



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.012766/2003-68
ACÓRDÃO	2201-012.117 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GILBERTO MOTTIM (ESPÓLIO)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

TRANSFERÊNCIA DE SIGILO BANCÁRIO. PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. POSSIBILIDADE.

A Lei Complementar nº 105/2001 permite a transferência do sigilo bancário às autoridades e agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DA CPMF. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001. SÚMULA CARF Nº 35.

O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente (Súmula CARF nº 35).

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo recorrente.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

O pedido de diligências e/ou perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. Imprescindível a realização de diligência e/ou perícia somente quando necessária a produção de conhecimento técnico estranho à atuação do órgão julgador, não podendo servir para suprir omissão na produção de provas.

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

PRESCRIÇÃO. NECESSIDADE DE CRÉDITO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO.

Somente há que se falar em prescrição quando existir constituição definitiva do crédito tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO CONTRIBUINTE DURANTE A AÇÃO FISCAL. FALECIMENTO APÓS A AUTUAÇÃO. VALIDADE.

Não há irregularidade quando a intimação, durante a ação fiscal, é dirigida ao contribuinte, cujo falecimento somente se dá após a lavratura do auto de infração.

Somente é inválida a intimação para comprovar a origem de depósitos bancários em cumprimento ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, quando dirigida ao espólio, relativamente aos fatos geradores ocorridos antes do falecimento do titular da conta bancária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ESPÓLIO. MULTA DE OFÍCIO.

Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores (RIR/99, art. 23, § 3º)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), consubstanciada no Acórdão nº 15-11.405 (fls. 182/186), o qual julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Foi efetuado lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF - relativo ao ano-calendário de 1998, por meio do Auto de Infração de fls. 6/13, no valor total de R\$ 1.075.812,64, inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 28/11/2003, em virtude da infração: Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, após análise dos extratos bancários, o Contribuinte foi intimado, mediante os termos de intimação fiscal nº 001 e nº 002, a comprovar os créditos efetuados em suas contas correntes, conforme relação dos depósitos efetuados, excluídos estornos, resgates de aplicações financeiras e similares.

Diante da falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, concluiu a autoridade fiscal que restou caracterizada a omissão de rendimentos prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, tendo efetuado o lançamento de ofício.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou sua impugnação, alegando, em síntese, que:

1. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – deveria ser executado até 04/06/2003, não havendo documento com a sua prorrogação, de modo que o lançamento é nulo por vício formal.

2. Também não houve demonstração da necessidade da RMF, como prevê o art. 4º, §§ 5º e 6º, do Decreto nº 3.724/2001, tornando nulo o lançamento, pois baseado em provas ilícitas.
3. A lei nº 10.174/2001 não poderia ter sido aplicada retroativamente para atingir fatos anteriores à sua promulgação.
4. Na declaração de ajuste anual, foram informados rendimentos suficientes para justificar os depósitos em questão. Foi impossível obter provas no exíguo prazo de um dia que foi concedido na intimação de fl. 68.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

RETROATIVIDADE. INFORMAÇÕES BANCÁRIAS.

As normas que autorizam a comunicação à Receita Federal de informações bancárias e a sua utilização para fins de lançamento do crédito, referindo-se à produção de provas e aos poderes de investigação, aplicam-se aos procedimentos atuais, ainda que relativos a fatos anteriores à promulgação destas normas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o responsável, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lançamento Procedente

À fl. 122, consta informação prestada pelo advogado do Contribuinte, de 10/05/2006, comunicando o falecimento deste e consequente extinção do mandato.

A Delegacia da Receita Federal encaminhou a carta de intimação do resultado do acórdão da DRJ ao endereço em que residia o contribuinte (fls. 130/132).

Transcorrido o prazo e não tendo o Contribuinte apresentado Recurso Voluntário, foi lavrado o Termo de Perempção de fl. 134 e enviada Carta Cobrança, cuja correspondência foi devolvida com o motivo de “falecido” (fls. 135/140).

Em 18/04/2007, foi emitido o despacho de fl. 148, propondo o encaminhamento à Procuradoria da Fazenda Nacional para cobrança executiva, em virtude da não quitação do débito. Foi feita, então, a inscrição na Dívida Ativa da União (fls. 149/151).

Consoante despacho de fl. 165, o Procurador da Fazenda Nacional determina a alteração da inscrição para refletir a situação da inscrição na data do ajuizamento, em virtude de o

Juiz da 24ª Vara da SJBA ter determinado a extinção da execução sem julgamento do mérito em decorrência da constatação do óbito do executado em data anterior ao ajuizamento.

Em face dos fatos narrados, a Procuradora da Fazenda Nacional emitiu o despacho de fls. 177/178, concluindo pela irregularidade do processo administrativo a partir da data do óbito e pelo não reconhecimento da definitividade da constituição do crédito, sem que tenha sido corretamente intimado do resultado do julgamento da primeira instância o representante legal do espólio. Assim, propôs o cancelamento da inscrição por falha formal e o encaminhamento ao órgão de origem para regularização da cobrança.

Em 05/09/2014, o Procurador-Chefe da PFN/BA acolheu a proposta da Procuradora e determinou o cancelamento da inscrição e remessa ao órgão de origem para regularização do polo passivo (fl. 179).

De acordo com os documentos de fls. 157/159, foi nomeado inventariante o filho do Contribuinte, Pedro Mottin.

Conforme despacho de fl.191, para regularização da ciência do acórdão da DRJ, foi efetuada a intimação ao representante legal do espólio, o inventariante Pedro Mottin, o qual foi cientificado em 02/12/2015, por via postal (A.R. de fl. 194).

Foi, então, apresentado em 31/12/2015, o Recurso Voluntário de fls. 207/251, no qual se alega o seguinte, em resumo:

1. Impossibilidade de impor ao espólio a obrigação de comprovar a origem dos valores depositados nas contas correntes de titularidade do sr. Gilberto Mottin quando ele ainda estava vivo.
2. O Fiscal autuante não fundamentou o enquadramento legal para emitir a RMF aos bancos, requisitando a movimentação bancária do Contribuinte, quebrando ilegalmente o seu sigilo bancário, independentemente de qualquer ordem judicial nesse sentido.
3. A Regra constante do artigo 11, § 2º, da Lei nº 9.311/96, segundo a qual as instituições financeiras podem prestar informações dos contribuintes sobre suas movimentações financeiras, não poderia ter sido aplicado ao presente caso.
4. A Lei nº 10.174/2001, que permitiu o acesso pela Receita Federal às informações bancárias, não poderia ser aplicada em respeito ao princípio da irretroatividade.
5. Não se pode admitir que o Fisco quebre o sigilo bancário do contribuinte sem prévia autorização judicial, conforme estabelecido pela Constituição Federal.
6. O fiscal não demonstrou a indispensabilidade do exame das informações e documentos bancários, requisito essencial para acesso direto aos dados bancários.

7. O prazo prescricional de 5 anos, estatuído no artigo 174 do CTN, se encerrou em 9/11/2011, quando o crédito restou definitivamente constituído, de modo que o crédito tributário está prescrito.
8. Não se pode considerar toda e qualquer movimentação financeira em conta corrente como renda adquirida ou disponível, tampouco acréscimo patrimonial.
9. Os rendimentos recebidos das Fontes pagadoras sempre foram declarados e o seu patrimônio justifica os depósitos bancários, cuja origem o Fisco questiona.
10. A soma dos valores recebidos a título de JCP da Movesa Motores e Veículos do Nordeste, com os rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis e demais rendimentos sujeitos à tributação exclusiva e devidamente informados na declaração de ajuste anual, justificam perfeitamente os ingressos de numerários em suas contas.
11. O Fiscal considerou indevidamente os valores que foram transferidos entre contas de mesma titularidade ou decorreram de resgate e investimento de valores que já constavam de conta de investimento.
12. Não há previsão de aplicação da multa de ofício de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 contra o espólio, por omissão de rendimentos supostamente praticada pelo contribuinte antes do seu falecimento.
13. Após a abertura da sucessão, só é possível imputar ao espólio a responsabilidade pelo pagamento da multa de mora de 10% pelas infrações cometidas em vida pelo “de cujus”.
14. Na hipótese de as preliminares não serem acatadas, deve ser realizada diligência fiscal. Já que é imprescindível a análise da documentação apresentada pelo contribuinte que sequer foi examinada e colacionada aos autos pela Fiscalização, além daquela ora anexada, a qual demonstra que a maioria dos depósitos apontados pelo Fiscal como não justificados decorrem de JCP pagos pela Movesa, assim como alguns dos supostos rendimentos omitidos que foram computados inadvertidamente na base de cálculo decorrem de transferências entre contas da mesma titularidade.

Cita decisões administrativas e judiciais.

Ao final, requer:

- a) O cancelamento do auto de infração em face das nulidades insanáveis apontadas.
- b) No caso de restarem superadas as nulidades, que seja cancelado em face da prescrição.
- c) Caso assim não se entenda, que seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

d) Subsidiariamente, o parcial provimento ao recurso para cancelamento da multa de ofício de 75%.

e) A realização de diligência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

O Recorrente cita diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

O Recorrente requer diligência para a análise da documentação apresentada pelo contribuinte que sequer foi examinada pela Fiscalização, além daquela anexada no recurso, a qual demonstra que a maioria dos depósitos apontados pelo Fiscal como não justificados decorrem de JCP pagos pela Movesa.

Ao contrário do que aduz o Recorrente, a documentação acostada aos autos durante a ação fiscal foi devidamente analisada pela autoridade autuante, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Quanto aos documentos relativos aos supostos pagamentos decorrentes de juros sobre o capital próprio (JCP) pela empresa Movesa, constata-se que o referido argumento somente foi trazido pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário, de modo que não faz parte do litígio administrativo instaurado com a impugnação, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

As diligências e perícias somente devem ser deferidas caso sejam idôneas para trazer novos elementos capazes de elucidar os fatos; do contrário, sendo prescindível, somente

retardando a tramitação do processo, a administração tributária não está obrigada a realizá-la. É o que dispõem os artigos 16 e 18 do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 16 - A impugnação mencionará:

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito;

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[...]

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, 'in fine'.

A realização de diligências ou perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, sobre a qual o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida.

Contudo, elas não podem ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal, porque se destinam a subsidiar a formação da convicção do julgador e não para suprir a deficiência probatória do recurso, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciar.

Ademais, não foram atendidos os requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Assim dispõe a Súmula CARF nº 163, vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

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

Portanto, indefiro o pedido de diligência.

PRELIMINARES

Prescrição:

Defende o Recorrente que o prazo prescricional de 5 anos, estatuído no artigo 174 do CTN, se encerrou em 9/11/2011.

Segundo ele, a DRJ, ignorando o falecimento do Contribuinte, direcionou a ele a carta de intimação do acórdão. Assim, não tendo sido interposto recurso, nem pago o débito

exigido, em 09/11/2006, restou definitivamente constituído o crédito tributário, tendo sido lavrado termo de perempção.

Sustenta que a propositura de execução fiscal pela Fazenda Nacional torna inconteste o entendimento fazendário acerca da efetiva constituição definitiva do crédito fiscal, por ser este pressuposto indispensável ao feito.

Não assiste razão ao Recorrente.

Cabe, inicialmente, esclarecer a distinção entre prescrição e decadência no direito tributário. Enquanto a prescrição extingue o direito de o credor cobrar o crédito tributário pelo decurso do prazo de 5 anos contado da constituição definitiva do crédito, a decadência é a perda da pretensão de se exigir um direito, ou seja, perda da possibilidade de a Fazenda Pública constituir o próprio crédito tributário pelo decurso do tempo (artigos 150, §4º e 173, ambos do CTN).

O instituto da prescrição encontra-se disciplinado no artigo 174 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

(destaquei)

Equivoca-se o Recorrente quando afirma que a constituição definitiva do crédito tributário ocorreu em 09/11/2006, uma vez que a execução fiscal proposta foi extinta por sentença judicial, sem julgamento do mérito, por ausência de pressuposto de existência. Tanto é que o processo administrativo teve seu curso retomado com a nova ciência do acórdão da DRJ ao representante legal do espólio e a interposição de Recurso Voluntário, o qual está aqui sendo analisado.

Assim, como não ocorreu ainda a constituição definitiva do crédito tributário, uma vez que ele foi constituído por ocasião da ciência do lançamento fiscal e se encontra em litígio administrativo, não se pode cogitar de eventual prescrição.

Somente após cinco anos, contados da sua constituição definitiva, havendo inércia do Fisco na cobrança, é que se pode falar em prescrição da cobrança do crédito tributário, a qual é matéria a ser discutida no âmbito da execução fiscal e não no processo administrativo.

Portanto, sem razão o Recorrente.

Quebra de sigilo bancário:

O Recorrente alega quebra ilegal de sigilo bancário, assim como defende que a regra constante do artigo 11, § 2º, da Lei nº 9.311/96, segundo a qual as instituições financeiras podem prestar informações dos contribuintes sobre suas movimentações financeiras, não poderia ter sido aplicado ao presente caso. Aduz que a Lei nº 10.174/2001, que permitiu o acesso pela Receita Federal às informações bancárias, não poderia ser aplicada em respeito ao princípio da irretroatividade.

No entanto, não lhe cabe razão.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, assim dispõe, em seu artigo 6º:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

O referido artigo foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, que estabeleceu uma série de procedimentos a serem observados pelo Fisco, quando da obtenção dos dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, do qual transcrevem-se os seguintes:

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.

[...]

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no 'caput' do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.

§ 1º A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

I - Presidente do Banco Central do Brasil, ou a seu preposto;

II - Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ou a seu preposto;

III - presidente de instituição financeira, ou entidade a ela equiparada, ou a seu preposto;

IV - gerente de agência.

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

[...]

Art. 5º As informações requisitadas na forma do artigo anterior:

I - compreendem:

a) dados constantes da ficha cadastral do sujeito passivo;

b) valores, individualizados, dos débitos e créditos efetuados no período;

II - deverão:

a) ser apresentadas, no prazo estabelecido na RMF, à autoridade que a expediu ou aos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF correspondente;

b) subsidiar o procedimento de fiscalização em curso, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

c) integrar o processo administrativo fiscal instaurado, quando interessarem à prova do lançamento de ofício.

[...]

Art. 7º As informações, os resultados dos exames fiscais e os documentos obtidos em função do disposto neste Decreto serão mantidos sob sigilo fiscal, na forma da legislação pertinente. [...]

Portanto, em havendo procedimento fiscal em curso, é lícito às autoridades fiscais requisitar das instituições financeiras informações relativas a contas de depósitos e de aplicações financeiras do contribuinte sob fiscalização, sempre que estas forem indispensáveis. Assim, resta claro que a Receita Federal do Brasil possui permissão legal para acessar os dados bancários do contribuinte sob ação fiscal.

Dessa forma, no presente caso, não há nenhuma ilicitude nas provas obtidas mediante a transferência de sigilo bancário das instituições financeiras para a Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 601.314/SP, submetido à sistemática da repercussão geral prevista no art. 543-B do CPC/73, concluiu pela constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/00, assim como fixou a seguinte tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

A mencionada decisão recebeu a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito**

ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.**

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(os grifos são do original)

Também é o caso de se aplicar a Súmula CARF nº 35:

O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Irregularidade na emissão da RMF:

Quanto à alegada irregularidade na emissão das RMFs – Requisições de Informações sobre Movimentações Financeiras -, também não tem razão o Recorrente.

Às fls. 32/33, encontra-se a solicitação de emissão de RMF efetuada pelo Auditor-fiscal, a qual cumpre todos os requisitos estabelecidos pelo Decreto nº 3.724/2001. Verifica-se que o contribuinte fiscalizado se enquadrava em uma das hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

(destaquei)

No relatório da referida RMF, o Auditor-Fiscal deixou claro que o Contribuinte fiscalizado não apresentou os extratos bancários solicitados, o que motivou a expedição das RMFs às instituições financeiras.

Portanto, não houve irregularidade na emissão das RMFs.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

A exigência fiscal em exame decorre de expressa previsão legal, pela qual existe uma presunção em favor do Fisco, que fica dispensado de provar o fato que originou a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte elidir a imputação, comprovando a origem dos recursos.

Conforme previsão do art. 42 da Lei nº 9.430/96, é necessário comprovar individualizadamente a origem dos recursos, identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação ou como rendimentos isentos/não tributáveis. Trata-se, portanto, de ônus exclusivo do contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca, a origem dos valores que transitaram por sua conta bancária, não sendo bastante alegações e indícios de prova.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00 (oitenta mil Reais).

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será

imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Portanto, de acordo com a previsão legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, é necessário que a comprovação da origem dos depósitos bancários seja feita individualizadamente, depósito por depósito. Trata-se, portanto, de ônus exclusivo do contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca, a origem dos valores que transitaram por sua conta bancária.

É de se destacar que a lei não fala em depósitos bancários de origem não identificada, e sim em depósitos bancários de origem não comprovada. “Identificar” não é a mesma coisa que comprovar.

Para se desincumbir do ônus probatório que lhe cabe, portanto, não basta à pessoa física ou jurídica simplesmente “identificar”, ou meramente “apontar”, “indicar”, a origem dos depósitos. Cabe a ela comprovar a origem do depósito, ou seja, cabe-lhe o ônus de demonstrar que aquele específico depósito encontra-se, por exemplo, vinculado ao documento “X”, e encontra-se devidamente contabilizado no Livro “Y”, na data “Z”. Este é o sentido de comprovar a origem, que é algo muito maior do que simplesmente indicar uma suposta origem.

Ademais, a autoridade fiscal não mais está obrigada a comprovar o consumo da renda, a demonstrar sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob a égide do revogado § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Esse entendimento já se encontra pacificado no CARF, que produziu o seguinte enunciado de Súmula nº 26 (vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018): “A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada”.

No caso presente, o Contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados em suas contas correntes, de modo que agiu certo a Fiscalização em efetuar o lançamento fiscal decorrente da infração de omissão de rendimentos.

Sustenta, ainda, o Recorrente a impossibilidade de impor ao espólio a obrigação de comprovar a origem dos valores depositados nas contas correntes de titularidade do sr. Gilberto Mottin quando ele ainda estava vivo.

De fato, resta consolidado o entendimento de que a obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários é de natureza personalíssima, sendo inválida a intimação ao espólio, conforme Súmula CARF nº 120, que dispõe:

Não é válida a intimação para comprovar a origem de depósitos bancários em cumprimento ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, quando dirigida ao espólio, relativamente aos fatos geradores ocorridos antes do falecimento do titular da conta bancária. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No entanto, a referida súmula não é aplicável ao caso presente, uma vez que a intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários foi efetuada ao Contribuinte e não ao espólio. O falecimento do fiscalizado ocorreu em 15/12/2004 (Certidão de Óbito à fl. 156), após a lavratura do auto de infração, que se deu em 26/12/2003, com ciência em 27/12/2003 (fl. 86).

Analisando-se os precedentes da referida súmula, constata-se que, naqueles casos, a intimação para comprovar a origem dos depósitos bancários foi dirigida ao espólio durante a ação fiscal, ou seja, os contribuintes fiscalizados já haviam falecido antes do encerramento da ação fiscal, razão pela qual se entendeu pela invalidade das intimações.

Aqui, o falecimento ocorreu após o encerramento do procedimento fiscal, tendo o Contribuinte sido devidamente intimado durante a fiscalização, sem que ele tenha apresentado a comprovação exigida.

Vê-se, ainda, que foi apresentada impugnação em nome do próprio Contribuinte (fls. 92/117), por meio de procurador legalmente habilitado (fl.89).

Portanto, não tem razão o Recorrente neste ponto.

Quanto aos argumentos de que a maioria dos depósitos apontados pelo Fiscal como não justificados decorrem de JCP pagos pela Movesa, assim como alguns dos supostos rendimentos omitidos que foram computados inadvertidamente na base de cálculo decorrem de transferências entre contas da mesma titularidade, não há como analisá-los, pois tais alegações somente foram trazidas junto ao Recurso Voluntário, não fazendo parte da Impugnação apresentada.

Assim, trata-se de matéria não impugnada, não fazendo parte do litígio instaurado com a Impugnação, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

Desse modo, ante as razões expostas, deve ser mantida a decisão de primeira instância.

MULTA APLICADA DE 75%

Sustenta o Recorrente que não há previsão de aplicação da multa de ofício de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 contra o espólio, por omissão de rendimentos supostamente praticada pelo contribuinte antes do seu falecimento.

Assevera que, após a abertura da sucessão, só é possível imputar ao espólio a responsabilidade pelo pagamento da multa de mora de 10% pelas infrações cometidas em vida pelo “de cujus”, conforme art. 23, § 1º, do Decreto nº 3.000/99.

Requer o cancelamento da multa de ofício, alegando que o Fiscal não lançou multa moratória de 10%, já tendo se esgotado o prazo decadencial para tanto.

Quanto à responsabilidade dos sucessores, o art. 131, III, do CTN atribui ao espólio a responsabilidade pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Constata-se aqui que o lançamento de ofício ocorreu antes da abertura da sucessão, ou seja, foi o próprio Contribuinte que foi cientificado do Auto de Infração, tendo apresentado Impugnação, por meio de procurador legalmente constituído. Tanto que essa matéria sequer foi alegada na Impugnação.

Portanto, deve ser aplicado o disposto no § 3º do art. 23, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, e não o § 1º do mesmo artigo, como pretende o Recorrente.

Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):

I - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II - o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).

§ 2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.

§ 3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I.

(destaquei)

Nesse sentido as seguintes decisões deste Conselho:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ESPÓLIO - MULTA DE OFÍCIO.

Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores (RIR/99, art. 23, § 3º)

(Acórdão nº 2002-000.368, de 27/09/2018, Rel. Thiago Duca Amoni)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ESPÓLIO.

Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores (RIR/99, art. 23, § 3º)

(Acórdão nº 2301-004.716, de 14/06/2016, Rel. João Bellini Júnior)

Desse modo, não há reparo a fazer no lançamento fiscal, que aplicou a multa de ofício de 75%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **negar** provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa