente.

Quanto à técnica da amostragem, tem-se que a mesma se afigura legítima como fundamento probatório, em especial quando inerte a parte em seu ônus de colaborar com a Administração, como ocorreu no presente caso.

Nesse sentido, cito jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/09/2003

AMOSTRAGEM.

A técnica da amostragem é idônea para verificação das informações prestadas pelo sujeito passivo, cabendo a este, especificar as provas que contrariem aquelas que formaram a convicção da autoridade lançadora.

(...)

(PTA 10850.001772/2004-43, julgado em 30/07/2020)

Não prospera a alegação do Recorrente de que não tivera ciência desses documentos e do termo de encerramento, eis que conforme o relatório, “*a cópia daqueles documentos foi encaminhada ao contribuinte, juntamente com o Termo de Encerramento da Diligência Fiscal*”.

Portanto, entendo que a diligência cumpriu o necessário ônus probatório para legitimar o lançamento tributário, ao buscar, por amostragem, recibos de pessoas aleatórias, as quais juntaram o correspondente recibo de pagamento pelos serviços odontológicos.

Assim, sigo a lógica do acórdão recorrido, que assim decidiu:

8.2 A fiscalização, ao diligenciar junto ao contribuinte, concedeu a ele mais uma oportunidade para que se manifestasse acerca dos valores apurados junto aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Na ocasião o contribuinte simplesmente ratificou os termos da impugnação oportunamente apresentada e alegou que o processo não esclarecia se a fiscalização teria ou não entrado em contato com as 82 pessoas listadas, notificando-as para prestarem esclarecimentos.

8.3 Em análise aos elementos trazidos aos autos: listagem elaborada pela fiscalização contendo os nomes de 82 pessoas físicas (fls. 12/14); lista apresentada pelo contribuinte contendo os nomes de 27 pessoas (fls. 22); comprovantes de pagamentos efetuados ao contribuinte - amostragem (fls. 113 a 130) e levando-se em conta os esclarecimentos prestados pela fiscalização quando da realização da diligência (resumo no item 5.6 do presente Acórdão), é de se concluir que:

- agiu bem a fiscalização ao proceder ao levantamento em decorrência da constatação da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas;

- os documentos juntados aos autos pela fiscalização após a realização da diligência - recibos carimbados e assinados pelo impugnante - comprovam que o mesmo recebeu valores de pessoas físicas. Esses valores documentalmente comprovados não foram contemplados na tabela elaborada pelo contribuinte - fls. 22 (vide recibos referentes aos seguintes pacientes: Luiz Gonzaga Barbosa de Farias; José Aparecido Ribeiro; Sergio Sidnei Penteado de Moraes; Victor José Mendes Cardoso e Wladimir Varlei Cagnin).

Por todos esses fundamentos é que não existe qualquer nulidade no procedimento, eis que garantido ao Recorrente a efetiva participação, colaborativa, inclusive, na construção do provimento. Além disso, possibilitou-se o exercício de todos os atos defensivos.

Ante ao exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro

Fl. 8 do Acórdão n.º 2301-009.491 - 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13890.000602/2004-63