



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.003147/2007-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.927 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente RUDOLFO ROBERTO WEICKERT JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

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.

ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, rejeitar as preliminares, afastar a decadência, e no mérito, dar-lhe provimento parcial para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes – 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, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Ausente(s) o conselheiro(a) Paulo Cesar Macedo Pessoa.

Relatório

Por meio do auto de infração exige-se do contribuinte acima identificado a importância de R\$ 125.958,09, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2002, exercício 2003. Os dispositivos legais infringidos constam do respectivo auto de infração.

A autuação tem por base a constatação da prática de omissão de rendimentos, evidenciada pela falta de comprovação, por parte da contribuinte, da origem dos depósitos incluídos em suas contas bancárias, hipótese presuntiva de omissão de receitas conforme previsão do artigo 42 da Lei 9.430. Foi aplicada multa de 150% motivada pela movimentação em instituições financeiras, de recursos expressivos, incompatíveis com a renda declarada ao Fisco, não justificando a origem destes recursos.

O sujeito passivo apresenta impugnação aludindo, em síntese:

=> que houve encerramento sumário da ação fiscal, antes que as instituições bancárias entregassem toda a documentação solicitada, bem como que foram concedidos prazos insuficientes para a entrega da volumosa documentação solicitada. Esclarece que suas contas pessoais, de sua esposa e de sua mãe, eram movimentadas no interesse direto de sua empresa, Relojoaria Baier Ltda, e da empresa de sua mãe, qual seja a empresa Baier 18 quilates Ltda.

Explica que cheques de clientes destas empresas, e cheques das próprias empresas, eram depositados nas contas do sujeito passivo. Eram realizadas operações de descontos de cheques pré-datados, com os valores creditados na conta conjunta mantida por Rudolfo e Eliane Maul, sócia minoritária das empresas e procuradora das mesmas. Parte dos valores líquidos destas operações era creditada em conta bancária do sujeito passivo. Das contas do sujeito passivo e de sua mãe eram emitidos cheques para pagamento de fornecedores e demais credores das empresas, bem como para as próprias empresas.

=> entende que caberia ao fisco examinar tais movimentos em cotejo com os registros nos livros comerciais das empresas e assim concluir pela sua regularidade, ou caso encontrasse incompatibilidades, proceder ao lançamento contra as pessoas jurídicas. Alude que o volume elevado de cheques e depósitos na conta corrente do sujeito passivo demonstra atividade típica de comerciante, pessoa jurídica, mostrando ser verossímil a alegação de que havia uma confusão entre as contas bancárias das citadas pessoas jurídicas e as pessoas físicas, e que esta situação ocorreu por dificuldades de crédito das pessoas jurídicas.

De outro norte, o grande volume de cheques emitidos também faz presumir que se trata de movimentação bancária de pessoa jurídica. Um número expressivo destes cheques era preenchido e assinado por Eliane Maul, sócia minoritária das duas empresas e procuradora das mesmas. Estes cheques emitidos, em geral, apresentavam valores inferiores a R\$ 10.000,00.

Em relação ao argumento da autoridade lançadora de que não há compatibilidade entre valores e datas nas contas bancárias do sujeito passivo, em cotejo com as contas bancárias

das empresas citadas, alude que os inúmeros cheques, listados na impugnação, da Relojoaria Baier Ltda. e da Baier 18 Quilates Ltda., foram depositados nas contas do sujeito passivo e de sua mãe, ocorrendo ainda operações de endosso de cheques entre estas contas.

Dado que mais de um cheque era recebido diariamente pelas empresas, os depósitos eram feitos por um conjunto de cheques, o que justifica a diferença de valores. Quanto às datas, sustenta que existe coincidência.

Esclarece ainda que ocorreram inúmeras operações de desconto de cheques pré datados nas empresas, sendo os valores transferidos para as contas do sujeito passivo. Informa que as empresas mantinham um livro de controle de débitos e créditos nas contas bancárias, que se encontra anexado aos autos, e que traz fortes evidências de que havia uma confusão das contas bancárias.

Demonstra ainda que muitos cheques do sujeito passivo, listados na impugnação, se destinaram ao pagamento de contas das empresas.

=> alude a existência de erro material na identificação dos valores que teriam ingressado em suas contas bancárias, pois no item 41 do Termo de Verificação Fiscal consta que o sujeito passivo teria movimentado em 2002 R\$ 397.158,62, enquanto o valor lançado tem por base de cálculo o valor total de R\$ 460.438,51, bem como que o ano-calendário seria o de 2005.

Argumenta que o co titular da conta bancária nº 211.242.3, Ag. 069, do Banco BCN, não foi intimado para justificar a origem dos depósitos.

=> sustenta a decadência do lançamento, pois o prazo decadencial se inicia na data em que cada um dos depósitos bancários é realizado. Argumenta que os valores presumidos no mês anterior constituem origem para os lançamentos dos meses subsequentes; que a fiscalização não dá conta de nenhuma situação que indique a suposta riqueza do sujeito passivo; que os créditos das contas bancárias inferiores a R\$ 12.000,00 sobre os quais não se operou a decadência não ultrapassam o limite de R\$ 80.000,00, não sendo, portanto, base de cálculo do imposto; que o auditor não pode desprezar o princípio da verdade material, utilizando indiscriminadamente a presunção; e que o auditor ofendeu ao art. 2º da Lei nº 9.784/99, ao não atender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Em relação à multa de ofício aplicada, sustenta a nulidade do lançamento, tendo em vista que a penalidade teve por base legal, vigente à época do lançamento, e que este tem definido percentual de 50%, e não de 150%, como consta do Auto de Infração. Afirmar ainda que não se encontra presente nem “evidente intuito de fraude”, nem a alegada sonegação. Sustenta que a eventual impossibilidade de comprovar origem dos depósitos em conta corrente não autoriza a conclusão de que o sujeito passivo sonegou o imposto.

Requer, por fim, que seja declarado totalmente improcedente e nulo o Auto de Infração pelas razões expostas, que sejam excluídos os valores justificados, que seja excluída a multa, que seja declarada nula a Representação Fiscal para Fins Penais, que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, que as intimações sejam dirigidas aos advogados e que se permita provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito.

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

=>quanto a alegação de que houve encerramento sumário da ação fiscal, antes que as instituições bancárias entregassem toda a documentação solicitada, bem como que foram concedidos prazos insuficientes para a entrega da volumosa documentação solicitada, não merece acolhimento.

O artigo 42 da Lei 9.430/96 dispõe que caracteriza omissão de receita ou de rendimentos 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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

Em 21/06/2007, o sujeito passivo é cientificado do início da ação fiscal, sendo intimado a apresentar todos os extratos de suas contas bancárias no prazo de 20 dias. Em 16/08/2007, foi novamente intimado, sendo o prazo para apresentação dos documentos ainda não entregues prorrogado em 20 dias, bem como solicitadas novas informações, com prazo de 15 dias para atendimento.

Em 25/10/2007, o sujeito passivo é intimado para prestar novos esclarecimentos, sendo-lhe concedido o prazo de 10 dias. Finalmente, em 03/12/2007, a autoridade lançadora emite o presente Auto de Infração. Com base no histórico relatado, percebe-se que o sujeito passivo teve, entre 21/06/2007, momento do início da ação fiscal, e 03/12/2007, data da lavratura do presente Auto de Infração, mais de 5 meses para atender às solicitações da autoridade lançadora. Assim sendo, foi concedido tempo suficiente para atender as intimações, sendo até mesmo prorrogado o prazo concedido inicialmente diante da solicitação, não sofrendo, portanto, qualquer limitação ao seu direito de defesa.

Ademais, a ação fiscal representa a fase inicial do processo de constituição e cobrança dos créditos tributários federais e, com a formalização do lançamento, abriu-se a possibilidade de ampla contestação dos resultados daquela ação fiscal juntos às instâncias julgadoras administrativas. Ou seja, não se vislumbra prejuízo ao sujeito passivo em termos de cerceamento de seu direito de defesa, dado que toda a matéria objeto do lançamento poderá ser amplamente discutida, em seus desdobramentos fáticos e jurídicos, em várias instâncias administrativas, não havendo possibilidade de cobrança do crédito lançado antes da decisão administrativa final acerca do feito.

=> quanto à alegada nulidade, alude a existência de erro material na identificação dos valores que teriam ingressado em suas contas bancárias, pois no item 41 do Termo de Verificação Fiscal consta que o sujeito passivo teria movimentado em 2002 R\$ 397.158,62, enquanto o valor lançado tem por base de cálculo o valor total de R\$ 460.438,51, bem como que o ano-calendário seria o de 2005.

A argumentação, todavia, mostra-se equivocada, pois a autoridade lançadora é clara ao citar que a movimentação financeira do sujeito passivo em 2002 de R\$ 397.158,62 serviu apenas para a deflagração da ação fiscal. A partir dos extratos bancários apresentados pelo sujeito passivo, verificou-se que os valores depositados nas contas correntes do sujeito passivo cuja origem não foi justificada totalizam em R\$ 460.438,51, sendo este valor definido como omissão de rendimentos. O procedimento, como se pode verificar, não apresenta nenhum vício.

=> quanto à ausência de intimação do co-titular das contas bancárias, observa-se, todavia, que apenas as contas correntes nº 219.027-0 e 2.285.491-7 tiveram depósitos considerados como omissão de rendimentos, não sendo tributado neste processo nenhum depósito efetuado na citada conta corrente. Assim sendo, mostra-se sem fundamento a alegação.

=> quanto à nulidade decorrente da falta de enquadramento legal, em relação à multa de ofício aplicada, sustenta a nulidade do lançamento, tendo em vista que a penalidade teve por base legal, vigente à época do lançamento, dispositivo que define percentual de 50%, e não de 150%, como consta do Auto de infração. É necessário explicitar que, em que pese a autoridade fiscal ter citado em seu relatório a redação anterior da penalidade aplicada, qual seja o art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96, a nova redação, ainda hoje vigente, apresenta a mesma penalidade para a conduta descrita. Este fato, como se depreende da análise da peça impugnatória, não gerou qualquer dificuldade de entendimento da infração ao sujeito passivo, razão pela qual rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

=> quanto à decadência, sustenta o sujeito passivo a decadência do lançamento, pois o prazo decadencial se inicia na data em que cada um dos depósitos bancários é realizado. O IRPF é tributo sujeito a lançamento por homologação, submetido a regra geral de decadência estabelecida pelo artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional (CTN). Assim, decorrido o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, extingue-se o direito do Fisco de efetuar eventual lançamento de ofício.

Não obstante, também é certo que o fato gerador deste tributo não é mensal, vez que os rendimentos são levados à declaração de ajuste anual. No lançamento por homologação, toda a atividade de responsabilidade da autoridade tributária ocorrerá em momento posterior, que pode agir de duas formas: ou concorda, de forma expressa ou tácita, com os procedimentos adotados pelo sujeito passivo; ou recusa a homologação, seja por inexistência ou insuficiência do pagamento, procedendo ao lançamento de ofício do crédito tributário.

No caso do IRPF, não há qualquer prévia atividade da autoridade tributária da qual dependa o posterior pagamento do imposto pelo sujeito passivo. Muito pelo contrário, na declaração de ajuste anual elaborada pelo contribuinte são informados rendimentos, deduções e abatimentos que poderão resultar em saldo de imposto a pagar ou a restituir.

Como é de amplo conhecimento, a Lei nº. 7.713/1988 determinou que o IRPF seria devido à medida que os rendimentos fossem auferidos pelo beneficiário. A Lei nº. 9.250/1995, da mesma forma, fixou a incidência do imposto de renda na fonte em razão dos rendimentos mensais e também determinou a obrigatoriedade da apresentação da declaração de ajuste anual indicando os rendimentos percebidos no curso do ano-calendário.

Da normas se extrai a lição de que o imposto de renda, devido mensalmente, é mera antecipação do devido na declaração de ajuste anual. Vale dizer, o imposto é devido na declaração, porém é antecipado mensalmente pela tributação na fonte ou pelos recolhimentos de responsabilidade do próprio contribuinte. Conclui-se, portanto, que o IRPF tem fixado o momento de ocorrência do fato gerador o dia 31 de dezembro de cada ano. Considerando que os rendimentos objeto do presente lançamento se referem ao ano-calendário 2002, define-se a data

do fato gerador como sendo dia 31 de dezembro o lançamento, portanto, poderia ser efetuado até o dia 31 de dezembro de 2007.

=> quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, o sujeito passivo esclarece que suas contas pessoais, de sua esposa e de sua mãe, eram movimentadas no interesse direto de sua empresa, Relojoaria Baier Ltda., e da empresa de sua mãe, qual seja a empresa Baier 18 quilates Ltda.

Explica que cheques de clientes destas empresas, e cheques das próprias empresas, eram depositados nas contas do sujeito passivo. Eram realizadas operações de descontos de cheques pré-datados, com os valores creditados na conta conjunta mantida por Rudolfo e Eliane Maul, sócia minoritária das empresas e procuradora das mesmas. Parte dos valores líquidos destas operações era creditada em conta bancária do sujeito passivo. Das contas do sujeito passivo e de sua mãe eram emitidos cheques para pagamento de fornecedores e demais credores das empresas, bem como para as próprias empresas.

Entende que caberia ao fisco examinar tais movimentos em cotejo com os registros nos livros comerciais das empresas e assim concluir pela sua regularidade, ou caso encontrasse incompatibilidades, proceder ao lançamento contra as pessoas jurídicas.

Em relação ao argumento da autoridade lançadora de que não há compatibilidade entre valores e datas nas contas bancárias do sujeito passivo, em cotejo com as contas bancárias das empresas citadas, alude que os inúmeros cheques, listados na impugnação, da Relojoaria Baier Ltda. e da Baier 18 Quilates Ltda., foram depositados nas contas do sujeito passivo e de sua mãe, ocorrendo ainda operações de endosso de cheques entre estas contas.

Dado que mais de um cheque era recebido diariamente pelas empresas, os depósitos eram feitos por um conjunto de cheques, o que justifica a diferença de valores. Quanto às datas, sustenta que existe coincidência.

O entendimento do sujeito passivo, todavia, mostra-se equivocado. De início, importa perceber que existem realidades distintas no que se refere ao uso da movimentação financeira como base para a caracterização da omissão de rendimentos.

A partir de 01/01/1997, a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tomou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de rendimentos, que veio se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao Fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o onus probandi a seu cargo. Antes, tal previsão não existia, e com isso o fisco precisava não apenas constatar a existência dos depósitos, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de receitas.

Percebe-se, deste modo, que o que aproxima as duas realidades é a circunstância de que ambas conformam-se como presunções legais; o que as distingue, entretanto, é o fato de que as duas presunções legais atribuem diferenciados ônus, em termos de provas, à autoridade fiscal.

Tem-se, de um lado, uma presunção mais sumária, a do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que atribui ao fisco a simples evidência da existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada; e, de outro, uma presunção de evidência menos célere, que atribui ao Fisco não apenas a obrigação de constatar a existência dos depósitos bancários, mas também o estabelecimento de um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito. À evidência, esta segunda hipótese, ao mesmo tempo que se afasta das feições de uma presunção típica, se aproxima mais de uma comprovação material de omissão de receitas.

É de se ressaltar que as presunções estão, de há muito, incorporadas à nossa ordem jurídica. Por meio delas, estabelece a lei, com base naquilo que se observa na maior parte dos casos - baseando-se, portanto, na aplicação de um critério de razoabilidade - que ocorrida determinada situação fática, pode-se presumir, até prova em contrário - esta a cargo do contribuinte - a ocorrência da omissão e receitas.

Feitas estas digressões, e evidenciada a absoluta licitude do estabelecimento de presunções legais, cumpre que se diga que em relação ao ano-calendário 2002, as contestações do sujeito passivo se mostram despropositadas pelo simples fato de que a existência de depósitos bancários com origem não comprovada é, por si só, hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário. Se a autoridade fiscal, ao constatar a insuficiência das justificativas do contribuinte para a comprovação das origens dos depósitos bancários, tratou de declarar caracterizada a omissão de rendimentos, o fez com base em um comando legal expresso.

=> no tocante ao argumento de que as movimentações bancárias estão ligadas às atividades da pessoa jurídica da qual é sócio, o sujeito passivo da tributação da omissão por depósitos bancários sem origem comprovada é o titular da conta corrente, pessoa física ou jurídica. Em análise aos autos, verifica-se que as contas correntes, cujos depósitos bancários não tiveram sua origem comprovada são de titularidade da pessoa física, e não da empresa da qual é sócio.

Não há dúvida, portanto, que sendo o sujeito passivo titular de contas bancárias, a ele compete comprovar a origem dos depósitos nas respectivas contas correntes e, não havendo comprovação, tais valores são considerados rendimentos omitidos, nos termos do artigo 849 do RIR/99.

Alegar simplesmente que os recursos movimentados em suas contas bancárias pertencem à empresa das quais é sócio não basta. Apenas mediante a apresentação de documentos que atestassem de forma individualizada a origem de cada ingresso na conta bancária tributada na pessoa jurídica, é que supriria o ônus que a lei lhe estabeleceu.

Como se pode observar, o contribuinte deve comprovar de forma individualizada, a origem de cada um dos ingressos em suas contas bancárias. Em regra, ou o sujeito passivo demonstra a origem de cada um dos depósitos por documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valor, de forma individualizada, ou então se aperfeiçoa a presunção legal de omissão de rendimentos.

O sujeito passivo não traz aos autos nenhum comprovante da origem dos depósitos, buscando apenas evidenciar que os depósitos correspondiam a transações comerciais de pessoas jurídicas de propriedade da família.

Não comprova a origem de cada um dos depósitos, trazendo documentos que demonstrassem inequivocamente, e não presumidamente, que eles se referiam a valores percebidos decorrentes das atividades destas empresas, como notas fiscais emitidas ou livros contábeis. Apenas apresenta apenas documentos que visam a uma presunção de que suas contas correntes eram utilizadas pelas empresas das quais o sujeito passivo e sua mãe eram SÓCIOS.

Os documentos trazidos correspondem a cheques referentes as suas contas bancária, as contas de sua mãe e de sua sócia, bem como a cheques emitidos pelas empresas das quais são sócios, e os extratos bancários correspondentes.

Os valores recebidos de contas das empresas Relojoaria Baier Ltda. e Baier 18 Quilates Ltda., ao contrário do alegado pelo sujeito passivo, não levam necessariamente a conclusão de que os depósitos tinham por finalidade a consecução de objetivos comerciais destas empresas, pois poderiam ter como objetivo o pagamento de pró-labore ou a distribuição de lucros, ou o pagamento de valores a qualquer outro título.

Ao tentar justificar os depósitos para cobrir obrigações das empresas, observa-se que os pagamentos especificados na impugnação que teriam sido utilizados no pagamento de despesas das pessoas jurídicas, somados, resultam no valor de R\$ 41.799,08, valores ínfimos se considerado a ausência de comprovação da origem de créditos totalizada em R\$ 460.438,51.

Ressalta-se que os documentos que seriam capazes de comprovar que a origem dos depósitos corresponde a receitas das empresas, como a nota fiscal emitida referente a cada um dos depósitos efetuados, não foram trazidos aos autos, razão pela qual se conclui que o sujeito passivo não atendeu seu ônus probatório.

Foi anexado também um livro onde, segundo explicitado na impugnação, constam as informações de controle de débitos e créditos nas contas bancárias. Tal livro, além de ser de difícil interpretação, pois não atende a nenhum princípio contábil, não tem o condão de justificar a origem dos depósitos, pois tem características semelhantes a dos extratos bancários.

Quanto às planilhas com valores com operações de desconto de cheques prédatados, além do fato das mesmas corresponderem a operações das duas pessoas jurídicas e as contas bancárias destas, das planilhas da RFG Consultoria Ltda., únicos documentos que contem informações de cheques descontados do sujeito passivo, não consta nenhuma identificação que garanta a autenticidade das informações.

Finalizando o rol de documentos anexados pelo sujeito passivo, encontram-se alguns comprovantes de pagamentos de despesas das empresas efetuados com suas contas bancárias pessoais.

Conclui-se, do cotejo das informações constantes na impugnação e dos documentos anexados, que os valores depositados não tiveram sua origem justificada.

Além disso, não restou comprovada nos autos a origem dos depósitos bancários efetuados em conta corrente de sua titularidade no ano-calendário 2002. Diante deste quadro, conclui-se pela impossibilidade de acatamento das justificativas apresentadas pelo sujeito passivo.

=> no que se refere à multa de ofício aplicada, afirma o sujeito passivo que não se encontra presente nem o “evidente intuito de fraude”, nem a alegada sonegação. Sustenta que a eventual impossibilidade de comprovar a origem dos depósitos em conta corrente não autoriza a conclusão de que o sujeito passivo sonegou o imposto.

Muito embora se insurja o contribuinte contra a penalidade em sua forma qualificada, observo que existem elementos suficientes para sua caracterização. A majoração prevista em lei exige a presença de conduta fraudulenta, aferível em face da legislação tributária, no curso de sua vida cotidiana. Nestes termos, nos autos está devidamente evidenciado que o sujeito passivo omitiu rendimentos à tributação, não tendo sido capaz de justificar um montante significativo de ingressos em suas contas bancárias ao longo do ano-calendário 2002, qual seja de R\$ 460.438,51.

Este valor, quando comparado com os rendimentos declarados pelo sujeito passivo, totalizados em R\$ 25.191,35, e com a ausência de comprovação da origem de praticamente todos os depósitos, configura um quadro onde o dolo pode perfeitamente ser consubstanciado.

O que parece razoável é que o montante das rendas omitidas, em que pese ter sido constatado por presunção, pode perfeitamente consubstanciar a caracterização do dolo. Diante deste elevado volume de depósitos cuja origem não foi justificada, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, mas sim como uma consequência direta da intenção deliberada de omitir receitas, o que toma perfeitamente aplicável, sim, a multa qualificada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Desta forma, não há como se afastar o evidente intuito de fraude e, por consequência, a aplicação da multa de ofício de 150%.

=> quanto à produção de provas, no processo administrativo fiscal, a instrução processual é concentrada no momento da impugnação, motivo pelo qual entende-se precluso o direito do sujeito passivo de produzir novas provas, a menos que demonstre configurada al a das exceções previstas pelo art. 16º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Por todo o exposto, entende a DRJ que desse ser mantido o lançamento, no valor de RS 125.958,09, acrescido de multa de ofício de 150%, e juros de mora, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2002, exercício 2003.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

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

Preliminar - Nulidade

No presente processo houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

Depósito bancário de origem não comprovada

Conforme verifica-se através da leitura acautelada da decisão de piso, o contribuinte teve contra si imputada a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento legal o art. 42 da Lei 9.430/96, que estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos condicionada apenas à falta de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados em depósitos bancários, atenuando a carga probatória atribuída ao Fisco.

Como repetidamente colocado ao longo do processo e na decisão de piso, de acordo com o mencionado art. 42, é imprescindível que o contribuinte comprove, mediante documentação hábil e idônea, que os valores creditados em sua conta corrente não constituem rendimentos tributáveis, e, não logrando êxito em fazê-lo, tem o Fisco autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador do imposto. Trata-se de presunção legal relativa, que inverte o ônus da prova.

Ou seja, diante da falta de comprovação dos recursos utilizados nos depósitos bancários, tem a autoridade fiscal o dever de considerar tais valores tributáveis e omitidos na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte, efetuando o lançamento do imposto correspondente.

Se o interessado não demonstra de forma inequívoca a que se referem os depósitos efetuados em sua conta bancária, entendo que resta absolutamente correto o procedimento da fiscalização ao tributar esses valores com base na omissão de rendimentos de pessoa física caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Merece trazer a baila, para que não restem dúvidas acerca da devida análise dos argumentos repetidos pela contribuinte em sede de Recurso Voluntário, os seus principais argumentos.

Quanto à origem dos depósitos e comprovação de tributação correta, restou evidente que foram cumpridos os ritos processuais e não restou demonstrada a origem dos depósitos durante a fiscalização – por consequência a presunção do art. 42 da Lei nº 9.403/1996, operou-se em ato legal e perfeito, restando demonstrada a omissão de rendimentos tributáveis. Não há reparos no feito. Ademais, foram apontados em detalhe pela fiscalização diversos documentos que foram imprestáveis.

Não é admissível que o interessado, em sede de impugnação, pretenda afastar a tributação com o singelos argumentos, sem identificar nem relacionar as devidas origens com as devidas comprovações documentais. Não faz sentido pleito de perícia para comprovação do que lhe era um ônus, mormente se não esclareceu adequadamente o fato quando foi instado a fazê-lo.

Não comprova a origem de cada um dos depósitos, trazendo documentos que demonstrassem inequivocamente, e não presumidamente, que eles se referiam a valores percebidos decorrentes das atividades destas empresas, como notas fiscais emitidas ou livros contábeis. Apenas apresenta apenas documentos que visam a uma presunção de que suas contas correntes eram utilizadas pelas empresas das quais o sujeito passivo e sua mãe eram SÓCIOS.

É incontroversa a existência dos recursos bancários, assim como a falta de comprovação de sua origem, mesmo tendo sido o contribuinte instado a produzi-la. De acordo com o § 3º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, não sendo possível que se acatem recursos que o interessado tenha auferido, sejam eles provenientes venda de imóveis ou supostamente de pessoas jurídicas, sem que fique demonstrado o trânsito destes valores pelas contas correntes tributadas.

Também nesta instância rejeita-se o argumento de que depósitos bancários por si só não seriam suficientes para caracterizar omissão de rendimentos. No que tange aos trechos de julgados e autores citados na impugnação, importa esclarecer que, tanto a doutrina, quanto a jurisprudência, quer administrativa quer judicial, atua, no máximo, no convencimento do julgador, quando este entende que os mesmos aspectos objetivos e subjetivos ali tratados se aplicam ao caso analisado.

Quanto à decadência, entendo também restar devidamente claro que não se operou tendo em vista que a data do fato gerador 31/12, ainda que se aplique o art 150 do CTN.

Apenas por amor ao debate, entendo que merece trazer como reflexão o princípio geral da boa-fé, o qual 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 a 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.

Mister salientar que não é lógico e razoável atribuir a um contribuinte a tributação presumida caso o mesmo tenha atendido a todas as intimações fiscais e tenha apresentado a origem dos rendimentos, o que, por conseguinte, levaria a anulação do lançamento fiscal.

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.

Apesar de haver no mundo jurídico a discussão acerca da legitimidade e até da constitucionalidade acerca de tal presunção, ainda não há uma decisão do Supremo Tribunal Federal que vincule ou limite tais lançamentos administrativos. De fato existem diversas situações que parecem ser abusivas no sentido de haver tributação do imposto de renda com base em meras movimentações bancárias.

Uma boa parte da doutrina entende que no caso da omissão caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada é uma lei estabelecendo um novo fato gerador do IR, o que não pode ser aceito eis que para isso é exigido a edição de Lei Complementar – além do que não se confundem os valores do depósito com lucro ou acréscimo patrimonial. A apuração do imposto, nestes casos, seria praticada unicamente com base em fato presumido, sem observância aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Em que pese meu entendimento de haver clara lógica neste argumento, o fato é que o auditor fiscal, quando individualiza os depósitos que entende que necessitam de comprovação de origem, está atuando dentro da lei. E quando o contribuinte não esclarece tal origem, há inegável legalidade em se aplicar a presunção da omissão. Mesmo que se entenda, esta relatora, que há indícios de inconstitucionalidade em tal presunção, fato é que as normas jurídicas, tal como estão, autorizam o auditor a proceder de tal forma.

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.

Quanto a todos os demais aspectos trazidos em sede de impugnação, adoto como próprios os argumentos contidos da decisão de piso.

Apenas com relação a multa agravada ousou discordar. Entendo que não restou comprovado que houve operação realizada de forma fraudulenta ou com o intuito notório de prejudicar o Fisco.

Entendo que a hipótese dos autos não atrai, de imediato, a agravação da penalidade, e que a transparência e publicidade da documentação apresentada pelo contribuinte demonstra que não houve intuito de simulação ou fraude. Ou seja, a autuação/acusação fiscal, por si só, não pode ser suficiente para a aplicação da penalidade agravada. Ainda mais que por aí que se aplique o princípio contábil da entidade, não se pode admitir que tal confusão patrimonial tenha decorrido de intuito deliberadamente fraudulento. Assim, entendo que se deve ser reduzida a multa para 75% (Sumula 25 do CARF).

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser dado provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada para 75%.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas e no mérito dar provimento parcial ao recurso nos moldes acima expostos. (documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal