



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000658/2005-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.920 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente ANTÔNIO LUIZ SIMÕES TOLEDO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.
OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, suas origens, bem como a natureza de cada operação realizada.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em 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, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

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

Relatório

O interessado contesta o auto de infração do imposto de renda apurado com base em depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados em contas de sua responsabilidade entre 1999 e 2002, que resultou em imposto de RS 272.782,02, elevado para R\$ 661.248,40 com multa e juros de mora.

O contribuinte já havia sido submetido à fiscalização, tendo sido selecionado em virtude da incompatibilidade entre os rendimentos declarados e a sua movimentação bancária informada pelas instituições financeiras. O procedimento, porém, foi encerrado, por força de liminar concedida em 05/08/2002, em Mandado de Segurança nº 2002.61.00.015878-0, impetrado pelo contribuinte.

Em 23/07/2003 a Juíza Federal Silvia Maria Rocha, da 2ª Vara Criminal da Justiça Federal em São Paulo (SP), encaminhou à Receita Federal os extratos bancários relativos às contas do contribuinte no BANESPA, para que fosse dado prosseguimento à fiscalização (fls. 29).

Como o procedimento anterior havia sido encerrado por força da liminar mencionada, o órgão responsável emitiu em 12/01/2004 um novo Mandado de Procedimento Fiscal, e mais uma vez o interessado impetrou Mandado de Segurança requerendo a suspensão do procedimento. Em 08/03/2004 obteve da 17ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária de São Paulo a liminar requerida (fls. 33/36).

Em 05/07/2004, a Juíza Federal Silvia Maria, da 2ª Vara Criminal da 1ª Subseção Judiciária da Justiça Federal em São Paulo (SP), que havia anteriormente encaminhado os extratos bancários para a fiscalização, requisitou informações em dez dias sobre o resultado dos trabalhos fiscais.

O órgão responsável, considerando estar diante de ordens judiciais conflitantes, e que o sigilo bancário já havia sido quebrado pela Justiça, solicitou que a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) interviesse com as medidas judiciais cabíveis (fls. 37/38). Em resposta, a PFN foi de parecer que nada impedia o andamento dos trabalhos fiscais, pois a liminar anterior ressaltava a quebra do sigilo por ordem judicial, além de a ação já haver sido julgada improcedente no seu mérito. A liminar posterior, além de não prevalecer sobre decisões do juízo penal, seria nula, por operar como agravo de instrumento em processo-crime.

Por fim, o agravo de instrumento interposto pela Fazenda Nacional contra a liminar fora recebido no efeito suspensivo em 06/04/2004, e provido em 15/09/2004 (fls. 39/40). Como o contribuinte não comparecera para apresentar provas das origens dos depósitos, os mesmos foram considerados rendimentos tributáveis omitidos, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, após subtração dos rendimentos declarados.

Os argumentos do impugnante são, em síntese:

1) Havia sido selecionado para a fiscalização com base nos dados da CPMF, que revelariam incompatibilidade entre a movimentação financeira e os rendimentos declarados.

O processo-crime, do qual resultou a quebra do seu sigilo bancário, foi instaurado por provocação do Órgão Fazendário, após a utilização dos dados da CPMF. Estes dados, porém, não poderiam ser usados para lançamento de crédito tributário sobre fatos ocorridos anteriormente à publicação da Lei 10.174/2001, pois então vigia a Lei 9.311/1996, que vedava expressamente tal procedimento, nem para fatos ocorridos no próprio ano de 2001, em obediência ao princípio da anterioridade tributária.

2) A omissão de rendimentos presumida com base em depósitos de origem não comprovada deve ser tributada mensalmente, o que não ocorreu no auto de infração, o que implica sua nulidade.

3) Já havia decaído, em fevereiro de 2005, quando fora notificado, o direito de lançamento quanto aos fatos ocorridos até janeiro de 2001, considerando-se que o prazo de cinco anos deve ser contado da data do fato gerador, por se tratar de lançamento por homologação. Mesmo se fosse considerada, para argumentar, a modalidade de lançamento por declaração, há haveria decaído o direito de lançamento sobre fatos ocorridos em 1999, pois o fato gerador ocorre em 31 de dezembro de cada ano.

4) Foram incluídos depósitos que correspondem a rendimentos de pró-labore, recebidos pelo contribuinte da empresa Engeletric Montagens Elétricas Ltda., da qual é sócio quotista: R\$ 14.744,76, em 1999, R\$ 10.342,50, em 2000, R\$ 16.252,50, em 2001, e R\$ 13.309,20, em 2002. Anexa cópia dos registros contábeis da pessoa jurídica para demonstrar individualizadamente a origem dos depósitos mensais (fls. 568/569).

5) Por sua conta bancária transitaram recursos da Engeletric Montagens Elétricas Ltda. Admite a irregularidade da prática, mas explica que procurava assim evitar os efeitos de auditoria fiscal a qual estava submetido. Enumera depósitos que corresponderiam às seguintes operações da pessoa jurídica:

a) venda de um imóvel da empresa por R\$ 115.000,00, em março de 1999, conforme instrumento particular (fls. 479/480) e cópias do livro diário (fls. 482);

b) parcela de R\$ 40.000,00, relativa à venda de um outro imóvel da empresa, conforme registro no livro diário (fls. 483);

c) os depósitos de R\$ 25.000,00 e R\$ 22.000,00, em 3 e 17 de dezembro de 1999, corresponderiam a "idêntica operação" (não apresenta qualquer documento);

d) trânsito de valores de operações mercantis da sua empresa, para o que apresenta cópias de notas fiscais e registros no livro diário, além de demonstrativos às fls. 485, 507, 539, onde procura relacionar os depósitos a estas operações.

6) Devem ser excluídos da base de cálculo os rendimentos de pensão alimentícia do INSS, recebida por sua mãe, co-titular da conta BANESPA 0318-9: R\$ 7.250,00, em 1999, R\$ 9.464,00, em 2000, R\$ 10.268,22, em 2001, e R\$ 8.530,00, em 2002. Anexa declaração da sua mãe confirmando esta alegação e cópias de extratos de maio de 2004.

7) Devem ser excluídos aluguéis recebidos da empresa Promon Eletrônica da Amazônia Ltda., regularmente informado em sua declaração do imposto de renda e comprovados

através dos documentos de fls. 598/612: R\$ 17.418,58, em 1999, R\$ 25.148,81, em 2000, R\$ 27.107,52, em 2001, e R\$ 27.624,51, em 2002.

8) Deve ser excluído o depósito de R\$ 8.637,30, por ser ressarcimento de seguro de veículo.

Afirma que apresentará oportunamente as provas, ao mesmo tempo que menciona o anexo VIII de sua impugnação, que não se refere a estes fatos (v. fls. 506/537).

9) É ilegal o uso da taxa SELIC para cálculos de juros moratórios de débitos fiscais, uma vez que não é fixada em lei, mas sim pelo Banco Central, para a remuneração de capital.

10) Não pode ser penalizado com juros de mora no período entre o ingresso da impugnação e a decisão final na esfera Administrativa, pois neste caso a demora resulta da inércia da Administração em julgar com celeridade os processos tributários, e não de qualquer ato de responsabilidade do sujeito passivo.

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

=> quanto à utilização das informações da CPMF, a legalidade da utilização das informações bancárias no processo de fiscalização do imposto de renda fora submetida à apreciação da Justiça Federal quando o contribuinte ingressara com Mandado de Segurança para impedir o prosseguimento da investigação fiscal.

Neste contexto foi apreciada, como premissa aos argumentos do impetrante, a questão da legalidade da aplicação dos dados globais da CPMF para seleção e fiscalização do imposto de renda sobre fatos ocorridos antes e no ano de publicação da Lei 10.174/2001, como se pode verificar na sentença que concedeu a liminar, às fls. 35, verso.

Na sentença de mérito o impetrante teve o seu pedido denegado pela Justiça, não cabendo mais, na esfera administrativa, submeter a juízo a mesma questão. De acordo com o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03 de 14/02/1996, a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial," por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Decisivo, porém, é o fato de que a própria Justiça Federal, em processo-crime, não somente encaminhara à Receita Federal os extratos bancários, como também ordenara o prosseguimento da ação fiscal. E mais, exigira os resultados deste procedimento. O impugnante se queixa que o procedimento criminal somente se iniciou por iniciativa dos órgãos Fazendários, em virtude das mesmas informações da CPMF, as quais não poderiam ser usadas para fatos anteriores a 2002.

Em primeiro lugar, a Lei 9311/1996 apenas vedava que a Administração se utilizasse dos dados da CPMF para fins de lançamento tributário. Não impedia a representação pelo órgão competente, para fins de instauração de processo-crime. Em segundo lugar, a Justiça acatou esta representação, o que faz presumir a sua legalidade, que agora somente poderia ser discutida pelo interessado na esfera judicial, e não no presente processo.

=> quanto à tributação anual de rendimentos de origem não comprovada, fundamentando-se no §4º, artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, o impugnante afirma que o imposto deveria ser tributado mensalmente. Mas é evidente que a tributação mensal somente se aplica quando a omissão é constatada dentro do próprio ano-calendário, cabendo, de outra forma, submeter os rendimentos à tributação anual. É o mesmo caso dos rendimentos sujeitos ao carnê-leão: compõem a base de cálculo anual, apesar de o imposto ser calculado mensalmente para efeitos de antecipação. Não bastassem estas razões, a própria Instrução Normativa SRF 246/2002, art. 4º, determina que os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, sejam tributados na sistemática anual.

=> quanto ao prazo para lançamento, sabe-se que o prazo para o lançamento do tributo é aquele do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

O lançamento do imposto sobre rendimentos auferidos em 1999 somente poderia ser efetuado de ofício no ano seguinte, em 2000, após a entrega da declaração, iniciando-se o prazo quinquenal no ano seguinte, em janeiro de 2001. Conclui-se tempestivo o lançamento notificado ao contribuinte em 2005.

=> quanto à origem dos depósitos, o impugnante requer a exclusão de depósitos correspondentes aos rendimentos de pró-labore pagos pela Engeletric Montagens Elétricas Ltda., e aos aluguéis recebidos da Promon Eletrônica da Amazônia Ltda. Mas estes rendimentos, ou são aqueles já declarados pelo contribuinte, ou são rendimentos omitidos. No primeiro caso, já foram excluídos do lançamento pelo autuante, como mencionado no relatório. No segundo caso, apenas confirmariam a omissão de rendimentos tributáveis, corroborando a presunção em que se baseia o lançamento. Conclui-se ineficaz o argumento do interessado.

=> quanto às alienações patrimoniais da Engeletric Montagens Elétricas Ltda, o impugnante se refere a três alienações de imóveis de sua empresa para justificar depósitos em sua conta pessoal. Apresenta, porém, apenas um contrato de compra e venda (fls. 479/480). Procura demonstrar que neste caso os valores e datas das parcelas da venda, em cheques nominais à empresa, corresponderiam aos depósitos que visa comprovar, e que a operação estaria registrada na contabilidade da pessoa jurídica. Quanto às duas outras alienações, apresenta para uma apenas aos registros contábeis da empresa; para a outra, não traz qualquer prova.

O contrato particular de compra e venda e a escrituração da empresa, se fossem admitidos como provas hábeis da origem dos depósitos, demonstrariam apenas que a transação ocorreu entre a empresa e terceiros. Não demonstram, porém, por que estes recursos foram transferidos da empresa para a própria conta pessoal do contribuinte. A alegação de prática irregular não pode evidentemente ser admitida como prova. Tal comprovação, porém, é indispensável para que se possa desconstituir o lançamento regularmente efetuado.

Cumpridos os ritos processuais e não demonstrada a origem dos depósitos durante a fiscalização, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, operou-se em ato legal e perfeito, restando demonstrada a omissão de rendimentos tributáveis.

Para desconstituir esta presunção seria necessário que o contribuinte demonstrasse, não apenas que foi a sua empresa que efetuou estes créditos, mas que estes créditos não correspondem ao pagamento de rendimentos tributáveis. E isto com maior razão, quando se considera que os pagamentos não justificados, a sócios ou dirigentes, se presumem rendimentos tributáveis, por força de lei. Logo, a simples demonstração de que os depósitos foram efetuados por sua empresa, à margem da contabilidade regular, não é suficiente para excluir o crédito tributário regular e legalmente constituído.

Mencione-se ainda que os contratos particulares, sem registro público e meramente assinados pelas partes, não são documentos hábeis a comprovar, perante terceiros, os fatos alegados pelo interessado. E o que se deduz do artigo 368 do Código de Processo Civil.

Não foram apresentadas cópias dos cheques, recibos de depósitos, ou outro documento contendo elemento de prova objetivo que demonstrasse a efetiva autoria dos depósitos e a origem dos recursos.

Ainda que a transferência dos recursos da pessoa jurídica para o sócio estivesse regularmente registrada na contabilidade da empresa (o que não é o caso), tais registros seriam insuficientes como prova deste fato, se não acompanhados dos documentos e comprovantes correspondentes.

E isto com maior razão ainda quando, de acordo com o artigo seguinte, 925, esta inversão do ônus probandi não se aplica aos casos em que houver disposição legal específica atribuindo ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados em sua contabilidade.

Além de ser este o caso em relação à pessoa física, quanto à prova da origem dos depósitos, é também o caso em relação à pessoa jurídica, onde há dispositivo legal específico exigindo a comprovação dos pagamentos e da origem e efetividade da operação ou transação, quando se trata de pagamentos a sócios ou dirigentes. É o que dispõe o art. 302 do RIR.

Quanto ao alegado trânsito de valores de operações mercantis da Engeletric Montagens Elétricas Ltda. por sua conta bancária, além das razões acima, cabe acrescentar que o impugnante não logra estabelecer correspondência individualizada entre as notas fiscais da empresa e os depósitos em sua conta.

É o que se observa nos demonstrativos por ele próprio confeccionados, às fls. 485, 507, 539. Em alguns casos, as datas dos depósitos não correspondem às datas das notas fiscais ou dos registros no livro diário; na maioria, os valores são aproximados; em alguns casos, muito divergentes; em outros, procura somar diversas notas fiscais para obter um valor aproximado ao depósito.

O impugnante requer a exclusão de um depósito de R\$ 8.637,30, por ser ressarcimento de seguro de veículo. Não apresenta, porém, prova deste fato. Lista também os depósitos na conta BANESPA nº 0318-9, que seriam rendimentos de pensão alimentícia do INSS, recebidos por sua mãe. A declaração desta última confirmando este fato não é prova hábil,

e as cópias de extratos de maio de 2004 evidentemente não têm qualquer relação com os depósitos em questão.

Quanto aos seus argumentos para demonstrar a ilegalidade da aplicação da taxa SELIC para cálculos de juros, não cabe apreciar-lhes o mérito, pois é competência exclusiva do Poder Judiciário submeter a juízo as normas vigentes.

Improcedente também o argumento do impugnante de que estaria sendo punido com os juros pela inércia da Administração em julgar os processos. Para evitar a incidência dos juros, bastaria que depositasse antecipadamente tributo, para então discutir a procedência do lançamento. Assim como certamente se recusaria a fazê-lo, por julgar um prejuízo, da mesma forma o Erário não admite deixar em suas mãos e receber fora do prazo o que lhe pertence de direito, sem que para isso seja condizentemente ressarcido. O interesse na posse dos recursos monetários é o seu preço, e a sua medida é a taxa de juros, que não possui assim qualquer caráter punitivo.

Por estas razões, vota a DRJ pela procedência do lançamento.

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

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

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

Preliminar - Nulidade

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

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

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o

julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

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

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

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

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

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

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

Depósito bancário de origem não comprovada

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

Como repetidamente colocado ao longo do processo e na decisão de piso, de acordo com o mencionado art. 42, é imprescindível que o contribuinte comprove, mediante documentação hábil e idônea, que os valores creditados em sua conta corrente não constituem rendimentos tributáveis, e, não logrando êxito em fazê-lo, tem o Fisco autorização legal para

considerar ocorrido o fato gerador do imposto. Trata-se de presunção legal relativa, que inverte o ônus da prova.

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

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

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

Entendo que quanto ao prazo para lançar e a base anual de lançamento, restou muito clara e objetiva a decisão da DRJ, tanto no sentido de aplicação do art. 173 do CTN quanto o regramento legal que determina que os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, sejam tributados na sistemática anual.

Quanto à origem dos depósitos e a evidência de que foram devidamente tributados, restou evidente que cumpridos os ritos processuais e não demonstrada a origem dos depósitos durante a fiscalização, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.403/1996, operou-se em ato legal e perfeito, restando demonstrada a omissão de rendimentos tributáveis. Não há reparos no feito.

Foram apontados em detalhe pela fiscalização diversos documentos que foram imprestáveis.

Apenas por amor ao debate, entendo que merece trazer como reflexão o princípio geral da boa-fé, o qual obriga as partes a agirem com probidade, cuidado, lealdade, cooperação, etc; e o Código de Processo Civil vigente expressamente determina que aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé (art. 5º), estando igualmente expresso que todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6º).

Em diversas situações, a cooperação será um dever, com previsão de sanções contra a parte recalcitrante. Ou seja, o princípio da cooperação foi positivado no ordenamento jurídico como um dever processual de todas as partes, sendo certo que com o passar do tempo os estudiosos e a jurisprudência colaborarão para a melhor definição do princípio e/ou dever de cooperação processual.

Trazendo ao presente caso, merece registrar que a Contribuinte, no processo administrativo, tem o dever de provar o quanto sustentado, especialmente nos casos em que se aplica a presunção (no caso, de omissão de rendimentos).

De acordo como o art 42 da lei 9.430/96, caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a

instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A referida norma, repita-se, criou uma presunção legal de renda omitida com suporte na existência de créditos bancários de origem não comprovada, transferindo o ônus da prova ao contribuinte.

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

Toda presunção legal necessita de parâmetros para ser contida e não levar a ações arbitrárias com exigências descabidas, tributando como renda aquilo que não é renda nem lucro. Por isso, o § 3º do artigo 42 da lei 9.430/96 determina que para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente.

Vale dizer, a interpretação do “caput” do art. 42 da lei 9.430/96 deverá ser realizada de acordo com o preconizado no seu parágrafo terceiro, pois uma das finalidades do procedimento administrativo é a busca da verdade material.

O legislador, sabendo que são diversas as possibilidades de valores movimentados nas contas correntes não se caracterizarem como rendimentos tributáveis e, com a finalidade de impedir a adoção, pelo Fisco, de critérios indiscriminados de apuração de valores de rendimento e/ou receita, estipulou que para a validade da presunção, a fiscalização deverá individualizar os créditos em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira tidos como não comprovados pelo seu titular. Trata-se de determinação legal imperativa, que deve ser obrigatoriamente observada pela fiscalização.

E nem poderia ser de outra forma, pois como poderá haver possibilidade de defesa de um contribuinte se não são apontados pela fiscalização os créditos suspeitos? Não há dúvidas que § 3º veio pôr aparas no emprego da presunção da lei 9.430/96, para evitar que se acabe por atingir o que não é renda nem lucro, e tributando valores intributáveis.

Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido. Destarte, quando o Fisco recorre a uma presunção legal tem o dever de observar os ditames da lei.

Desta forma, ainda que o artigo 42 da lei 9.430/96 admita um rito probatório especial para os depósitos bancários e aplicações financeiras, mesmo assim, como toda presunção legal, a nova regra também exige, de quem a emprega, o atendimento de requisitos, em rigorosa observação do princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da impossibilidade do cerceamento de defesa, albergados em nosso sistema jurídico. Por isso, certas restrições ao emprego da presunção já vieram destacadas na própria norma, em especial no § 3º do artigo 42 da lei 9.430/96, que diz respeito à análise individuada dos depósitos bancários.

Quem se vale de presunção legal deve demonstrar, de forma analítica todos os motivos e dados detalhados que o levaram a presumir a omissão de rendimentos. A base de cálculo dos tributos, mesmo quando decorre de presunção, não pode prescindir de um grau de

certeza, por se constituir na materialização do fato gerador de tributos. Exatamente por isso é imperativo que no levantamento da suposta “receita omitida” com base no artigo 42 da lei 9.430/96, a análise dos créditos seja realizada de forma individual (um por um).

Se os créditos não forem analisados de forma individualizada, haverá violação do princípio da legalidade, bem como o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada previsto no ordenamento jurídico e a que está obrigada à Administração Pública.

Além disso, ocorrerá cerceamento de defesa do contribuinte, visto que este deve ter conhecimento do que está sendo acusado, ou seja, quais os depósitos que foram considerados omissão de receitas.

Não se pode olvidar que nos termos do artigo 59, II, do decreto 70.235/72, são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade com preterição do direito de defesa.

Ademais, o lançamento tributário é procedimento administrativo que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, nos termos do art. 142 do CTN. Vale dizer, pelo lançamento a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento ou fato e descrever a lei violada, requisitos necessários ao nascimento da obrigação fiscal correspondente. Este fato deve ser certo e determinado e deve ser expressamente declinado e identificado pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Em suma, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada tem validade apenas no caso se a fiscalização individualizar os depósitos que entende como não comprovados, para que com base nessa individualização o autuado se defenda e apresente provas.

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

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

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

Neste diapasão, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa

aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisoral, 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.

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser negado provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares levantadas e no mérito negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Fl. 13 do Acórdão n.º 2301-008.920 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.000658/2005-62