



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16095.000594/2007-61
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2201-008.800 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2021
Recorrente WANG CHEN MEI HUAN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos justifica a declaração de embaraço à fiscalização, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

DECADÊNCIA.

O fato gerador do imposto sobre os rendimentos da pessoa física aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções, ou seja: 31 de dezembro de cada ano-calendário, quando se constata que o sujeito pagou imposto de renda.

SIGILO BANCÁRIO. SÚMULA CARF Nº 35.

A legislação de regência autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos e não configura quebra ilegal de sigilo bancário.

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A nulidade por cerceamento do direito de defesa não se aplica quando o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma minuciosa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracteriza-se como omissão de rendimentos caracterizados por valores depositados em contas bancárias, quando o contribuinte não comprova a origem dos recursos, havendo a incidência do imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

De acordo com a legislação, cabível a incidência de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora com base na variação da taxa SELIC, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverão ser

exigidos juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

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)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano Dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de fls. 439/455 proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou procedente o lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física referente ao anos-calendários 2001, 2002, 2003 e 2004.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado em 28/11/2007 o Auto de Infração de fls. 364/368, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas dos anos-calendário de 2001 a 2004, por meio do qual foi constituído o crédito tributário no valor de R\$ 1.260.348,77 (um milhão, duzentos e sessenta mil, trezentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos), sendo:

Imposto	R\$ 576.782,31
Multa Proporcional	R\$ 432.586,31
Juros de Mora (calculado até 31/10/2007)	R\$ 250.979,75

O acima referido lançamento apurou a seguinte infração:

001 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Omissão de rendimentos por valores creditados em contas de depósito, mantidas em instituições financeiras, em relação as quais os contribuinte regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O Termo de Início de Ação Fiscal foi recebido através de Aviso de Recebimento (AR), em 07/11/2006, para apresentar os extratos bancários de contas-corrente, aplicações financeiras e cadernetas de poupança, referentes a todas as contas mantidas nas seguintes instituições financeiras, e respectivos valores movimentados e, comprovar a origem dos depósitos, reintimado em 05/12/2006.

Consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 339/341 como segue transcrito:

4. Levando-se em consideração que os documentos fundamentais à execução da Auditoria Fiscal não foram apresentados, lavrou-se Termo de Embaraço à Ação Fiscal, expedido pelos Correios e recebido em 19/12/2006, com Aviso de Recebimento dos Correios.

Dado o Termo de Embaraço à Ação Fiscal, de 19/12/2006, procedeu-se as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira destinadas ao Banco do Brasil S/A e ao Banco Bradesco S/A. As solicitações foram concluídas, segundo entendimento destas instituições financeiras conforme documentação oferecida a Auditoria

De posse da documentação bancária foi elaborado o Demonstrativo dos Depósitos Líquidos em Contas Bancárias com Origens a Serem Comprovadas, foi submetido análise por parte da Contribuinte por ela recebido em 30/05/2007.

Consta do TVF:

7. *Em carta resposta de 13 de junho de 2007, firmada pela própria Contribuinte, recebida por esta Auditoria, em 19/06/2007, devolve o disquete e afirma, categoricamente, que "... não tem como comprovar datas e valores." e, no caso do Demonstrativo dos Depósitos, também, assinado pela Contribuinte, observa-se na coluna destinada eis suas justificativas que, cada um dos depósitos se referiu a "Compras de Insumos e Vendas de Cogumelos". Por se tratar de depósito em conta-corrente, são originários de vendas de cogumelos e, jamais, da compra de insumos. Ademais, se provenientes da atividade rural a Contribuinte deveria apresentar em declaração, anualmente, no mínimo, a forma de exploração e de obtenção dos resultados com a escrituração do Livro Caixa da Atividade Rural.*

8. *Como a Contribuinte se encontra omissa da declaração de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios 2001, 2002 e 2004, correspondentes aos anos-calendário 2000, 2001 e 2003, respectivamente, foi expedido Termo de Intimação Fiscal, com Aviso de Recebimento, assinado, em 26/09/2007, pelo qual foi estipulado o prazo de cinco dias para apresentação daquelas declarações. Em consulta feita ao sistema informatizado desta Secretaria não foi apontada a entrega de qualquer uma das declarações exigidas em intimação.*

Afirma que todos os depósitos líquidos em contas-correntes analisados foram considerados "Deposito com Origem Não Comprovada - Omissão de Rendimentos" e, que tomando-se seus valores totais mensais entre maio de 2001 a dezembro de 2004 foi elaborado o Demonstrativo dos Depósitos Líquidos em Contas Bancárias com Origens Não Comprovadas, que, por sua vez, foram levados ao Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física do Auto de Infração.

Concluiu a fiscalização que o contribuinte infringiu a legislação que indica no Termo, o que provocou a lavratura do Auto de Infração em foco, para o período de maio de 2001 a dezembro de 2004.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas:

Inconformado com a *autuação* recebida em 27/10/2007 o contribuinte apresentou em 26/11/2007 a defesa (fl. 208/219) em que alega ,preliminarmente, Nulidade do Termo de Embaraço à ação fiscal, resumidamente transcrito:

O contribuinte informou à fiscalização que as tarifas bancárias cobradas pelos bancos e os prazos fornecidos inviabilizariam a apresentação de todos os extratos exigidos. Sendo que é a fiscalização tem a prerrogativa, como de fato utilizou no presente caso, de solicitar a informação dos bancos. De modo que não houve nenhum "embaraço" à fiscalização, pois trata-se de "capricho" do Agente fiscalizador que tem o poder-dever de apurar a verdade real transfere o ônus contribuinte.

Alega quebra ilegal de sigilo bancário, como segue:

Por outro lado se admitir-se que houve embaraço e que a fiscalização só poderia ter acesso aos dados do contribuinte através da quebra espontânea ou de autorização judicial a conclusão que se cega é que houve evidente QUEBRA de SIGILO BANCÁRIO inquinando de nulo todos os atos praticados com fundamento na ilegalidade praticada. Razão pela qual é de rigor a declaração de nulidade do termo de embaraço ação fiscal e de todos os reflexos dele decorrentes ou em entendimento diverso a nulidade do procedimento fiscal a partir do recebimento dos dados das instituições financeiras.

Alega que foi cerceado o seu Direito de Defesa, pois não poderia desconsiderar a fiscalização o direito de retificar a sua declaração, que enquadra-se na condição de isento e requer nulidade da autuação e a concessão de prazo para apresentar a retificação.

Argumenta no item 3 pela aplicação da Retroatividade da Lei mais Benéfica - aplicação do art. 106 inciso II do CTN - INAPLICABILIDADE DA MULTA:

A Lei 11.488 de 15 de junho de 2007 - DOU 15/05/2007 -Edição Extra. REVOGOU expressamente o Inciso II do artigo 44 da lei 9.430/96. O dispositivo revogado, ainda que equivocadamente, deu margem interpretação de que a alegada fraude poderia ser presumida, desonerando o fisco de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tal como preconiza o artigo 150 §4º do CTN.

Afirma ser inafastável a comprovação da fraude para a aplicação da multa.

Do Mérito afirma que NÃO OCORREU a HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, que a movimentação bancária NÃO é FATO GERADOR de imposto de renda pessoa física, refletem apenas indícios de rendimento e que servem de fato gerador para a CPMF.

Tendo o contribuinte negado a existência do fato gerador, apresentado os elementos de fiscalização em perfeita harmonia com o quanto alegado e não havendo nenhum outro elemento que comprove a veracidade da notícia de que a operação existiu. NÃO NASCE a obrigação tributária e, por conseguinte, não cabe inversão do ônus da prova

(...)

Não sendo devidamente comprovada que houve inexatidão nas declarações lançadas pelo contribuinte aliadas a presunção de inocência, os tributos devem ser considerados como declarados e devidamente recolhidos, a afastar qualquer tipo de sanção, seja ela pecuniária ou de contagem de prazo para decadência ou prescrição.

Sem que exista prova de sinais exteriores de riqueza do contribuinte os informes de movimentação bancária não se prestam sequer para a lavratura do auto de infração e muito menos como fato constitutivo e gerador de tributo por omissão de receita.

Requer que seja anulada a autuação ou determinada a prova pericial na realização da atividade rural ou a decadência dos fatos geradores.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 439):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

EMBARAÇO A AÇÃO FISCAL.

A negativa injustificada de apresentação de documentos regularmente exigidos pela Fiscalização durante o desenvolvimento da ação fiscal constitui-se em motivo ensejador da lavratura do Termo de Embaraço Fiscalização.

SIGILO BANCÁRIO.

Havendo procedimento administrativo regularmente instaurado, não constitui quebra do sigilo bancário a obtenção, pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes.

ESPONTANEIDADE.

Exclui-se a espontaneidade do contribuinte quando iniciado procedimento fiscalizatório. Art. 832 do Decreto n.º 3000/99 - RIR/99.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Constatada a ocorrência do fato gerador, delineada a matéria tributável, calculado o montante do tributo e/ou contribuição devido, identificado o sujeito passivo, com clara descrição dos fatos e enquadramento legal, abrindo-se o prazo legal para impugnação, perfeitamente se mostram atendidos os princípios constitucionais da legalidade, da ampla defesa e do contraditório.

NULIDADE.

Não estando especificada nenhuma das hipóteses que propiciem a nulidade do lançamento, quais sejam, os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. DISPONIBILIDADE. RENDA

A presunção legal de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada, caracterizada como omissão de receitas, está prevista no art. 42, da Lei n.º 9.430/96 e autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A multa de 75% é aplicável sempre nos lançamentos de ofício realizados pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil.

PERÍCIA INDEFERIMENTO.

O deferimento da perícia está condicionado A. sua necessidade, devendo ser indeferidas as perícias que forem consideradas prescindíveis, protelatórias ou impraticáveis.

IRPF. DECADÊNCIA. O fato gerador do imposto sobre dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário de fls. 461/469 em que alegou em apertada síntese: (a) embaraço à fiscalização e quebra do sigilo bancário; (b) cerceamento do direito de defesa (diligência e retificação de declaração); (c) impossibilidade do lançamento com base em depósitos bancários e (d) decadência.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Embaraço à fiscalização

Foi lavrado termo de embaraço à ação fiscal (fls. 34/35):

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal e no curso da ação fiscal junto ao contribuinte acima qualificado, realizada ao amparo do MPF - Fiscalização n.º 08.1.11.00-2006-00437-2, nos termos do quanto disposto nos artigos 904, 905, 910, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 29/03/1999, foi o contribuinte acima identificado, devidamente intimado através do Termo de Início da Ação Fiscal lavrado em data de 31/10/2006, para:

1. *Comprovar os valores mensais consignados como rendimentos isentos e não-tributáveis, e tributados exclusivamente na fonte.*

2. *Informar os valores mensais de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas.*

3. *Apresentar os extratos bancários de contas-corrente, aplicações financeiras e cadernetas de poupança, referentes a todas as contas mantidas nas seguintes instituições financeiras, e respectivos valores movimentados:*

(...)

I. Informar e comprovar a origem dos depósitos bancários, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, referentes as instituições financeiras envolvidas no item 3.

2. Apresentar cópia(s) dos Contratos Sociais e Alterações Posteriores referentes a(s) empresa(s), nas quais seja titular ou tenha participação como sócio ou acionista.

3. Apresentar cópia dos comprovantes de pagamentos fornecidos pelas fontes pagadoras (citar a denominação social), CNPJ.

Transcorrido o prazo para apresentação daqueles documentos, os mesmos não foram exibidos, impedindo os trabalhos de auditoria que se pretendia desenvolver.

Para que não houvesse alegação de excesso de exação, esta fiscalização resolveu conceder novo prazo para que os esclarecimentos, documentos e livros comerciais e fiscais, acima relacionados, fossem finalmente apresentados, conforme reiteração por Termo de Reintimação Fiscal lavrado em 28.11.2006, encaminhado via postal, por Aviso de Recebimento "AR", recepcionado por Rosa Maria S. Paula, em data de 05/12/2006.

Transcorrido o prazo concedido através do Termo de Reintimação Fiscal retro mencionado, os livros e documentos solicitados não foram exibidos, não acontecendo a apresentação de documentos relativos às intimações, por parte do contribuinte.

Na ocasião, foi o sujeito passivo advertido de que o não atendimento à Intimação, restaria caracterizado o EMBARAÇO A FISCALIZAÇÃO referido no artigo 845 do Regulamento do Imposto de Renda, com a conseqüente quebra do sigilo bancário e ensejará lançamento com as informações de que dispuser a Repartição.

Assim sendo, constatado que até a presente data, embora exaustivamente solicitados por esta Auditoria, os documentos não foram exibidos, não havendo qualquer justificativa para este procedimento por parte do contribuinte, é o presente para caracterizar o embaraço à fiscalização, nos termos da legislação aqui já referenciada.

E para produzir os devidos efeitos legais, lavramos o presente em 3(três) vias de igual teor e forma, assinado por mim, MAURICIO TAKESHI HORITA, Auditor-Fiscal da Receita Federal e enviada uma via postal, por A/R. para o contribuinte.

Portanto, verifica-se que restou caracterizado o embaraço à fiscalização.

Quebra do sigilo bancário.

Por considerar que: “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”, tese defendida pelo fisco e que prevaleceu perante o Supremo Tribunal Federal, não há que se falar em ofensa ao sigilo bancário, nem mesmo que a norma feriria a irretroatividade das normas.

Antes mesmo da manifestação do Supremo Tribunal Federal, este Egrégio CARF já havia editado a sua súmula:

Súmula CARF n.º 35

O art. 11, § 3º, da Lei n.º 9.311/96, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Além disso, o Supremo Tribunal Federal – STF jogou uma pá de cal no assunto, ao julgar o RE n.º 601.314 em acórdão proferido pelo Plenário, no julgamento do dia 24/02/2016, com acórdão publicado no dia 16/09/2016, cuja ementa transcrevo:

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.

Portanto, ainda que superada a apresentação do argumento extemporâneo, deve-se negar provimento, também quanto a este argumento.

Não prospera a alegação do contribuinte quanto a este ponto.

Cerceamento de Defesa

De acordo com esta preliminar de nulidade, a autuação deveria ser declarada nula pelo cerceamento do direito de defesa devido à desconsideração de documentos apresentados, seja antes da lavratura do auto, quanto em sede de impugnação, que não teriam sido analisadas quando da prolação da decisão recorrida.

São considerados nulos, no processo administrativo fiscal, os atos expedidos por pessoa incompetente ou com a falta de atenção ao direito de defesa, conforme preceitua o artigo 59 do Decreto n.º 70.235 de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) "

Ou seja, para que uma decisão ou mesmo para que o auto de infração seja declarado nulo, deve ter sido proferido por pessoa incompetente ou mesmo violar a ampla defesa do contribuinte.

Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte, o que não se verificou no caso concreto. Não basta apontar alegações genéricas, sem demonstrar com efetividade qual a violação efetiva do direito de defesa restou configurado. O simples fato de a decisão não ter sido proferida nos moldes requeridos pela recorrente, não implica em cerceamento do direito ou qualquer nulidade.

Por outro lado, considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia, nos termos do disposto no artigo 16, IV e § 1º, 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 dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. ([Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993](#))

(...)

§ 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. ([Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993](#))

Deste modo, rejeito esta preliminar.

Nulidade – Declaração Retificadora

De acordo com a recorrente, a falta do acatamento de sua solicitação de entrega da declaração retificadora implicaria em nulidade do presente lançamento. Entretanto, sem razão.

Sobre este ponto específico, peço vênia para transcrever o trecho da decisão recorrida em que este assunto foi tratado e me utilizo como razão de decidir:

DECLARAÇÃO RETIFICADORA

Não é permitida a retificação de declaração, depois de iniciado o procedimento fiscal.

Dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999, no artigo 832:

"Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei n2 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei n2 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 62)." (grifo nosso).

De acordo com o art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), que regula a matéria:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I — o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - (...)

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas."

Sobre a denúncia espontânea, vejamos o que dispõe o art. 138, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

"Art. 138. A responsabilidade e; excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

O procedimento fiscalizatório iniciou com o Termo de Intimação Fiscal recebidos pelo contribuinte em 07/11/2006 (fls 07), não podendo, portanto, a partir desta data retificar a declaração sob ação fiscal.

Portanto, não há como acatar a solicitação de entrega de declaração retificadora.

Sendo assim, não há o que prover quanto a este ponto.

Decadência

Quanto à decadência, a primeira premissa a ser estabelecida para o deslinde do presente caso é a de que o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, é complexo, ou seja, leva-se em consideração o período mensal, mas só se aperfeiçoa no dia 31 de dezembro de cada ano.

Sendo assim, para o ano calendário 2001, verifica-se nos autos que não houve o pagamento de imposto sobre a renda, conforme se constata da declaração da contribuinte.

Conforme consta do disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, não havendo pagamento, o prazo inicial, desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, artigo 173, I, CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Entretanto, contando-se o prazo, para o ano-calendário 2001, a data inicial para contagem do prazo decadencial é 1º/01/2002 e verifica-se que o prazo final para lançamento é 31/12/2007.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 06/12/2007, dentro do prazo a de 5 anos, de modo que não procede a sua alegação.

Do Lançamento Efetuado Apenas com Base em Depósitos Bancários

Os depósitos bancários sem origem comprovada ou sem a devida comprovação configura presunção legal de omissão de rendimentos, nos termos do disposto no artigo 42 e parágrafos da Lei n.º 9.430/96.

Lei n.º 9.430/1.996:

"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:

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

II — no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$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). (art. 42, § 3º, II, da Lei n.º 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei n.º 9.481, de 13/08/1997)."

Os arts. 1º a 3º, e §§, da Lei n.º 7.713/1.988, dispõem sobre a tributação de rendimentos, nos seguintes termos:

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão

do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração **em** causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título."

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou sobre a constitucionalidade do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, por meio do RE 855.649 (TEMA 842):

[RE 855649](#)

Órgão julgador: **Tribunal Pleno**

Relator(a): **Min. MARCO AURÉLIO**

Redator(a) do acórdão: **Min. ALEXANDRE DE MORAES**

Julgamento: **03/05/2021**

Publicação: **13/05/2021**

Ementa

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. 1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária. 2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. 3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais. 4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos. 5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia. 6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular. 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

Por outro lado, o Processo Administrativo Tributário é do tipo que comporta a produção de provas *iuris tantum*, ou seja, a fim de ilidir a acusação, o contribuinte autuado deve produzir todos os elementos de prova possíveis a fim de comprovar tudo aquilo que alega, sob pena de tomar-se o que consta nos autos, como verdade absoluta para aquele processo.

É da prática processual que o ônus da prova incumbe ao autor, sobre fato constitutivo de seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, nos termos do que dispõe o artigo 373, do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Logo tudo aquilo que foi alegado pelo Recorrente deveria vir acompanhado de prova a fim de demonstrar que os fatos ocorreram da forma como alegou.

Ainda, o contribuinte pode apresentar provas que entender cabíveis, em regra, até a apresentação da defesa, nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Em outros termos, a prova deve ser juntada até a impugnação salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, entre outros casos.

Sendo assim, diante da carência de prova a comprovar de forma cabal que não houve omissão de rendimentos, deve ser mantida a cobrança referente aos presentes autos.

Multa de Ofício

A multa de ofício, no percentual de 75%, foi aplicada em consonância com o inciso I, do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, *in verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

Ou seja, a multa de ofício com percentual de 75%, aplicada em face de infração as regras instituídas pelo direito fiscal, possui a devida previsão legal e, aplica-se na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte, sendo que a mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo a sua exigência.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya