



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.720985/2013-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-008.188 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de outubro de 2020
Recorrente ELISIO CHAGAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-008.188 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18470.720985/2013-45

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física exercícios 2010 e 2009, no valor total de R\$ 5.836.511,37, aí incluídos multa isolada, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/01/2013.

A ação fiscal se iniciou com a ciência da contribuinte do Termo de Início do Procedimento Fiscal. O contribuinte entregou os Livros Caixa e documentação comprobatória das despesas efetuadas, assim como dos extratos das contas dos anos de 2008 e 2009.

O contribuinte foi intimado a justificar/comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem e a tributação, quando fosse o caso, dos depósitos bancários efetuados durante os anos-calendário de 2008 e 2009, constantes dos mapas demonstrativos a ele encaminhados em anexo ao Termo de intimação fiscal, quando também fora solicitada a apresentação dos demonstrativos de ganho de capital relativos aos imóveis alienados em 2008 e em 2009.

Como não foram apresentados esclarecimentos pelo contribuinte sobre as solicitações contidas no Termo de Intimação n.º 06 e não sendo possível relacionar os depósitos nas contas bancárias com as receitas auferidas no Cartório ou outros rendimentos auferidos pelo interessado, tais como aluguéis recebidos, venda de imóveis e outros, a fiscalização considerou todos os depósitos bancários relacionados nos mapas demonstrativos anexos ao referido Termo de intimação como de origem não identificada e com tributação não comprovada, caracterizando a omissão de rendimentos com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 e aplicação de multa isolada sobre o valor recolhido a menor a título de carnê-leão, durante o ano-calendário de 2010, no valor total de R\$ 1.970,24, conforme descrito no Termo de Constatação, às fls. 629/630, do qual o contribuinte foi cientificado pessoalmente, por meio de seu representante legal, em 19/02/2013, juntamente com o auto de infração, às fls. 631/646.

Em 20/03/2013, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, onde alega em síntese:

- não encontrou o Termo no procedimento fiscal que originou o Auto de Infração, isto é, se existe o referido Termo, o autuado não foi devidamente notificado. A lavratura desse Termo é formalidade essencial e obrigatória, posto que prevista como norma cogente de ordem pública, dirigida aos agentes de fiscalização, no art. 196 e seu parágrafo único do CTN e sua omissão, vicia o procedimento fiscal desde o início.

- o autuado tem rendimentos provenientes de serviços cartorários, aposentadoria e aluguéis, além dos rendimentos provenientes de sua aposentadoria pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, percebe rendimentos da atividade sem vínculo empregatício de serviços notariais e de aluguéis de imóveis.

- e como prevê a legislação do Imposto de Renda, para que possa deduzir da receita recebida no exercício de suas funções as despesas necessárias à manutenção de suas atividades, deverá manter devidamente escrituradas todas as receitas e despesas no Livro Caixa.

- em busca da verdade material, o agente do Fisco goza de ampla liberdade investigatória, mas se obriga a autoridade a demonstrar os fatos relevantes que serviram de base para o lançamento, podendo valer-se de documentos, declarações, registros contábeis, e outros meios de prova, coletados junto ao contribuinte ou através de terceiros, suficientes para demonstrar a legalidade do lançamento.

- o Auditor que subscreveu o Auto não examinou os lançamentos do Livro Caixa, as Declarações de Imposto de Renda, nem tampouco os documentos apresentados, onde estão lançados e declarados todas as receitas das atividades notariais nos anos de 2008 e 2009.

- o impugnante exerce serviços cartorários, bem como auferir rendimentos de aposentadoria do Tribunal de Justiça do estado do Rio de Janeiro e rendimentos de aluguéis, que são devidamente registrados em seu Livro Caixa e foram devidamente declarados.

- Na DIRPF 2009 foi oferecido à tributação o total de rendimentos tributáveis no montante de R\$ 3.411.182,45 e imposto apurado de R\$ 160.297,80, sendo efetuado pagamentos mensais em forma de carnê-leão por meio de DARF, no total de R\$ 136.828,66 e sob a forma de imposto a pagar o valor total de R\$ 9.122,23, já devidamente liquidado por meio de DARF código receita 0211.

- Na DIRPF 2010, foi oferecido à tributação o total de rendimentos tributáveis no montante de R\$ 3.519.007,71 e imposto apurado de R\$ 152.059,42, sendo efetuado pagamentos mensais em forma de carnê-leão por meio de DARF, no total de R\$ 119.253,11 e sob a forma de imposto a pagar o valor total de R\$ 13.411,56, já devidamente liquidado por meio de DARF código receita 0211.

- Pode ser observado nas declarações de bens e direitos constantes de sua DIRPF que realizou a alienação de venda de apartamentos, veículos e direitos de apartamentos em construção e também a obtenção de empréstimos e conforme quadros da evolução patrimonial dos anos de 2008 e 2009, não se evidencia sinais exteriores de riqueza.

- sobre os depósitos bancários, demonstrou a origem dos recursos, dos quais constam de sua movimentação financeira bancária e devidamente declaradas em suas DIRPF, portanto, os depósitos têm lastro legal na origem dos recursos, como rendimentos de aposentadoria, rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica devidamente comprovados e declarados, rendimentos de benefícios de planos de previdência privada, vendas de bem, empréstimos bancários, tudo devidamente declarado.

- a simples imputação de "omissão de rendimentos" caracterizada pela totalidade dos depósitos bancários, em relação aos quais o sujeito passivo não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, não se enquadra no disposto no artigo 43 do CTN, e viola a regra insculpida no artigo 146 da Constituição Federal, no sentido de o fato gerador ser previsto não em lei comum, mas em lei complementar.

- a norma tipificadora do art. 43 do CTN reclama seja comprovada e não meramente suposta ou atribuída a existência do que nela se contém, ou seja, faz-se indispensável demonstrar o fato da disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

- assim, há de ser perquirir o alcance da expressão "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda", pois, ao agente lançador cabe demonstrar a ocorrência concreta dos fatos e elementos existentes nessa tipicidade e nenhuma circunstância pode dispensar a fiscalização do imposto de renda de apurar a verdade material de resultados.

- a projeção de presunção legal, depende de harmonia com os princípios norteadores do direito, especialmente do direito constitucional e, mais do que isso, também com os princípios lógicos da identidade, não-contradição e do resultado comprovado.

- a inversão do ônus da prova da efetiva ocorrência do fato gerador do tributo constitui desvio e abuso de poder, caracterizado pela ausência de prova da materialidade da ocorrência do fato gerador, conforme previsão abstrata da lei.

- não se admite em hipótese alguma que os Agentes do Fisco, presumam a existência de atos e fatos, operações ou situações fáticas previstas abstratamente nas leis tributárias, as quais devem ser provadas material e documentalmente (mesmo que para isso se utilize dos trabalhos técnicos de Auditoria Contábil ou Perícia Contábil extrajudicial, de forma cabal, quanto à sua existência.

- tendo demonstrado que os depósitos bancários teve lastro em rendimentos percebidos de aposentadoria, aluguéis e serviços notariais, o auto de infração não tem motivação idônea e pertinente, sendo nulo o lançamento baseado na totalidade dos depósitos bancários, sem observância dos rendimentos ou receitas provenientes de rendimentos de aposentadoria, rendimentos sem vínculo de emprego, rendimentos notariais, conforme escriturado em Livro Caixa e de acordo com a legislação vigente.

- pede a improcedência do auto de infração pela inexistência de causas legais e legítimas que lhes dê embasamento, determinando a sua nulidade e respectivo arquivamento.

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

=> quanto à tempestividade, a impugnação foi tempestiva e preencheu os requisitos de admissibilidade.

=> quanto à intimação, a despeito da afirmação do impugnante (que deveria ter sido cientificado pessoalmente), cumpre observar que a fiscalização teve início com a ciência postal do Termo de início do Procedimento fiscal, encaminhada para o endereço do contribuinte à Rua Augusto de Vasconcelos, 568, BL II, AP 402, Campo Grande, no Rio de Janeiro, conforme Aviso de Recebimento, com reintimações sucessivas, conforme Termos de Reintimação encaminhadas para o mesmo endereço e Termo de Reintimação com ciência pessoal, por meio de procurador. Ainda houve a intimação, às fls. 479/482, com ciência postal.

Deste modo, não procede a alegação do contribuinte de que a ciência pessoal é obrigatória, pois a intimação via postal deve ocorrer com prova de simples recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, não sendo necessária a intimação pessoal ou por meio de seu procurador, nos termos do artigo 23, inciso II, do citado Decreto.

Observa-se, também, que o auto de infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade.

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 n.º 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 à incidência do IR, o contribuinte se insurge contra a imputação de "omissão de rendimentos" caracterizada pela totalidade dos depósitos bancários sem a origem comprovada. Entende também que a norma tipificadora do art. 43 do CTN exige a demonstração da disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Não se pode conhecer dos argumentos do impugnante nos aspectos relativos à inconstitucionalidade e ilegalidade da autuação, tendo em vista a autorização legal para se proceder ao lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada.

Falta-lhe, assim, competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade dos preceitos legais observados no procedimento de fiscalização e no auto de infração - somente o Poder Judiciário tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada.

Sobre as alegações de que se faz indispensável a demonstração da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, o que não se faz exclusivamente com base em depósitos bancários, cabe dizer que se o Fisco provar o fato indiciário (depósitos bancários não comprovados), restará demonstrado o fato jurídico tributário do imposto de renda (obtenção de rendimentos).

Nesse passo, é a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. Deste modo, não são meros indícios de omissão, razão por que não há que estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita ou de rendimentos.

Sobre a necessidade de provar-se o acréscimo patrimonial, cabe dizer que a presunção de omissão de rendimentos decorre da lei que exige a comprovação individualizada da origem de cada ingresso bancário a favor do contribuinte.

Quanto às transferências entre contas de mesma titularidade, a lei determina que para efeito de determinação da receita omitida, sejam desconsiderados aqueles decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, ou seja, ocorrendo a hipótese levantada pelo contribuinte de que um valor ingressado em uma conta seja retirado e depositado em outra conta de sua titularidade, o contribuinte deveria comprovar apenas a origem do primeiro ingresso do crédito a seu favor e apresentar elementos que caracterizassem que o ingresso na outra conta de sua titularidade seriam mera transferência entre contas, justamente para que não ocorresse tributação em duplicidade.

Como tal medida não foi adotada no caso concreto, restringindo-se o contribuinte a alegar a possibilidade de sua ocorrência, não se efetuará exclusões da base de cálculo por falta de comprovação dos depósitos oriundos de transferências entre contas de mesma titularidade.

=> mais uma vez no que concerne à presunção legal, sustenta o impugnante que a origem dos recursos creditados em contas de sua titularidade está lastreada em suas DIRPF.

Primeiramente, é preciso aclarar o entendimento do contribuinte sobre a hipótese de incidência do imposto de renda em que se toma por base depósitos bancários de origem não comprovada, que serviu de fundamento para a caracterização da infração omissão de rendimentos com base na presunção legal.

Os rendimentos omitidos poderiam ser arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. A omissão poderia, ainda, ser presumida no valor dos depósitos bancários injustificados, desde que apurados os citados dispêndios e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte.

Porém, a partir de 1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente, o qual deu suporte à presente autuação, relativa ao ano-calendário 2007. O legislador substituiu uma presunção por outra, as duas relativas ao lançamento do rendimento omitido com base nos depósitos bancários, porém diversas nas condições para sua aplicação: a da Lei n.º 8.021, de 1990, condicionava a falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza e que fosse este o critério mais benéfico ao contribuinte; já a presunção da Lei n.º 9.430, de 1996, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

Conclui-se que a lei autoriza que se considere ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não lograr comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não vinculando mais a autoridade fiscal à necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza, que eram exigências da Lei n.º 8.021/90.

Não logrando êxito na comprovação da origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se caracterizado o montante do fato gerador, ou seja, os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte.

Também é totalmente improcedente a alegação do contribuinte de que os depósitos têm lastro legal na origem dos recursos, como rendimentos de aposentadoria, rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, planos de previdência privada, vendas de bem, empréstimos bancários etc.

O fato de não se verificar acréscimo na declaração de rendimentos do contribuinte não serve para provar que os créditos bancários que não tiveram sua origem justificada não são rendimentos omitidos, justamente por que existe a presunção, expressa em lei, de que aqueles créditos, sem suporte em documentação hábil e idônea, caracterizam acréscimos patrimoniais à margem da tributação, ou seja, não declarados ao Fisco.

=> quanto à inversão do ônus da prova, o contribuinte entende que a inversão do constitui desvio e abuso de poder, caracterizado pela ausência de prova da materialidade da ocorrência do fato gerador, conforme previsão abstrata da lei.

Ocorre que o lançamento sob litígio não está calcado em presunção fiscal, ou em prova indiciária, pois não foi a autoridade fiscal que presumiu a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, com base em suposições ou conjecturas. O que fez o Fisco foi apurar a omissão de rendimentos com base em uma presunção legalmente autorizada.

Na presunção legal, a lei prevê um fato que, se não provado pelo contribuinte, implica no reconhecimento de uma omissão de receitas ou rendimentos. Mas, tal hipótese é expressa, justamente como garantia do princípio da legalidade tributária e da segurança jurídica. É o que acontece, por exemplo, com as situações de passivo fictício, suprimento de caixa e saldo credor de caixa, nas pessoas jurídicas.

Portanto, as presunções legais são as estabelecidas por lei e dividem-se em absolutas ou presunções juris et jure e em relativas, condicionais ou presunções juris tantum.

No caso em análise, tratando-se de presunção juris tantum, ou seja, prevista em lei, mas admitindo prova em contrário, fica invertido o ônus da prova, cabendo ao interessado demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Em se tratando de presunção legal, como no caso, o ônus da prova é do autuado não sendo responsabilidade da Receita Federal do Brasil investir-se do papel do impugnante, se o contribuinte não cumpriu com sua obrigação, ou não teve a precaução de guardar os seus documentos.

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 à disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

Portanto, o objeto da tributação não foi o depósito bancário ou a aplicação financeira, em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada pelo mesmo, uma vez que restou configurada a ocorrência da hipótese de omissão rendimentos prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Sobre a alegação do contribuinte de que não foram examinados os lançamentos no Livro Caixa e os documentos apresentados, nem consideradas as receitas que foram tributadas na Declaração de Imposto de Renda, cumpre esclarecer que a fiscalização analisou o Livro Caixa e não identificou saídas de recursos a título de depósito bancário, não sendo possível, portanto, fazer qualquer vinculação, entre a origem dos recursos creditados em contas de sua titularidade e as receitas declaradas e tributadas no ano-calendário em questão

Isso por que a comprovação da origem deve ser documental e de forma individualizada, não tendo o contribuinte feito essa vinculação, restringindo-se a alegar que já ofereceu à tributação em sua DIRPF.

Quanto à alegação de que demonstrou de forma cabal a origem dos recursos, dos quais constam de sua movimentação financeira e devidamente declarados em suas DIRPF, ainda que o contribuinte tenha diversos rendimentos que pudessem justificar a origem dos recursos, como rendimentos de aposentadoria, rendimentos de aluguéis, rendimentos de benefícios de planos de previdência privada, vendas de bem, empréstimos bancários, também não logrou êxito em comprovar documentalmente todas as suas alegações, nos termos exigidos pela lei.

Apenas em relação aos rendimentos de salário pago pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro o contribuinte logrou êxito em fazer a comprovação.

Por fim, sobre a alegação de que nem todos os depósitos bancários tem origem em rendimentos como é o caso das transferências bancárias entre contas correntes do mesmo titular, como não foi possível e o contribuinte também não fez essa identificação nos extratos bancários, não tem como ser considerado que tais depósitos são transferências entre contas de mesma titularidade, para efeito de exclusão da base de cálculo, razão pela qual não existe mais qualquer ajuste a se fazer no lançamento.

=> quanto à multa, o contribuinte não apresentou argumentos para afastar a aplicação da multa exigida isoladamente sobre o valor recolhido a menor a título de carnê-leão, razão pela qual se mantém a exigência.

Ante o exposto, voto no sentido de considerar procedente em parte a impugnação para manter em cobrança o imposto no valor principal de R\$ 1.371.258,82, no ano de 2008 e R\$ 1.435.778,24, no ano de 2009, a serem acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, e multa exigida isoladamente de R\$ 1.970,2, calculados de acordo com a legislação de regência.

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

Preliminarmente merece ser frisado que os argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário praticamente não se diferem do quanto levantado na Impugnação. Tendo em vista que toda a documentação e fundamentação foram detalhadamente analisadas na decisão de piso, ratifico e reitero o quanto decidido pela DRJ.

Ainda assim, discorre-se brevemente sobre os principais pontos, para que não restem dúvidas quanto aos motivos da manutenção do lançamento.

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.

Assim sendo, 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 NEGADO provimento ao Recurso Voluntário e ser mantido o lançamento fiscal nos moldes efetuados.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Fl. 14 do Acórdão n.º 2301-008.188 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18470.720985/2013-45