



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17883.000100/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-007.095 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2024
Recorrente TED CAR POSTO E SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. ANÁLISE DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS CONSTANTES DOS AUTOS. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR. DOCUMENTOS CONTÁBEIS E FISCAIS NÃO JUNTADOS AOS AUTOS OPORTUNAMENTE PELO SUJEITO PASSIVO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 163.

De acordo com os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, a realização de diligência tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância à *verdade material*, a Autoridade não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADAS POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO. SISTEMÁTICA QUE EXIME A AUTORIDADE DE COMPROVAR A EFETIVA OMISSÃO.

A presunção legal constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a qual está em consonância com a Constituição Federal e com as normas gerais do Direito Tributário, prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação - esse é o fato desconhecido -, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos - esse o fato conhecido.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. JUÍZOS DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. ATIVIDADE VEDADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer das alegações relativas ao arbitramento do lucro; e, em relação à parcela conhecida, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gustavo de Oliveira Machado.

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 847/859), Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/PASEP (fls. 860/872), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 873/885) e Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 886/898), relativos aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 e cuja exigência restou formalizada no montante total de R\$ 704.221,76, que, a rigor, corresponde à cobrança dos tributos (principal), acrescidos da penalidade agravada à alíquota de 112,5% e dos juros de mora.

De acordo com o que restou exposto no Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 682/683, a Autoridade fiscal efetuou a fiscalização junto à empresa TED CAR POSTO E SERVIÇOS LTDA (“TED CAR”) respaldada no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 07.1.05.00.2007-00261-4 e, aí, constatou que a contribuinte havia efetuado movimentação financeira incompatível com o total das receitas declaradas nos referidos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, de modo que acabou apurando a infração à legislação tributária consubstanciada na omissão de receitas caracterizada por depósitos de origem não comprovada, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“I – CONTEXTO

[...]

Segundo levantamento feito nos sistemas internos da Receita Federal do Brasil, através do Dossiê- Integrado, referente ao contribuinte em questão, observou-se que o mesmo efetuou movimentação financeira incompatível com o total de receitas declaradas, nos AC/2003-2004-2005.

Através do Termo de Início de Fiscalização, de 12/07/2007, o contribuinte foi intimado a apresentar a seguinte documentação, relativa aos AC/2003 a AC/2005: livros Caixa ou Diário e Razão (Lucro Presumido); contrato/estatuto social e suas alterações; extratos bancários contendo toda a movimentação financeira; e notas fiscais de compras, referentes à conta Fornecedores.

Decorrido o prazo regulamentar para o atendimento ao referido termo, sem que o contribuinte se manifestasse, foram enviadas Requisições de Movimentação Financeira (RMF) para as Instituições nas quais o contribuinte manteve movimentação no período fiscalizado (B.Brasil, CEF e Itaú).

Através da análise de todos os extratos bancários apresentados pelos bancos acima identificados, após serem efetuados os cortes que se fizeram necessários, foram elaboradas algumas planilhas (por cc, agência, banco) contendo todos os depósitos efetuados em suas contas-corrente, cujas origens dos valores nelas contidos o contribuinte foi intimado e reintimado a comprovar, através do Termo de Intimação Fiscal, de 21/11/2007, e do Termo de Reintimação Fiscal, de 18/12/2007.

II – INFRAÇÕES APURADAS

Após as considerações acima, identificamos a seguinte infração à legislação tributária federal:

II.2 – OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

O contribuinte omitiu receitas caracterizadas por depósitos bancários cujas origens não conseguiu comprovar (AC/2003 a AC/2005).

Intimado e reintimado a comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados em suas contas-corrente, através de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, o contribuinte não o fez até a presente data, conforme mostram as Planilhas de Depósitos não Comprovados, anexas a este termo.

Considerando-se a omissão de receitas, acima descrita, estamos lavrando os Autos de Infração anexos, para a constituição dos créditos tributários, através do lançamento de ofício das respectivas receitas, obtidas pelo somatório mensal dos depósitos não comprovados.

Ressalta-se ainda que dos totais que estão sendo lançados de ofício estão sendo descontados os valores que já foram declarados nas respectivas DIPJ's.

No presente caso, pela falta de atendimento a todos os termos encaminhados ao contribuinte, sobre o valor do principal, calculado através do lançamento de ofício, será aplicada a multa de 112,5%, conforme preceitua o art. 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430/96.”

A Autoridade fiscal ressaltou, ainda, que, dos totais lançados de ofício, foram descontados os valores que já haviam sido declarados nas respectivas DIPJs, bem como justificou o agravamento da penalidade com base na falta de atendimento às intimações encaminhadas à contribuinte para apresentação de livros/documentos relacionados ao regime

tributário do lucro presumido e, também, para justificar as origens dos créditos/depósitos bancários.

Em 13/03/2008, a TED CAR foi intimada da autuação fiscal, conforme se verifica do AR de fls. 903 e, na sequência, entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de fls. 907/916 em que sustentou, em síntese, e preliminarmente, a necessidade de realização de diligência e perícia para que os documentos fossem analisados devidamente e para fins de averiguar a verdade material, de acordo com o artigo 16, inciso IV do Decreto n.º 70.235/72, combinado com o artigo 5º, caput e incisos LIV, LV e LXIX da Constituição Federal.

Em suas razões de mérito, a empresa sustentou as seguintes alegações: (i) que a verdadeira origem dos valores lançados pelos Bancos Itaú S.A., Caixa Econômica Federal e pelo Banco do Brasil não foi devidamente apurada, os quais foram denominados de depósitos bancários não justificados, bem assim que os depósitos bancários não podem ser considerados renda, a não ser quando se tratam de receita bruta omitida, o que não teria ocorrido; (ii) que, segundo a Fiscalização, se nenhum documento foi entregue, os lucros deveriam ter sido arbitrados, nos termos do artigo 47 da Lei n.º 8.981/1995; e, por fim, (iii) que a multa era confiscatória e inconstitucional por violação ao artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Com base em tais alegações, a TED CAR requereu a realização da diligência ou perícia para que os documentos que haviam sido entregues à Fiscalização fossem averiguados a fim de se comprovar que os depósitos bancários não configuraram omissão de receitas e tampouco representaram acréscimo patrimonial, bem assim que o imposto de renda fosse apurado com base no lucro arbitrado e, ao final, que a Impugnação fosse julgada totalmente procedente.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, a 2ª Turma da DRJ/RJ1 proferiu o Acórdão n.º 12-27.181 (fls. 958/962) e, na oportunidade, acabou julgando a Impugnação parcialmente procedente, já que incumbiria à Autoridade fiscal cumprir os requisitos e realizar o respectivo procedimento de arbitramento dos resultados, independentemente da eventual omissão de receitas, de modo que as exigências do IRPJ e da CSLL foram canceladas. Além disso, a Turma entendeu, ainda, por afastar o agravamento da multa e reduzi-la ao patamar de 75%, haja vista que o fundamento da penalidade era o mesmo do lançamento dos respectivos tributos que, a rigor, foi realizado com base na presunção de que o sujeito não apresentou documentos hábeis e idôneos para comprovar a origem dos depósitos bancários. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DILIGENCIA/PERICIA

Insustentável pleito de diligência/perícia para levantamento de origem de créditos/depósitos bancários de titularidade do sujeito passivo, não suprimindo aquelas procedimento normal, padrão do contribuinte, como de qualquer pessoa jurídica, na gestão financeira de seus próprios negócios.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

ARBITRAMENTO DE RESULTADOS. OMISSÃO DE RECEITA

Presentes os fundamentos do arbitramento de resultados - não apresentação do livros/documentos relacionados ao regime tributário de opção do contribuinte - incumbe ao fisco o procedimento respectivo.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-cmendário:2003,2004,2005

Ementa: REFLEXIVIDADE.

Em matéria de reflexividade, à falência de elemento relevante, impõe-se o mesmo decisório do feito que lhe deu origem.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PIS e COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Verificada a omissão de receitas impõem-se as exigências do PIS e da COFINS.

PENALIDADES. AGRAVAMENTO.

Se a omissão do sujeito passivo dá causa e fundamento ao lançamento de ofício, injustificado o agravamento da penalidade por força da mesma omissão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Em 09/12/2009, a TED CAR foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão n.º 12-27.181 (fls. 977) e, em 07/01/2010, entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 978/986 em que suscita, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Natureza do Auto de Infração

Que, de acordo com o TVF, a Recorrente efetuou movimentação financeira incompatível com a sua receita bruta comparada com as declarações dos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, sendo que, muito embora a Fiscalização tenha negado que recebera os respectivos documentos, a Recorrente afirma que, em 13/09/2007, e antes da lavratura do Auto de Infração, entregou à DRF de Volta Redonda uma relação de documentos consubstanciados nos Livros Razão Auxiliar com todas as Contas e todas as Notas Fiscais de Entradas de Mercadorias dos anos de 2003, 2004 e 2005, conforme se verifica do protocolo datado de 13/09/2007;

Que a dúvida quanto a entrega os documentos deixa de existir quando se verifica que o respectivo protocolo foi realizado em 13/09/2007, de modo que, ao contrário do que a Autoridade fiscal afirma no sentido de que nenhum documento foi entregue, os documentos foram, sim, entregues, daí que a Fiscalização não poderia arbitrar os resultados contábeis antes de aferir os livros e os documentos que foram entregues; e

Que os julgadores de 1ª instância entenderam por não reexaminar o Auto de Infração, bem como não acataram a solicitação de conversão do julgamento em diligência a qual, a rigor, foi requerida em conformidade com os artigos 16, inciso IV de Decreto n.º 70.235/72, combinado com o artigo 5º, inciso LIV, LV e LXIX da Constituição Federal, de modo que a nulidade do lançamento resta patente, já que o Auto de infração encontra-se maculado de vícios na sua consecução.

(ii) Concepções legais sub examine - Pseudo depósitos bancários

Que a Autoridade fiscal não demonstrou que apurou a verdadeira origem dos valores lançados pelos Bancos Itaú S.A., Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil S.A. e, no caso, entendeu por denominá-los de depósitos bancários de origem não comprovada, sendo que, se houve falhas na escrituração, a Autoridade deveria ter assumido essa premissa a fim de formalizar o procedimento fiscal condizente com a legislação vigente; e

Que, na verdade, os depósitos bancários não podem ser considerados como renda, a menos que existam provas irrefutáveis que se tratam de receita originária de transação comercial, o que não ocorreu no caso concreto.

(iii) Hipótese de arbitramento do Lucro – Tese

Que, segundo a Autoridade fiscal, nenhum documento fiscal foi entregue para que pudesse fiscalizar a escrita contábil da Recorrente, bem assim que o arbitramento será realizado apenas à luz das hipótese previstas nos artigos 529 do Decreto n.º 3.000/99 e 47 da Lei n.º 8.981/1995, que dispõem, portanto, que tal medida será levada a efeito quando as obrigações tributárias ali previstas são descumpridas, do que se conclui que o Auto de Infração carece de conteúdo fático e, por conseguinte, a relação jurídica subjacente é insustentável.

(iv) Multa confiscatória – O excesso permaneceu

Que, há muito, a Fazenda Pública insiste em aplicar multas extremamente pesadas e em flagrante afronta aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, os quais, a rigor, já foram objeto de análise por parte dos tribunais superiores, bem assim que o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal limita o poder de tributar da União e proíbe a utilização de tributo com efeito confiscatório, restando claro que, no caso, o que ocorre é que a Fiscalização atenta contra o patrimônio e contra a propriedade da Recorrente; e

Que, nos dias atuais, a multa moratória é aplicada no percentual de, no máximo, 20%, e que, de acordo com o artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, já representou, no passado, 30%, de modo que o que a Recorrente busca é receber um tratamento menos injusto ou mais benigno à luz da legislação vigente.

Com base em tais alegações, a empresa Recorrente pleiteia pela realização da diligência ou perícia, nos termos do artigo 906 do Decreto n.º 3.000/99, para que os documentos que haviam sido entregues à Fiscalização sejam averiguados a fim de se comprovar que os depósitos bancários não configuraram omissão de receitas e tampouco representaram acréscimo patrimonial, bem assim que, no final, a Impugnação seja julgada procedente para que o Auto de Infração seja cancelado e arquivado.

Em Despacho de fls. 992, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja devidamente analisado e, posteriormente, foram distribuídos a este Relator mediante sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Quanto ao exame do requisito da tempestividade, veja-se que, em 09/12/2009, a TED CAR foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão n.º 12-27.181, conforme se verifica do AR de e-fls. 977, de modo que o prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972¹, começou a fluir em 10/12/2009 (quinta-feira) e findar-se-ia apenas em 08/01/2010 (sábado), sendo que, no caso, o *dies ad quem* foi postergado para o 1º dia útil subsequente, qual seja, 10/01/2010 (segunda-feira). A rigor, confira-se que o Recurso Voluntário foi protocolado 07/01/2010 (sexta-feira), o que significa dizer, portanto, que o requisito da tempestividade resta preenchido.

Além do mais, veja-se que o Recurso foi assinado pelo próprio sócio administrador da Empresa, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que o presente Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo apenas parcialmente, conforme razões expostas no tópico 2, e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritorias que restaram formuladas pela Recorrente.

2. Da Delimitação da lide e da falta de interesse recursal quanto às alegações lançadas no tópico *Hipótese de Arbitramento do Lucro - Tese*

Antes de adentrar na análise das alegações formuladas no Recurso Voluntário, impede fazer uma observação de ordem processual no sentido de dispor que não há interesse recursal em relação às alegações que foram formuladas pela Recorrente no tópico *III - Hipótese de Arbitramento do Lucro – Tese* (e-fls. 981/984).

No caso concreto, é de se reconhecer que a Autoridade constatou que a TED CAR omitiu receitas caracterizadas por depósitos de origens não comprovadas, já que havia sido intimada por diversas vezes a apresentar documentos hábeis e idôneos coincidentes com datas e valores e acabou restando silente até a data da lavratura dos Autos de Infração, de modo que o crédito de IRPJ foi constituído com fundamento nos artigos 25 e 42 da Lei n.º 9.430/1996,

¹ Cf. Decreto n.º 70.235/72. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

combinado com os artigos 528 e 849 do RIR/99. Além do mais, a Autoridade entendeu por aplicar a multa agravada no patamar de 112,5% diante da falta de atendimento a todas às intimações fiscais, conforme preceitua o artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/1996.

Ao apresentar sua Impugnação de e-fls. 907/916, a contribuinte sustentou, em síntese, que, diante da falta de apresentação de documentos, a Autoridade deveria ter arbitrado o lucro com base no artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, de sorte que o Auto de infração careceria de conteúdo fático e, portanto, a relação jurídica era insustentável. Confira-se:

“V – HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO

Pela própria afirmação da Fiscalização, nenhum documento fiscal lhe foi entregue para que pudessem fiscalizar a escrita da Impugnante.

[...]

Neste diapasão ficou evidente que, uma vez inexistente qualquer documento fiscal, que pudesse fornecer o mínimo de plausividade para o exercício das funções dos auditores fiscais, seria de bom alvitre que os mesmos arbitrassem o lucro da Impugnante, levando em conta que a letra ‘a’ do indigitado artigo 529, assim prediz.

Sem dúvida, esta tese deverá ser desenvolvida com mais veemência, após o Reexame ou a Perícia requerida pela Impugnante, um OU outra, esperada em consonância com justiça e com o direito.

Dessa forma, a impugnante expressou-se quanto ao sentido teleológico do processo administrativo tributário, sua relação, seus meios e fins, dos quais restou a afirmativa de que o Auto de Infração carece de conteúdo fático, por conseguinte a sua relação jurídica 'e insustentável.”

E, aí, ao julgar a Impugnação, a 2ª Turma da DRJ/RJ1 entendeu que, de fato, a contribuinte tinha razão ao alegar que a Autoridade deveria ter arbitrado os resultados, já que, se os fundamentos para o arbitramento estavam presentes, o Fisco deveria ter realizado o respectivo procedimento independentemente da constatação de eventual omissão de receitas. Veja-se:

“Voto

[...]

7.1.- No que se relaciona ao arbitramento de resultados, tem razão o sujeito passivo: Presentes os fundamentos do arbitramento de resultados - não apresentação do livros/documentos relacionados ao regime tributário de opção do contribuinte - incumbe ao fisco o procedimento respectivo, independentemente de verificada eventual omissão de receitas da pessoa jurídica. Como no presente caso.

7.2.- Quanto a CSLL, esta foi tomada por mera reflexividade do IRPJ. Ora, em matéria de reflexividade, à falência de elemento relevante, impõe-se o mesmo decisório do feito que lhe deu origem.”

Veja-se que, em sede recursal, a TED CAR continuou sustentando a alegação de que, se a Autoridade fiscal havia disposto que nenhum documento foi entregue a fim de verificar a escrita contábil da contribuinte, deveria ter procedido o arbitramento do lucro à luz das hipótese previstas nos artigos 529 do Decreto nº 3.000/99 e 47 da Lei nº 8.981/1995, que dispõem, portanto, que tal medida será levada a efeito quando as obrigações tributárias ali

previstas são descumpridas, daí por que, se a Autoridade não o fez, o Auto de Infração carece de conteúdo fático e, por conseguinte, a relação jurídica subjacente é insustentável.

Ora, se é certo que essa matéria foi julgada favorável à TED CAR, já que, no final, Autoridade julgadora de piso acabou cancelando os Autos de Infração de IRPJ e CSLL, também é certo que, quanto a esse ponto, não há interesse recursal por parte da ora Recorrente e, portanto, essa matéria deve ser considerada prejudicada e não será analisada por esta Turma julgadora revisora.

A discussão remanesce, apenas, em relação às exigências do PIS, o qual foi constituído no montante de R\$ 33.11,78, e de COFINS, que, no caso, foi cobrado no valor de R\$ 152.842,71, e, também, no que tange à aplicação da multa de ofício, a qual foi reduzida ao patamar de 75%, e aos juros de mora calculados com base na Taxa SELIC.

Por essas razões, tem-se que as alegações recursais formuladas no tópico *III - Hipótese de Arbitramento do Lucro – Tese* (e-fls. 981/984) não deveriam ter sido devolvidas a esta instância revisora e, portanto, tratando-se de matéria que já foi decidida favoravelmente à contribuinte, não serão analisadas diante da falta de interesse recursal.

3. Da Análise da Alegação Preliminar de Nulidade

Em sede de alegações preliminares, a Recorrente sustenta, em síntese, que a Autoridade fiscal relatou que ela efetuou movimentação financeira incompatível com a sua receita bruta comparada com as declarações dos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, sendo que, muito embora a Fiscalização tenha negado que recebera os respectivos documentos, entregou à DRF de Volta Redonda, em 13/09/2007, e antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, uma relação de documentos consubstanciados nos Livros Razão Auxiliar com todas as Contas e todas as Notas Fiscais de Entradas de Mercadorias dos anos de 2003, 2004 e 2005.

E, aí, a TED CAR sustenta que a Fiscalização não poderia arbitrar os resultados contábeis antes de aferir os livros e os documentos que foram entregues, bem como que os julgadores de 1ª instância entenderam por não reexaminar o Auto de Infração e, no caso, não acataram a solicitação de conversão do julgamento em diligência a qual, a rigor, foi requerida em conformidade com os artigos 16, inciso IV de Decreto nº 70.235/72, combinado com o artigo 5º, inciso LIV, LV e LXIX da Constituição Federal, de modo que o lançamento deve ser declarado nulo, já que os Autos de infração encontram-se maculados de vícios na sua consecução.

Pois bem. Registre-se, de plano, que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra

insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem ser, sempre, proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de que sejam consideradas nulas.

Nas palavras de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López² se manifestam:

“O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Em primeiro lugar, observe-se que a contribuinte sustenta que, em 13/09/2009, e antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, entregou à DRF de Volta Redonda uma relação de documentos consubstanciados nos Livros Razão Auxiliar com todas as Contas e todas as Notas Fiscais de Entradas de Mercadorias dos anos de 2003, 2004 e 2005, conforme se verifica do protocolo datado de 13/09/2007, todavia a contribuinte não colacionou aos autos qualquer documentação que pudesse comprovar suas alegações.

Veja-se que, em sede de Impugnação, a contribuinte colacionou aos autos os documentos de e-fls. 917/956, mas não há ali qualquer documento que atesta que, no dia 13/09/2007, a empresa entregou à DRF de Volta Redonda as cópias dos Livros Razão Auxiliar com todas as Contas e todas as Notas Fiscais de Entradas de Mercadorias dos anos de 2003, 2004 e 2005. Além do mais, note-se que, ao protocolar seu Recurso Voluntário, a TED CAR acabou não colacionando aos autos qualquer documento.

O sujeito passivo tem o ônus de comprovar a veracidade de suas alegações, nos termos do artigo 373, inciso I, da Lei nº 13.105, de 16 de março 2015 – Código de Processo Civil, o qual deve ser aplicado, aqui, de forma subsidiária³. *In verbis*:

“Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015

Capítulo XII – Das Provas

Seção I - Disposições Gerais

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

³ Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

No mesmo sentido, o artigo 36 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, o qual regula o processo administrativo fiscal no âmbito da Administração Pública Federal, preceitua que caberá ao interessado a comprovação dos fatos que tenha alegado. É ver-se:

“Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”

Portanto, tem-se que, na verdade, a contribuinte não apresentou quaisquer documentos e muito menos entregou à DRF de Volta Redonda as cópias Livros Razão Auxiliar com todas as Contas e todas as Notas Fiscais de Entradas de Mercadorias dos anos de 2003, 2004 e 2005. E tanto é assim que, diante da falta de atendimento às intimações fiscais e da ausência da apresentação de esclarecimentos e documentos, a Autoridade fiscal acabou concluindo por agravar a multa ao patamar de 112,5%, nos termos do artigo 44, § 2º, inciso I da Lei n.º 9.430/1996.

Em segundo lugar, é de se reconhecer que, de fato, a Autoridade tem o dever de buscar a *verdade material* em razão de estar vinculada à legalidade. É pela *verdade material* que os fatos e provas são valorados, daí por que a lei acaba concedendo ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre os fatos praticados pelo contribuinte, nos termos dos artigos 18⁴ e 29 do Decreto n.º 70.235/72⁵.

Mas, ressalte-se que os pedidos de realização de diligência e/ou perícias não se constituem como direitos subjetivos do autuado, já que caberá ao julgador analisá-los e se, justificadamente, entendê-los desnecessários, não acolhê-los, nos termos do que dispõe o referido artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72. É que os pedidos de perícia e/ou diligência têm como destinatária final a própria Autoridade julgadora e, por isso mesmo, apenas ela pode avaliar sua pertinência para a solução da lide⁶.

De acordo com as lições de Luiz Henrique Barros de Arruda⁷,

“Embora não explicitado no Decreto em apreço, deve-se concluir somente justificável a formulação de pedidos de diligência ou perícias, pelo Reclamante, quando a matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de se deslocar os elementos examináveis (v.g., máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção), quer pela localização da prova (v.g., escrituração, documentos, ou informação em poder de terceiros, outros processos fiscais existentes,

⁴ Cf. Decreto n.º 70.235/72. Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

⁵ Cf. Decreto n.º 70.235/72. Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

⁶ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

⁷ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Processo Administrativo Fiscal/Manual, 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 56/7 e 59.

documentos de órgãos públicos), quer pela espécie de exame necessário (v.g., análise grafotécnica, análise química). Por conseguinte, revela-se prescindível a diligência ou perícia sobre aspecto que poderia ser comodamente trazido à colação com a inicial, ou sobre matéria de natureza puramente jurídica. De outra parte, é de conveniência, para reforçar a possibilidade de êxito do pedido e afastar suspeitas quanto ao seu caráter protelatório, acompanhar o requerimento, sempre que possível, de amostragem ou qualquer forma de evidenciação dos aspectos cuja apreciação se requer nesse exame.” (grifei).

Fixadas essas premissas, confira-se que, no caso concreto, a 2ª Turma da DRJ/RJ acabou indeferindo, acertadamente, a realização da diligência, já que, no seu entendimento, se o sujeito passivo é o titular das contas bancárias e o mais habilitado a identificar as origens dos seus créditos bancários, não seria a realização da diligência ou perícia que supriria esse procedimental. Confira-se:

“**Voto**

[...]

5.- Em preliminar, o próprio fundamento basilar das autuações - artigo 42 da Lei no 9.430/96 -, descarta, per se, os pleitos de diligência e perícia. Pelo elementar motivo de que o sujeito passivo é o titular das contas correntes bancárias e o mais habilitado a identificar as origens de seus créditos/depósitos bancários dos quais, aliás, é beneficiário. Dada a este a oportunidade de concretizar tal identificação, seu silêncio ou omissão fundamenta a presunção legal. Portanto, não será diligência ou perícia que suprirá procedimento normal, padrão do contribuinte, como de qualquer pessoa jurídica, na gestão financeira de seus próprios negócios.”

Essa matéria aceca do indeferimento da realização de diligência restou ementada nos seguintes termos:

“DILIGENCIA/PERICIA

Insustentável pleito de diligência/perícia para levantamento de origem de créditos/depósitos bancários de titularidade do sujeito passivo, não suprimindo aquelas procedimento normal, padrão do contribuinte, como de qualquer pessoa jurídica, na gestão financeira de seus próprios negócios.”

A título de complementação, a realização de diligências nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância à *verdade material*, a Autoridade não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar, para si, a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, já que, como visto, caberá ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha alegado, conforme preceituam os artigos 373 da Lei n.º 13.105/2015 e 36 da Lei n.º 9.784/1999.

Esse E. CARF tem encampado esse entendimento, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

“**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

(Processo n.10730.723244/2011-32. Acórdão n.º 2202-003.999. Conselheiro(a) Relator(a) Júnia Roberta Gouveia Sampaio. Sessão de 08/07/2017).” (grifei).

Considerando, pois, que os pedidos de realização de diligência não constituem direitos subjetivos do autuado e que, por outro lado, caberá à Autoridade julgadora analisá-los e indeferi-los quando entender que a realização de diligência é desnecessária e/ou prescindível para o deslinde da discussão, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72, o fato é que não haverá qualquer nulidade por cerceamento ao direito de defesa nas hipóteses em que, de forma fundamentada, a Autoridade julgadora entende por não acatar o respectivo pedido de realização de diligência.

É nesse sentido que esta 2ª Turma da 3ª Câmara tem sustentado, conforme se verifica do precedente citado a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANÁLISE DAS PROVAS CONTIDAS NOS AUTOS. PROVAS ESSENCIAIS NÃO APRESENTADAS. NÃO REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal examinou todas as provas carreadas aos autos e sobre elas se pronunciou. A ausência de realização de diligência para a busca de elementos de prova não apresentados e considerados essenciais pela autoridade julgadora não configura cerceamento do direito de defesa da parte.

[...]

(Processo n.º 14094.720036/2016-91. Acórdão n.º 1302-006.810. Sessão de 22/06/2023).” (grifei).

Inclusive, destaque-se que, em 06/08/2021, esse E. Tribunal Administrativo acabou sumulando o entendimento no sentido de que o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento ao direito de defesa. Veja-se:

“Súmula CARF n.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas

que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME n.º 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)”).

Em suma, tem-se que a ora Recorrente não comprovou as suas alegações no sentido de que, em 13/09/2007, entregou à DRF de Volta Redonda as cópias dos Livros Razão Auxiliar com todas as Contas e todas as Notas Fiscais de Entradas de Mercadorias dos anos de 2003, 2004 e 2005. Aliás, veja-se que, no caso, e diferentemente do que a Recorrente sustenta, a Autoridade fiscal não arbitrou os resultados contábeis, mas, sim, apenas constatou a omissão de receitas caracterizada em depósitos de origem não comprovada e, aí, constituiu o crédito de IRPJ com fundamento nos artigos 25 e 42 da Lei n.º 9.430/1996, combinado com os artigos 528 e 849 do RIR/99

E tanto é que, quando do julgamento da Impugnação, a 2ª Turma da DRJ/RJ1 entendeu por cancelar os Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, já que, no seu entendimento, se a contribuinte não apresentou os respectivos livros e documentos quando foi instada a tanto, caberia à Fiscalização realizar o arbitramento dos resultados independentemente da constatação de eventual omissão de receitas da pessoa jurídica.

Além do mais, note-se que, no caso, a 2ª Turma da DRJ/RJ1 concluiu pela não realização da diligência por entendê-la desnecessária e, portanto, prescindível, já que *o pleito de diligência/perícia para levantamento de origem de créditos/depósitos bancários de titularidade do sujeito passivo não supriria o procedimento normal, padrão do contribuinte, como de qualquer pessoa jurídica, quanto a gestão financeira de seus próprios negócios*, o que significa dizer, portanto, que, tendo em vista que o indeferimento da diligência foi realizado de forma fundamentada, a não realização da diligência não ensejou qualquer nulidade por cerceamento ao direito de defesa.

Portanto, entende-se por rejeitar a preliminar de nulidade dos lançamentos tributários aqui discutidos, já que não apresentam quaisquer vícios.

4. Da Análise das Alegações de Mérito

Em suas alegações de mérito, a TED CARF sustenta, inicialmente, que a Autoridade fiscal não demonstrou que apurou a verdadeira origem dos valores lançados pelos Bancos Itaú S.A., Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil S.A. e, no caso, entendeu por denominá-los de depósitos bancários de origem não comprovada, de modo que, na verdade, os depósitos bancários não podem ser considerados como renda, a menos que existam provas irrefutáveis que se tratam de receita originária de transação comercial, o que não ocorreu no caso concreto.

Além do mais, a Recorrente alega que a aplicação de multas extremamente pesadas afrontam os princípios da proporcionalidade e razoabilidade e, também, o próprio princípio da vedação ao confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, sendo que, nos dias atuais, a multa moratória é aplicada no percentual de, no máximo, 20%, e que, de acordo com o artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, já representou, no passado, 30%, de modo que o que a Recorrente busca é receber um tratamento menos injusto ou mais benigno à luz da legislação vigente.

Muito bem. Registre-se, de logo, que, a partir da promulgação do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o legislador acabou estabelecendo uma presunção de rendimentos tributáveis pelo Imposto sobre a Renda sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos recursos creditados nas contas bancárias de depósitos ou de investimentos. Confira-se:

“Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Seção IV - Omissão de Receita

Depósitos Bancários

Art. 42. Caracterizam-se também 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, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória n.º 1.563-7, de 1997) (Vide Lei n.º 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002).”

A presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996 acaba eximindo a Autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos. Quer dizer, a referida presunção estabelece que, ao invés de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse é o fato desconhecido –, conforme prescreve o

artigo 43 do Código Tributário Nacional⁸, caberá à Autoridade fiscal comprovar, apenas, a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – esse o fato conhecido.

A título de informação, afirma-se que a presunção exige a Autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos em contraponto à ideia de que há uma inversão do ônus da prova, porque, no caso, a Autoridade tem o *dever jurídico* de comprovar a ocorrência do fato e não apenas o simples *ônus* em fazê-lo.

De acordo com os ensinamentos de José Souto Maior Borges⁹,

“E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento – e, portanto, insuscetível de renúncia (...).O Fisco, entretanto, tem o dever - não o ônus - de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. Coisa diversa seria afirmar que o Fisco tem não o dever, mas o ônus da prova. Se o procedimento administrativo é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. Define-se sumariamente o ônus como a conduta não obrigatória a cujo não atendimento é imputável qualquer sanção, dado que o seu atendimento configura apenas um requisito necessário para a obtenção de um determinado efeito útil. O ônus é, por definição, disponível. Consiste na situação jurídica em que alguém procura obter uma vantagem ou evitar uma desvantagem. Essa alternativa pressupõe necessariamente a renunciabilidade da situação jurídica subjetiva característica do ônus. Logo, não é exato supor - ao contrário do que geralmente se pensa - tenha o Fisco o ônus da prova e até o ônus do lançamento. Nem o Fisco prova a existência *in concreto* do fato jurídico tributário para obter a vantagem em que a remoção do ônus consiste, nem lança o tributo para remover o obstáculo à obtenção de uma vantagem. A aplicação da teoria do ônus ao procedimento administrativo tributário e, pois, ao lançamento é mais do que artificiosa: revela-se incabível, dados os termos precisos em que foi construída a figura do ônus nas outras províncias do Direito - sobretudo onde a conceituação teórica é mais refinada, no campo do Direito Privado [...].”

O objeto da tributação realizada a partir da presunção constante do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não é o depósito bancário ou a aplicação financeira em si considerados. A tributação aí tem por objeto a própria omissão de rendimentos que, por força da presunção, é considerada como tal a partir da ausência da comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento da apuração dos rendimentos presumidamente omitidos.

De fato, a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 está em consonância com as normas da Constituição Federal e com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, porque, ainda que os depósitos bancários ou aplicações financeiras não correspondam à renda ou aos

⁸ Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

⁹ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121-122.

proventos, é a própria Lei que prescreve que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento cuja origem não restar comprovada serão considerados como rendimentos omitidos.

E tanto é assim que, ao analisar o Recurso Extraordinário n.º 855.649/RS o qual, a rigor, foi julgado sob a sistemática da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal - STF concluiu que o referido artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996 é constitucional, conforme se verifica da ementa citada abaixo:

“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também 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, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

Na oportunidade, o STF acabou fixando a tese do Tema da Repercussão Geral n.º 842 nos seguintes termos: “*Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996*”.

Dito isto, observe-se que, no caso concreto, a Autoridade constatou que a TED CAR omitiu receitas caracterizadas por depósitos de origens não comprovadas, já que havia sido intimada por diversas vezes a apresentar documentos hábeis e idôneos coincidentes com datas e

valores e acabou restando silente até a data da lavratura dos Autos de Infração, conforme a Fiscalização relatou no Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 682/683. *In verbis*:

“I – CONTEXTO

[...]

Através do Termo de Início de Fiscalização, de 12/07/2007, o contribuinte foi intimado a apresentar a seguinte documentação, relativa aos AC/2003 a AC/2005: livros Caixa ou Diário e Razão (Lucro Presumido); contrato/estatuto social e suas alterações; extratos bancários contendo toda a movimentação financeira; e notas fiscais de compras, referentes à conta Fornecedores.

Decorrido o prazo regulamentar para o atendimento ao referido termo, sem que o contribuinte se manifestasse, foram enviadas Requisições de Movimentação Financeira (RMF) para as Instituições nas quais o contribuinte manteve movimentação no período fiscalizado (B.Brasil, CEF e Itaú).

Através da análise de todos os extratos bancários apresentados pelos bancos acima identificados, após serem efetuados os cortes que se fizeram necessários, foram elaboradas algumas planilhas (por cc, agência, banco) contendo todos os depósitos efetuados em suas contas-corrente, cujas origens dos valores nelas contidos o contribuinte foi intimado e reintimado a comprovar, através do Termo de Intimação Fiscal, de 21/11/2007, e do Termo de Reintimação Fiscal, de 18/12/2007.

II.2 – OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

O contribuinte omitiu receitas caracterizadas por depósitos bancários cujas origens não conseguiu comprovar (AC/2003 a AC/2005).

Intimado e reintimado a comprovar origem dos depósitos bancários efetuados em suas contas-corrente, através de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, o contribuinte não o fez até a presente data, conforme mostram as Planilhas de Depósitos não Comprovados, anexas a este termo.

[...].”

E, aí, tendo em vista que a TED CAR não apresentou quaisquer justificativas ou documentos que pudessem comprovar a origem dos depósitos listados, um a um, no Anexo do Termo de Verificação de Infração Fiscal (e-fls. 684/768), a Autoridade, após descontar os valores que já haviam sido declarados nas respectivas DIPJ's, acabou considerando o montante dos depósitos ali discriminados cujas origens não foram comprovadas como receita omitida, nos termos do artigo 42, caput da Lei nº 9.430/1996.

Ora, se a norma jurídica prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 estabelece uma presunção *iuris tantum* ou relativa, caberia à própria TED CAR apresentar documentos hábeis e idôneos relativos à comprovação da origem dos respectivos depósitos os quais, a rigor, poderiam afastar a referida presunção, o que não ocorreu no caso concreto.

Por essas razões, entende-se por não acolher das alegações de que os depósitos bancários não podem ser considerados como renda, a menos que existam provas irrefutáveis que se tratam de receita originária de transação comercial.

Quanto às alegações de que a multa é excessiva e viola os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e, também, o princípio da vedação ao confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, é de se reconhecer, de plano, que o

descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional estipula. *In verbis*:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

As sanções aplicadas em decorrência da prática de ilícitos tributários apresentam, por assim dizer, a dupla função de (i) inibir as condutas de infratores em potencial que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – eis, aí, a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os infratores que, efetivamente, deixaram de adotar determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial, de modo que, no final, as sanções são estabelecidas para estimular o cumprimento das obrigações tributárias e evitar, assim, a prática das respectivas infrações.

De acordo com os ensinamentos de Luciano Amaro¹⁰,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

Dito isto, observe-se que, no caso concreto, a Autoridade fiscal entendeu por agravar a multa ao percentual de 112,5%, nos termos do artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/1996, já que a TED CAR não atendeu nenhuma das intimações fiscais para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos, sendo que, ao julgar a Impugnação, a 2ª Turma da DRJ/RJ1 entendeu por afastar o agravamento da penalidade, a qual foi mantida em 75%, conforme se verifica do trecho reproduzido abaixo:

“Voto

[...]

7.4.- Quanto ao agravamento da penalidade, equivocado o fundamento do lançamento. Porquanto, exatamente a omissão do sujeito passivo, em identificar e comprovar as origens dos créditos/depósitos bancários, gerou o fundamento a presunção legal que estribou os lançamentos. Por falência de sustentabilidade legal e material, incabível, *in casu*, a motivação do agravamento da penalidade de ofício. Portanto, reduzo aludida penalidade para 75%.”

¹⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

Assim, a multa restou mantida com fundamento no artigo 44, inciso I da referida Lei nº 9.430/1996, cuja redação segue transcrita a seguir:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

Como se observa, a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% deve ser mantida porque, como visto, e de acordo com o artigo 136 do CTN, as infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

E, no caso, a empresa TED CAR havia efetuado movimentação financeira incompatível com o total das receitas declaradas nos referidos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 e, aí, tendo sido intimada, por diversas vezes, a comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados em suas contas através de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, manteve-se silente até a data da lavratura dos Autos de infração, de modo que a multa de ofício no patamar de 75% deve ser mantida diante da omissão das receitas caracterizadas por depósitos de origem não comprovada.

A título de esclarecimentos, veja-se que, ao julgar a Impugnação, a própria 2ª Turma da DRJ/RJ1 já havia concluído pela improcedência das alegações quanto à aplicação da penalidade de ofício, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

“6.- Quanto à penalidades#:' de oficio, igualmente equivocada a alegação impugnatória.

6.1.- Primeiro porque são conceituadas e formalizadas em expressos dispositivos legais, integrantes do artigo 44 da Lei no 9.430/96, não. declarados ou reconhecidos com inconstitucionais;

6.2.- segundo, porque o artigo 145, § 1º da Carta Constitucional de 1988, diz respeito a tributos. Não, a penalidades;

6.3.- terceiro, porque decisões judiciais, em processos específicos; mesmo em sede de tribunais superiores, dizem respeito unicamente às partes neles envolvidas. Não tem, por sua natureza, a pretendida extensão *erga omnes*.

6.3.1.- Desnecessário mencionar, aliás, que aludida decisão, ementa reproduzida nos autos, fls. 501, diz respeito à multa moratória, reportada no artigo 61 da Lei no 9.403/96, cobrada, então, a 30% pelo prazo decorrido; hoje limitada a 20%.”

De resto, destaque-se que a linha defesa sustentada pela TED CAR no sentido de que a multa é excessiva e, portanto, viola os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e o princípio da vedação ao confisco previsto no artigo 150, inciso IV da CF/88 reivindicaria, aqui, a realização de um juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade da própria norma prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, o que, como sabido, é vedado no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

É que, se é certo que, quando da lavratura do Auto de Infração, a Autoridade fiscal está obrigada a, dentre outros, aplicar a penalidade cabível prevista na legislação vigente,

nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, também é certo que o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72 determina que, no âmbito do processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. É ver-se:

“Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72, registre-se que o artigo 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prescreve que *“Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”*.

A Súmula CARF n.º 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n.º 2

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

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa de 75% é desproporcional e desarrazoada e, portanto, inconstitucional por violação ao artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não podem ser aqui acolhidas, haja vista que esses tipos de alegações reivindicariam a análise da suposta inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96.

Por essas razões, entendo por não acolher as alegações meritórias no sentido de que a multa é desarrazoada e desproporcional e, portanto, viola o princípio da vedação ao confisco.

5. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço parcialmente do Recurso Voluntário e, em relação à parte conhecida, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, entendo por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega