



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007775/2008-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.933 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2021
Recorrente RICARDO ARRUDA DE AQUINO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-008.933 - 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.007775/2008-08

Relatório

O processo refere-se ao lançamento pelo Auto de Infração, relativo aos anos-calendário de 2003 e 2004, por meio do qual foi exigido crédito tributário no valor de R\$ 1.552.703,28 por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

O Contribuinte apresentou Impugnação alegando, em breve síntese:

=> nulidade, em razão de cerceamento de defesa, ao argumento de que a autuação não foi acrescida de cópia integral do processo; que não lhe foi concedida dilação de prazo para apresentação de documentos; que o prazo estipulado para apresentação de esclarecimentos era exíguo; que a Autoridade Fiscal não demonstrou a evolução patrimonial, e, portanto, desrespeitou a legislação do IR;

=> ofensa ao direito constitucional da privacidade, na medida em que houve quebra do sigilo bancário, sem prévia autorização judicial e decadência da exigência relativa ao período de jan/03 a out/03;

=> que os valores tidos como omissão de rendimentos tem origem nas transferências financeiras da conta corrente da sua esposa e da empresa (CNPJ nº 05.597.599/0001-06) da qual é sócia, em razão de despesas de construção e reforma de imóveis ;

=> que os indícios considerados na instrução não fazem prova da omissão de rendimentos: já que não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos; não podem ser considerados como valores representativos de acréscimos patrimoniais; e pela não demonstração do nexo causal entre cada depósito e o rendimento omitido; que houve erro no cálculo do tributo, já que desconsiderados os rendimentos tributáveis, não tributáveis, e tributáveis exclusivamente na fonte;

=> que a utilização da taxa SELIC é ilegal.

Posteriormente peticionou, apresentando aditivo à Impugnação, ao fundamento de que seu pedido de dilação probatória não foi concedido e que a Autoridade Fiscal nem ao menos se manifestou com relação à solicitação. Busca que sejam considerados os documentos de fls. 234/400 e 401/431, e afirma que os valores considerados como omissão de rendimentos decorreram de transferência de valores da conta-corrente de sua esposa, para fazer face aos gastos com construção de imóveis e despesas.

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

=>quanto a alegação de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, ao argumento de que a autuação não foi acrescida de cópia integral do processo; que não lhe foi concedida dilação de prazo para apresentação de documentos; que o prazo estipulado para apresentação de esclarecimentos era exíguo; que a Autoridade Fiscal não demonstrou a evolução patrimonial, e, portanto desrespeitou a legislação do IR, não merece prosperar.

Acerca do alegado cerceamento do direito de defesa, deve-se destacar que, de acordo com o artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 1972, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento. Atende-se, assim, ao que dispõe o artigo 5º inciso LV da Constituição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Assim, o Decreto nº 70.235/72, somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos, e não contra atos administrativos, como a lavratura do Auto de Infração.

Ademais, apresentada a impugnação na Delegacia da Receita Federal de Julgamento - primeira instância administrativa - ela será apreciada pela autoridade julgadora, que verificará os fatos, as provas produzidas e o direito aplicável, proferindo decisão e solucionando a lide instaurada.

O Impugnante, no presente caso, consciente do seu direito, utilizou-se desse expediente, apresentando sua impugnação ao feito fiscal, momento em que apresentou defesa sobre todos os motivos que ensejaram o lançamento e sobre a totalidade do crédito tributário constituído, de forma a se verificar que compreendeu e pode se defender do lançamento integralmente. Argumento no sentido de não ter compreendido a imputação, ante o não encaminhamento de todas as peças do processo, não pode ser aceito como fundamento para declaração de nulidade por cerceamento de defesa.

O Auto de Infração remetido ao Impugnante foi devidamente acompanhado do Termo de Verificação Fiscal, documento descritivo do desenvolvimento da ação fiscal, e dos Demonstrativos de Apuração que de forma direta e clara demonstra a investigação motivada e as diversas científicas e requisições de esclarecimentos e informações, acerca de recursos depositados em instituições financeiras.

Soma-se a isto o fato de que no curso da instrução, desde fevereiro de 2008, o Impugnante vinha sendo intimado, e forma bastante clara, acerca da fiscalização e dos esclarecimentos que deveria fornecer.

Não obstante a dilação concedida, em 14/05/2008, o impugnante informou que não possuía ainda a documentação, e que assim que recebesse os extratos bancários das instituições financeiras remeteria à RFB (fls. 19). Por conta disso, nova intimação foi expedida (fls. 20/21), cientificada em 30/05/2008, requerendo esclarecimentos sobre a movimentação bancária do Impugnante, concessiva de prazo de 8 dias para a entrega das informações. Foram acostados aos autos extratos bancários das contas do Impugnante no HSBC (fls. 23/48), relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004, e extratos do Banco Itaú (fls. 49/90).

Somente em novembro de 2008, onze meses depois de iniciada a fiscalização, sem que o contribuinte apresentasse os esclarecimentos requeridos sobre as informações e extratos bancários na sua integralidade, e com base nas informações juntadas aos autos, a Autoridade Fiscal intimou o ora Impugnante a comprovar a origem dos recursos que elencou em demonstrativos (fls. 96/ 103). Esta intimação foi cientificada em 07/ 11/2008. Ante a omissão do ora Impugnante em atender a requisição fiscal, foi lavrado o auto.

Apesar do fato de já ter lavrado o Auto de Infração, a Autoridade Fiscal examinou o pedido de dilação de prazo e negou, motivadamente, ao fundamento de extemporâneo e descabido (fls. 123). Salientou que o pedido dizia respeito à entrega de documentos e informações requeridos desde fevereiro de 2008. Que até aquele momento não haviam sido remetidos à RFB as informações, e que no curso do procedimento fiscal fora intimado para apresentar esclarecimentos em diversas oportunidades e não o fez.

No prazo da Impugnação, o ora Impugnante apresentou defesa, mas deixou de juntar prova alguma das suas alegações. Conforme se verifica, inexiste, no caso dos presentes autos, situação de cerceamento de defesa indicativa de nulidade, seja em razão do fato de que a fase litigiosa instaurou-se com a Impugnação e que o contribuinte pôde entender e se defender integralmente do lançamento, seja pela ausência de prejuízo processual em razão da não remessa, pela Autoridade Fiscal, de cópia integral dos autos, que, diga-se, não é obrigatória; seja pela não concessão, motivada, de dilação de prazo à apresentação de esclarecimentos; seja pela alegação de concessão de prazo diminuto, que não ocorreu, já que o Impugnante teve quase 11 meses para apresentar as informações.

No que toca a alegação de nulidade ante a ausência de demonstração da evolução patrimonial do ora Impugnante, insta ressaltar que o lançamento se deu pela prática de omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não justificada e não por acréscimo ou variação patrimonial a descoberto.

A infração administrativa tributária inserta no Auto de Infração foi lastreada na Lei 9.430, de 1996, especificamente no seu art. 42, inexistindo qualquer ofensa à legislação federal, conforme será observado no exame do mérito. O processo que resultou no lançamento de ofício observou toda a legislação vigente, inclusive os prazos processuais estipulados para as intimações de início da fiscalização, inexistindo desrespeito à CF/88, ou às Leis 7.713/88, 9.784/99, ao Decreto 70.235/72 ou à legislação relativa ao Imposto de Renda. A ausência de prejuízo processual, absoluto ou relativo, leva a que seja afastada situação de nulidade nos presentes autos.

=> quanto à quebra do sigilo bancário, o Impugnante invoca ofensa ao artigo 150, III, a, da Constituição Federal, bem como ao artigo 144 do Código Tributário Nacional. Aduz que o sigilo bancário constitui direito individual garantido pela Constituição Federal (artigo 5º, X e XII, da CF), e que somente pode ser quebrado pelo Poder Judiciário.

Observa-se que a alegação do Impugnante não encontra amparo legal. Vejamos. A fiscalização utilizou-se dos meios e instrumentos admitidos pelo ordenamento jurídico para dar eficácia e efetividade aos procedimentos fiscais, sempre em prol do interesse público, respeitados os princípios dispostos no artigo 37, da CF, e preservada a inviolabilidade das informações obtidas.

O Fisco não quebra sigilo fiscal, mas tão somente tem a ele transferidos dados sigilosos, na medida em que imprescindíveis para o curso de fiscalização regularmente instaurada. Ou seja, o sigilo sobre as informações obtidas não foi violado, apenas transferido ao Fisco que, por força de lei.

Assim, resta afastada a alegação de ofensa aos direitos individuais com quebra do sigilo bancário sem autorização judicial ou à separação dos poderes ou ao princípio da reserva constitucional de jurisdição.

=> quanto à decadência, o Impugnante argui a decadência do direito de lançar as omissões relativas aos meses de janeiro/03 a outubro/03, considerando a contagem do prazo quinquenal na forma do art. 150, §4º, do CTN, e sob a alegação de que a autuação ocorreu aos 18/11/2008.

O artigo 150, §4º, do CTN, trata da homologação tácita do pagamento, no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento e este tenha sido corretamente recolhido.

Não havendo recolhimentos antecipados, não se pode falar em lançamento por homologação e o termo inicial da contagem do prazo decadencial segue o artigo 173, I, do CTN.

Como o que se homologa é o pagamento, não se pode considerar ocorrida a dita “homologação tácita” quando o contribuinte nada recolheu, pois não se pode reputar homologado o que não foi pago. Pode-se afirmar, portanto, que, nos casos de lançamento de ofício, a contagem decadencial sempre segue a forma estabelecida pelo artigo 173, I, do CTN e nunca a do artigo 150.

Relativamente ao ano-calendário 2003, o Impugnante deixou de apresentar à RFB aqueles rendimentos omitidos descritos no Auto de Infração. Logo, para fins de contagem do prazo decadencial, toma-se, para o ano calendário questionado (2003), o termo inicial conforme determinado pelo art. 173, inciso I, do CTN, isto é, 01/01/2005, com termo final em 31/12/2009.

Como o lançamento de ofício foi efetuado dentro do prazo, em 18/11/2008 (fls. 111), não há que se falar em decadência. Ainda sobre a questão, necessário ressaltar que, no caso de lançamento de ofício com base em depósitos bancários, não ocorre o fato gerador mensal. Como é, o ordenamento vigente determina que os recolhimentos do imposto devido, em decorrência desta espécie de disponibilidade econômica, tenham pagamento assim que percebidos, mês a mês.

Entretanto, a mera determinação relativa aos recolhimentos mensais não tem o condão de alterar a vinculação legal dos fatos ao nascimento da obrigação tributária. A legislação tributária determina o momento da consumação do fato gerador e isso não se confunde com o estabelecimento de prazo para o pagamento do tributo, decorrente de mera liberalidade de política fiscal ou financeira. Ou seja, a concessão de prazo ou determinação mensal ao pagamento não alcança o aspecto temporal da hipótese de incidência do Imposto de Renda.

Vê-se que a legislação prescreve o aspecto temporal do Imposto de Renda, estabelecendo o momento que se considera concretizado a situação descrita na lei, no caso concreto em 31/12. Mediante o exame do critério temporal, obtém-se o conjunto de dados que possibilita o conhecimento da ocasião ou o instante em que se considera concretizado o fato ou estado de fato, hipoteticamente descrito na lei.

Assim, entende-se que o fato jurídico tributário considera-se consumado em 31/12 e não de forma mensal como alega a defesa.

=> o Impugnante busca a juntada de extratos bancários das contas da empresa que, alega, ter como sócia sua esposa, protocolados somente em 13/02/2009, depois de findo, em 02/01/2009, o prazo para a Impugnação. Vejamos o que prescreve o ordenamento a respeito. O art. 15, do Decreto nº 70.235/72, dispõe sobre a responsabilidade da parte recorrente em prover a impugnação com todos os elementos probatórios que se façam necessários à defesa de seu direito.

Da análise do art. 16, § 49, do Decreto 70.235/72, podemos inferir que a regra geral quanto a melhor ocasião para aperfeiçoamento da instrução probatória é o momento da apresentação da impugnação, sob pena de preclusão, ou seja, perda da faculdade processual pelo não exercício.

O aditamento intempestivo de elementos probatórios somente pode ser aceito, afasta a preclusão, em situações excepcionais, quais sejam: a) impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; b) quando se refira a fato ou a direito superveniente ou c) à contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Percebe-se que todas as hipóteses autorizadoras são estranhas à vontade do Impugnante.

Assim sendo, imediata é a conclusão de que o regramento criou excepcionalidade face à ausência de culpa do interessado e em prol de princípios maiores, caros ao processo administrativo fiscal, tais como o contraditório e ampla defesa, verdade material, moralidade, legalidade, dentre outros.

No caso em tela, o pleito de aditamento realizado pelo Impugnante vem desacompanhado de qualquer justificativa apta a afastar o instituto da preclusão, requisito exigido pelo § 59 do art. 16, do Decreto 70.235/72. Desta forma, resta negado o pedido. Doutro lado, mesmo que o Impugnante houvesse afastado a preclusão, o que de fato não ocorreu, observa-se que o Impugnante não fez prova alguma. Apenas acostou extratos bancários, elementos que poderiam constituir prova, caso a defesa promovesse o vínculo e caminho lógico dos dados insertos nos documentos e demonstrasse a origem dos valores. Não há provas, nem mesmo, de que sua esposa seja sócia da empresa cujos extratos foram acostados aos autos.

=> a constituição do crédito tributário ora examinado deu-se sob a égide do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. À vista desta regra, 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.

A partir de 1997, entretanto, o assunto em tela passou a ser disciplinado de forma diferente daquela prevista na Lei nº 8.021/90, pela Lei nº 9.430/96. Com a alteração normativa, o legislador estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos, conferindo, à Administração Tributária, autorização para que considere ocorrido o fato gerador e infração administrativa quando verificar a existência de depósitos bancários com origem não justificada, observada presunção de que os recursos depositados traduzem-se em rendimentos do contribuinte.

Há a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais – o contribuinte é quem deve demonstrar que o_ numerário creditado não é renda tributável.

Assim, 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 nº 8.021/90 condicionava a falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza; já a presunção da Lei nº 9.430/96 está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

Portanto, não se trata de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto de renda, que se traduz na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN), mas a desproporcionalidade entre o seu valor e 0 dos rendimentos declarados constitui indício de omissão de rendimentos. Desta forma, não logrando, o título, comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização para considerar ocorrido fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte.

Verifica-se, então, que a lei, ao prever a hipótese de incidência, não estabeleceu o requisito de se comprovar que, aos depósitos, correspondem alterações patrimoniais positivas do contribuinte. Basta, para a ocorrência do fato gerador, a existência de depósitos de origem não comprovada.

Assim, não se há como apontar para a necessidade de liame absoluto entre o depósito bancário e o rendimento omitido. Ao Contribuinte cabe refutar a presunção contida na lei, pois a previsão legal em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem de seus créditos bancários. É a lei que exige comprovação do contribuinte quanto à origem dos recursos. E essa não-comprovação tem o poder de transformar os depósitos, que eram meros indícios, em meios de prova em favor do Fisco.

Não comprovada a origem dos depósitos levantados pelo Fisco em nome do contribuinte, deverão ser presumidos, com a devida autorização legal, como rendimentos auferidos pelo autuado no ano-calendário em apreço, com certeza e liquidez suficientes para a cobrança administrativa e/ou judicial.

No caso dos autos, o Impugnante foi instado em diversos momentos, no curso da fiscalização, a comprovar a origem do numerário constante das suas contas bancárias. Como não o fez, a Autoridade Fiscal examinou, com pormenor, cada um dos documentos juntados. Ora, a origem dos recursos deve ser comprovada e alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Portanto, o Impugnante, caso quisesse justificar a origem dos valores deveria minimamente demonstrá-la em raciocínio lógico, suficiente para trazer o reconhecimento da sua verdade. Mas assim não o fez. Alegou apenas que os valores computados como omissão de rendimentos por depósito bancário com origem não justificada decorreriam, de fato, de transferências bancárias promovidas para ele da empresa de que sua esposa é sócia.

Entretanto, não comprovou fato algum. Não restou juntado aos autos contrato social da empresa, livro caixa, ou qualquer documento que não os extratos bancários do próprio Impugnante. Além do mais, mesmo que tivesse comprovado que os valores encontrados nas suas contas bancárias seriam de pessoa jurídica, o que não fez, não seria possível aceitar a justificativa para afastar a omissão de rendimentos, ante a ofensa ao Princípio da Entidade, explicitado no art. 4º, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC n.º 750, de 1993), abaixo transcrito, segundo o qual, o patrimônio da sociedade ou instituição não se confunde com os patrimônios dos seus sócios ou proprietários.

Segundo o Princípio da Entidade, a pessoa jurídica tem personalidade própria distinta da pessoa de cada um de seus sócios. Isso implica que seus patrimônios não se confundem. Desta forma, não tem repercussão, para fins de defesa ou de justificativa, a argumentação do Impugnante, porquanto não podem ser confundidas as movimentações financeiras dos sócios com as da própria empresa.

Por outro lado, deve-se ressaltar que cabe à pessoa jurídica, por meio de seus representantes legais, exercer direitos e contrair obrigações em nome da própria pessoa jurídica, não levando em consideração, para tal finalidade, conta corrente em nome do sócio. Não se justifica, portanto, que qualquer empresa lance mão da conta-corrente do proprietário ou ainda, como no caso de esposo de sócio, para cumprir com suas obrigações, uma vez que, tal conduta seria incompatível com o princípio contábil da entidade, não se coadunando com a prática verificada nesta área no âmbito do direito privado (direito civil e/ou comercial). Cada empresa deve ter, para cumprir com deveres e obrigações, sua própria conta corrente.

=> em relação à taxa SELIC, a sua aplicação foi instituída pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995, e hoje encontra fundamento na Lei nº 9.430/1996. Estas leis encontram-se perfeitamente adequadas à ressalva contida no § 1º do art. 161 do CTN, ainda que somente equipare a taxa de juros moratórios à taxa Selic.

Da mesma maneira o dispositivo em comento não prevê a limitação dos juros a 1%, podendo a legislação estabelecer qualquer índice, maior ou menor. A aplicação da taxa Selic no presente Auto de Infração se deu na forma do ordenamento vigente, não havendo irregularidade no ato administrativo objeto do julgamento.

No que toca a legalidade ou ilegalidade da aplicação da taxa Selic, insta ressaltar que a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a inconstitucionalidade ou a ilegitimidade de lei, matéria reservada ao Poder Judiciário. A legalidade da cobrança dos juros de mora, nos débitos para com a União, calculados pela aplicação da taxa Selic, também está pacificada na jurisprudência administrativa.

Diante do exposto, julga a DRJ PROCEDENTE o lançamento consubstanciado no Auto de Infração, mantendo o crédito tributário constituído objeto da defesa, na forma como lançado.

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

Fl. 9 do Acórdão n.º 2301-008.933 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.007775/2008-08

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

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

Preliminar - Nulidade

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Depósito bancário de origem não comprovada

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto aos documentos juntados aos autos após a apresentação da impugnação, entendo que tal pleito de fato não teve qualquer justificativa apta a afastar o instituto da preclusão, requisito exigido pelo § 59 do art. 16, do Decreto 70.235/72. Desta forma, entendo também que deve ser negado o pedido.

Merece registrar que a DRJ mencionada que ainda que o Impugnante houvesse afastado a preclusão, o que de fato não ocorreu, observa-se que o Impugnante não fez prova alguma. Apenas acostou extratos bancários, elementos que poderiam constituir prova, caso a defesa promovesse o vínculo e caminho lógico dos dados insertos nos documentos e demonstrasse a origem dos valores. Não há provas, nem mesmo, de que sua esposa seja sócia da empresa cujos extratos foram acostados aos autos.

Quanto à decadência, entendo também restar devidamente claro que não se operou tendo em vista a aplicação do art 173 do CTN.

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

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

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

De acordo como o art 42 da lei 9.430/96, caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

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

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

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

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

Quem se vale de presunção legal deve demonstrar, de forma analítica todos os motivos e dados detalhados que o levaram a presumir a omissão de rendimentos. A base de cálculo dos tributos, mesmo quando decorre de presunção, não pode prescindir de um grau de certeza, por se constituir na materialização do fato gerador de tributos. Exatamente por isso é imperativo que no levantamento da suposta “receita omitida” com base no artigo 42 da lei 9.430/96, a análise dos créditos seja realizada de forma individual (um por um).

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

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

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

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

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

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

Uma boa parte da doutrina entende que no caso da omissão caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada é uma lei estabelecendo um novo fato gerador do IR, o que não pode ser aceito eis que para isso é exigido a edição de Lei Complementar – além do que não se confundem os valores do depósito com lucro ou acréscimo patrimonial. A

apuração do imposto, nestes casos, seria praticada unicamente com base em fato presumido, sem observância aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

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

Neste diapasão, merece trazer à baila o princípio pela busca da verdade material. Sabemos que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos.

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

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não podemos falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Soma-se ao mencionado princípio também o festejado princípio constitucional da celeridade processual, positivado no ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o qual determina que os processos devem desenvolver-se em tempo razoável, de modo a garantir a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda.

Quanto à taxa SELIC, o impugnante discorda da cobrança dos juros de mora em percentual equivalente a SELIC para títulos federais. Argui a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 9.065/95 que trouxe a previsão do uso da SELIC, bem como da delegação ao poder executivo da competência para fixação de percentual de juros atribuída à lei ordinária. Assim, não podendo ser exigida tal taxa como juros de mora, deve ela ser de 1º ao mês.

Concordo o posicionamento de piso no sentido de que não pode a autoridade administrativa de julgamento apreciar aspectos de constitucionalidade das leis, sob pena de invasão de competência constitucionalmente atribuída ao poder judiciário. Assim, há de ser mantida a cobrança de juros tal qual exigida no auto de infração.

A adoção da taxa de referência Selic como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais fez-se via lei ordinária. À administração pública cabe, em observância ao princípio da legalidade, aplicar as leis. Assim, existindo previsão legal para a exigência de juros de mora com base na taxa Selic, não pode a autoridade lançadora negar-lhes aplicação, dado que a atividade administrativa de lançamento é vinculada.

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