



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14120.720001/2018-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.198 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2020
Recorrente VALDEMIR DA SILVA MENEZES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

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.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Afasta-se a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento quando resta configurado que não houve o alegado cerceamento de defesa e nem vícios durante o procedimento fiscal. Verificada correta adequação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, deve ser afastado o argumento de ilegitimidade passiva.

DESQUALIFICAÇÃO MULTA. SUMULA CARF nº 14

Súmula CARF nº 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício reduzindo-a 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, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Física exigindo o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 7.496.632,17 (sete milhões, quatrocentos e noventa e seis mil, seiscentos e trinta e dois reais e dezessete centavos), atualizado até 02/2018.

Foi constatada a seguinte infração: omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada

O IRPF foi apurado tendo como base de cálculo os créditos na conta corrente do contribuinte, que, após intimação, encaminhou os documentos pessoais, porém não justificou a movimentação bancária (créditos e débitos) ocorrida no ano de 2014, conforme solicitado no Termo de Início da Fiscalização (fls. 14/16).

O contribuinte informa em sua Declaração de Ajuste Anual (DIRPF) exercer a atividade de proprietário de empresa ou de firma individual. A auditoria fiscal entende que o contribuinte apresenta indícios relevantes relacionados à redução da base de cálculo do imposto apurado na DIRPF do ano-calendário de 2014, supostamente omitindo rendimentos que ocasionaram uma movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados, resultando em pagamento a menor de Imposto de Renda Pessoa Física.

Mesmo após pesquisas nas diversas bases internas da Receita Federal do Brasil não foram identificadas informações que pudessem justificar a suposta movimentação financeira incompatível. A base de cálculo do imposto de renda pessoa física foi constatada na conta corrente 711-0 da agência 2595 do Banco Bradesco S/A, conforme verificado nas Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (fl. 22): DIMOF 22.554 - Banco Bradesco S/A - período de 01 a 06/2014 e DIMOF 22.555 - Banco Bradesco S/A - período de 07 a 12/2014.

O contribuinte em sua DIRPF informou rendimento total de R\$26.213,00, que foi deduzido do valor apurado. É relatado ainda que após ser intimado a apresentar os documentos necessários ao desenvolvimento do procedimento fiscal e justificativas dos valores creditados na conta corrente, o contribuinte, por meio do seu contador, informou verbalmente que os valores eram decorrentes do comércio de bovinos, porém não foram apresentadas notas fiscais de comercialização, documentos, e tampouco apurada atividade rural na DIRPF 2015/2014. O contribuinte não apresentou os extratos bancários, cópias de cheques e/ou outros documentos relativos à movimentação bancária efetuada.

Foi aplicada a multa de 150%, em decorrência do contribuinte agir de forma deliberada, intencional e com habitualidade na movimentação financeira exorbitante durante todo o período abrangido pela ação fiscal e não oferecendo à tributação, com o claro intuito de omitir os valores advindos da atividade laboral formal ou informal praticada habitualmente. Ante a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime de sonegação fiscal, foi encaminhada aos órgãos competentes a Representação Fiscal, visando à apuração do delito.

A Impugnação foi apresentada de forma tempestiva, e contribuinte alega que recebeu o Auto de Infração em questão pelos Correios, sem qualquer anexo, em especial, planilhas de cálculo ou memoriais que demonstrem os valores encontrados na auditoria fiscal, fato que fere o primado da ampla defesa e do contraditório. Que no Auto de Infração foram apontados, mês a mês, o "valor apurado", chegando a totais de cada mês, sem apresentar, contudo, as planilhas e memórias de cálculo, demonstrando a metodologia utilizada para se chegar a tais montantes.

Que o cerceamento de defesa no caso em tela é evidente e cristalino, não podendo o Auto de Infração em questão ser considerado subsistente, face à sua flagrante nulidade formal e material.

No mérito, entende que o Imposto de Renda Pessoa Física tem seu fato gerador definido pelo art. 43 do CTN, portanto, a "renda" pressupõe existência de comprovação de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica por meio do produto do capital, do trabalho ou de ambos combinados.

Que, sem acesso à demonstração dos valores objeto do lançamento, não há como saber se os empréstimos contraídos compuseram a base do fato gerador.

Que o próprio art. 42 da Lei 9.430/96, traz ressalvas que atingem a referida presunção, mas não há como saber se tais ressalvas foram observadas pela autoridade fiscal em estrito cumprimento da lei, simplesmente porque o Impugnante não recebeu qualquer demonstrativo de levantamento do crédito fiscal ora contestado.

Também não foi observada outra ressalva contida no § 3º, II do art. 42 da Lei 9.430/96 c/c a Súmula CARF 61. Considerando o levantamento feito pelo Impugnante no mês de julho/2014, a título de amostragem, resta evidente que o auditor fiscal não ressaltou os créditos inferiores a R\$ 12.000,00 que totalizaram o montante de R\$ 123.215,52, devendo-se observar o limite previsto na referida Súmula, no importe de R\$ 80.000,00.

Que a observância da aplicação literal do preceito legal é uma imposição de ofício ao agente público que lavrou o Auto de Infração, sob pena de violação ao princípio constitucional da legalidade, contido no caput do art. 37 da Carta da República. Por outro lado, os créditos encontrados na conta bancária do Impugnante tem origem absolutamente lícita e de fácil explicação, por atividade profissional idônea e legal.

Que em 2014 exercia a atividade de intermediação de compra e venda de bovinos, na cidade de Araguaína-TO e região e era encarregado de intermediar a compra e venda de gado bovino entre os produtores rurais da região e os compradores, normalmente pessoas jurídicas.

No que diz respeito à prova da origem de tais créditos, o Impugnante informa que não teve tempo hábil a receber a cópia de todos os cheques compensados, fato este que leva tempo, por parte da instituição bancária detentora de tais documentos (motivo de força maior), razão pela qual requer a juntada posterior de tais documentos (cópias dos cheques e das transferências), nos termos do art. 16, §4º, "a" e § 5º do Decreto nº 70.235/72 a fim de demonstrar que tais valores apenas transitavam na conta bancária do Impugnante.

Outros documentos, cuja apresentação também não depende do Impugnante, são notas fiscais de compra e venda de gado entre os compradores e vendedores, com intermediação do Impugnante. São documentos que estão na posse de tais pessoas, constituindo-se motivo de força maior, capaz de justificar a juntada posterior (sob pena de violação ao direito à ampla defesa), por ser impossível consegui-los no exíguo prazo de 30 dias.

Roga ainda pela produção de prova oral, consistente na oitiva de testemunhas (produtores rurais para os quais intermediou operações de compra e venda de bovinos no ano de 2014), via depoimento com data e horário previamente designado. Tal direito está assegurado ao contribuinte, no âmbito deste procedimento de defesa, haja vista a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Caso ultrapassada a preliminar de nulidade formal e material, requer seja apurada eventual renda tributada a partir da análise, mês a mês, de cada extrato bancário do Impugnante, aliado à documentação a ser juntada posteriormente, o que revelará que as comissões pagas ao Impugnante variam de 1% a 2% sobre os valores creditados na sua conta corrente, o que acarreta, no mínimo, a improcedência parcial do Auto de Infração, devendo ser refeita a apuração, oportunizando novo prazo para defesa.

Quanto à multa qualificada em 150% transcreve as Súmulas CARF nº 14 e nº 25 para postular a ausência de fundamento fático e legal para tal qualificação. Que não há uma única linha no Auto de Infração - AI que fundamente a aplicação da multa, seja ela básica (75%) ou qualificada (em dobro), assim requer seja decretada a nulidade formal do AI, vez que não há qualquer fundamento expresso no referido AI para sua aplicação (violando o princípio da legalidade esculpido no art. 37 da CF/88), ou, caso não seja julgado nulo, seja a multa diminuída para o percentual básico (75%).

Anexa os extratos bancários do Banco Bradesco S/A, conta 0000711-0, agência 2595 (fls. 71/139), "Demonstrativo de Apuração de Receita de Comissão pela Intermediação da Compra e Venda de Bovinos em Conta Transitória e Repasse de Valores Bovinos no mês de julho/2014 (fl. 140/142).

O processo foi enviado para a autoridade lançadora para que individualizasse os créditos lançados, procedendo, se fosse o caso, revisão do lançamento, dando ciência ao contribuinte dos valores individualizados e que compuseram o lançamento, reabrindo prazo para impugnação de modo a sanar o alegado cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa.

O processo retornou com a revisão realizada, restando consignado que foram excluídos da base de cálculo os cheques depositados e devolvidos por falta de fundos, resgates creditados na conta (aplicações), empréstimos/financiamentos realizados pelo contribuinte e cheques emitidos e que não foram compensados pela instituição bancária.

Também foi constatado que as transferências em nome de V DA SILVA MENEZES creditadas e debitadas na conta 711-0 do Banco Bradesco referem-se à pessoa jurídica V DA SILVA MENEZES, CNPJ 08.895.742/0001-34.

Na DIRPF 2015/2014 entregue em 26/04/2015, não constam direitos creditícios do contribuinte junto à empresa, distribuição de lucros e tampouco empréstimos contraídos com a pessoa jurídica, desta forma os valores integraram a base de cálculo. Na planilha anexada (fls. 173/233) constam os valores individualizados por data e histórico, conforme o extrato bancário apresentado pelo contribuinte, sendo que na coluna CRÉDITO constam todos os valores que formaram a base de cálculo, apresentando ao final de cada mês o somatório dos valores. Ao final (fl. 233), constam as bases de cálculo revisadas, mês a mês.

O contribuinte teve ciência da revisão do lançamento em 22/05/2019 (fls. 234/235) e apresentou Manifestação de Inconformidade em 25/06/2019, portanto, intempestiva.

Alega, em resumo, que a planilha apresentada é uma cópia dos extratos bancários do contribuinte e não suprem a falha original do Auto de Infração, posto que a ausência de elementos capazes de possibilitar a ampla defesa permanecem no caso em tela. Reitera todos os termos da impugnação e petição complementar, pugnando pela nulidade do Auto de Infração, seja pelo cerceamento de defesa já demonstrado, seja pela absoluta insubsistência de suas bases, devendo o mesmo ser julgado totalmente improcedente. Anexa documento de identificação do procurador (fl. 246) e cópia da diligência fiscal com a planilha de valores individualizados (fls. 247/323).

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

=> quanto à alegação de nulidade, o auto de infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e o lançamento atende todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade.

No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase. É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo Fisco, sendo o ato do lançamento privativo da autoridade e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142). No caso concreto, o contribuinte foi intimado e pôde manifestar-se, como se verifica nos documentos acostados aos autos.

O autuado teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo-lhe sido concedido o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta à intimação que recebeu, argumentos e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Em suma, a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as peças impositivas lavradas rigorosamente nos termos da lei. Evidente também que não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, o lançamento efetuado pelo Fisco, razões pelas quais é de se rejeitar as preliminares até aqui suscitadas.

=> quanto às alegações de violação ao contraditório e ampla defesa, a partir da lavratura do auto de infração, na hipótese de discordar da exigência, é que o contribuinte, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente, inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário, apresentando razões e provas sobre as quais está fundamentada a sua discordância. A prova cabal de que o contribuinte usou dessas prerrogativas constitucionais é a formalização da impugnação que ora se conhece e analisa, interposta na forma determinada pelo artigo 16 e incisos, do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal no âmbito da União. Dessa forma, não se deve anular o auto de infração, visto que o mesmo seguiu as formalidades legais exigidas.

=> quanto à comprovação dos depósitos, o que ordena a lei que rege esta autuação é que o impugnante comprove a origem de CADA DEPÓSITO questionado pela fiscalização, de forma INDIVIDUALIZADA, apresentando a documentação hábil e idônea que ampare a alegação da origem de CADA DEPÓSITO apontado no Auto de Infração.

Na hipótese do presente caso, resta claro que o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, permitiu que se considerasse ocorrido o fato gerador quando o contribuinte, regularmente intimado, não lograr comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária.

Via de regra, para caracterizar a ocorrência do fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada. No caso vertente, a autoridade fiscalizadora agiu com acerto. Diante do indício de omissão de rendimentos detectado através das Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira - DIMOF relativas à conta corrente do contribuinte nº 711-0 da agência 2595 do Banco Bradesco S/A (fl. 22), operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inoccorrência do fato ou justificar sua existência.

Ao deixar de produzir a comprovação, o contribuinte dá ensejo à transformação do indício em presunção de omissão de rendimentos. A impossibilidade do contribuinte em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

Pois bem, a impugnação foi apresentada em 12/04/2018 e até a presente data (agosto/2019), decorrido mais de um ano e três meses, nenhum documento de prova foi acostado aos autos. As argumentações trazidas pelo impugnante, desacompanhadas de quaisquer provas documentais, não têm o condão de elidir a tributação. Verificada a ocorrência da hipótese descrita em lei, qual seja, de que o contribuinte recebeu depósitos e eximiu-se de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a sua origem, fato gerador descrito no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, correta é a autuação. Assim, somente o uso de argumentação não é aceito como elemento de prova, ficando o autuado no mero terreno abstrato das alegações sem prova.

=> quanto à alegação do Impugnante de que certas rubricas não se configuram como renda e haviam sido incluídas no lançamento fiscal original, procede. Após a entrega pelo contribuinte dos extratos bancários, a Fiscalização, pôde analisar os valores a serem considerados e relacionou todos os créditos/depósitos efetuados, excluindo aqueles decorrentes de cheques depositados e devolvidos por falta de fundos, os referentes a resgates de aplicações financeiras, empréstimos/financiamentos bancários e cheques emitidos e que não foram compensados pela instituição bancária.

A comprovação dessa afirmativa são os valores individualizados, constantes na coluna "CRÉDITO" na planilha apresentada na revisão do lançamento, cujos totais mensais compõem o "rendimento omitido" em cada mês do ano de 2014. A totalização das bases de cálculo mensais também foram apresentadas em planilha separada (fl. 233).

Assim, não procede a afirmativa constante da manifestação de inconformidade de que o empréstimo tomado pelo contribuinte no mês de julho/2014, no valor de R\$ 100.000,00 e no mês de janeiro/2014, no valor de R\$ 50.000,00 (no dia 22) compõem a base de cálculo.

Como o Impugnante anteriormente havia procedido a soma dos créditos na citada conta corrente para o mês de julho/2014 (a título de amostragem) e apurado exatamente o valor lançado originalmente (conforme consta em sua Impugnação e já transcrito neste voto), uma nova soma dos valores alterados na revisão de ofício realizada bastaria para certificar-se de que os empréstimos bancários citados não mais compõem a base de cálculo.

Verifica-se que do somatório dos créditos/depósitos na conta corrente do contribuinte nº 711-0 da agência 2595 do Banco Bradesco, constantes da coluna "CRÉDITOS" da planilha apresentada foram deduzidos os valores relativos às devoluções de cheques depositados/ sem fundos (marcados com o sinal "-").

Na coluna "EXCLUÍDO" constam os valores que não foram considerados para apuração da base de cálculo do tributo em questão, notoriamente os resgates de aplicações em mercado aberto, empréstimos pessoais, TED devolvida e cheques sustados.

Perfeitamente natural que ante a apresentação de documentos que não haviam sido analisados anteriormente, o lançamento fiscal seja alterado, como regularmente acontece nos processos fiscais por ocasião da apresentação de provas. E por realizar uma nova análise, desta vez comparando-se os dados do extrato bancário apresentado pelo contribuinte e da planilha resultante da diligência fiscal, verifica-se que ainda restam alguns ajustes a fazer.

No mês de janeiro/2014 foram excluídos R\$ 33.301,56, ficando saldo de R\$ 635.807,00. No mês de agosto/2014 foram excluídos R\$ 3.989,63, ficando saldo de R\$ 659.120,43.

Em relação à alegada não observação do contido no Decreto nº 3.000/99 (vigente à época dos fatos), verifica-se que o somatório no ano-calendário 2014 ultrapassou em muito os citados oitenta mil reais, como créditos não comprovados, em valor individual igual ou inferior a doze mil reais. Portanto, nenhum reparo a fazer nesse sentido.

Da mesma forma, as transferências sob o histórico "Transf Autoriz - V. da Silva Menezes", no valor de R\$ 20.000,00 (em 27/03/2014, fl. 186) e R\$ 10.000,00 (em 08/05/2014, fl. 193), conforme mencionado na diligência efetuada (fl. 171), referem-se à pessoa jurídica V DA SILVA MENEZES, CNPJ 08.895.742/0001-34 e na DIRPF 2015/2014 (fls. 326/331) não constam direitos creditícios do contribuinte junto à empresa, distribuição de lucros e tampouco empréstimos contraídos com a pessoa jurídica, dessa forma os valores creditados integram a base de cálculo.

=> com relação à multa qualificada, a Fiscalização entendeu pela aplicação da multa qualificada (150%) nos lançamentos relativos à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, por revelarem a forma de agir deliberada, intencional e com habitualidade na movimentação financeira exorbitante durante todo o período abrangido pela ação fiscal e não oferecendo à tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. Apesar de não ter comprovado, o contribuinte afirmou categoricamente, que realizava o trabalho de intermediação na compra e venda de gado (compra de produtores rurais pessoas físicas e venda para pessoas jurídicas), recebendo para isso comissões que se situavam entre 1% a 2% dos valores que transitavam por sua conta bancária nº 711-0 da agência 2595 do Banco Bradesco S/A.

E até demonstra para o mês de julho/2014 que o valor de R\$ 17.262,51 (fl. 59) representava o resultado da intermediação (comissões) recebidas dos produtores rurais pessoas físicas, sendo exatos 1,65% sobre o total de créditos aportados na referida conta bancária.

Ora, sabendo-se que transitou nesta conta bancária, no ano-calendário de 2014, o valor de R\$ 8.799.101,24 em créditos/depósitos, então o Impugnante tinha pleno conhecimento de que recebera, no mínimo, em torno de R\$ 131.986,52 (considerando as comissões na média de 1,5% do total dos créditos) e, no entanto, declarou como rendimentos recebidos de pessoas físicas o valor de R\$ 17.455,00 (fl. 328), ou seja, o valor equivalente a apenas um mês de todo o ano-calendário.

Portanto, têm-se a convicção do intuito doloso do Impugnante, diante do crime, em tese, de sonegação, e entende-se correta a aplicação da multa sobre os rendimentos omitidos no ano-calendário 2014 prevista no inciso I, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações da Lei nº 11.488, de 2007 (multa qualificada). Ressalte-se que a fundamentação legal para aplicação da multa está destacada no "Enquadramento Legal" do "Demonstrativo de Multa e Juros de Mora Imposto sobre a Renda da Pessoa Física" do Auto de Infração (fl. 07).

=> quanto ao pedido de oitiva de testemunhas, ao determinar que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento é órgão de deliberação interna, a lei veda a participação de testemunhas, das partes e/ou de seus advogados durante a sessão de julgamento, pois do contrário teríamos uma sessão aberta e não uma sessão de deliberação interna. Portanto, o pedido de oitiva de testemunhas deve ser indeferido por falta de previsão legal no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido de julgar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o imposto apurado, acrescido da multa qualificada (150%) e dos juros de mora correspondentes. O crédito atualizado fica no valor de R\$ 6.789.967,33.

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

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 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.

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.

Quanto aos demais pleitos e considerações, os quais também constavam em sede de impugnação, ratifico tudo o quanto exposto e fundamentado pela DRJ na decisão de piso. Quanto à qualificação da multa, entendo que deve ser desqualificada, de acordo com a Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício reduzindo-a para 75%.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas e no mérito dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício reduzindo-a para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal