



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000483/2006-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.540 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2019
Recorrente VICENTE DE NOCE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não se configurando nenhuma das hipóteses arroladas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972 que rege o processo administrativo fiscal, e estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI E MULTA CONFISCATÓRIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM PRÉVIA ORDEM JUDICIAL. IMPROCEDÊNCIA. DECISÃO STF.

O STF no julgamento do Recurso Extraordinário 601.314/SP, submetido à sistemática da repercussão geral, decidiu que: “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” e “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.

DECADÊNCIA. IMPROCEDENTE.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, o recorrente não comprovou ter havido pagamento do tributo.

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

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Lei n.º 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Nesse sentido, cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RETROATIVIDADE. NORMA INSTRUMENTAL.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Recurso Voluntario Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf n.º 2), e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado), Fernanda Melo Leal e João Mauricio Vital (Presidente). Ausente a Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por VICENTE DE NOCE contra o Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém-PA (2ª Turma da DRJ/BEL), que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2001, exercícios de 2002, no qual se apurou omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Após a decisão de primeira instância ter julgado improcedente a impugnação apresentada (e-fls. 101 e seguintes), o recorrente interpõe Recurso Voluntário nas e-fls. 297, e seguintes, alegando, em síntese, os mesmos argumentos de primeira instância, conforme se transcreve do relatório *a quo*:

“No dia 19/04/2006, foi juntada a impugnação de fls. 233/250, instruída com os documentos de fls.251/254, cujo teor, em suma foi o seguinte:

- 1) Do sigilo fiscal violado - prova ilícita, fls. 234/235, itens 09/18;
- 2) Da autoridade incompetente, fls. 235, itens 19/21;
- 3) Da extinção do MPF, fls. 235/236, itens 22/25;
- 4) Da decadência, fls. 236/237, itens 26/28;
- 5) Da nulidade do lançamento -inépcia de formalidade, fl. 237, itens 29/33;
- 6) Das presunções e dos indícios, fls. 237/242, itens 35/67;
- 7) Do ônus da prova, fls. 242/244, itens 68/79;
- 8) Do arbitramento da renda, fls. 244/247, itens 80/ 101;
- 9) Do princípio da irretroatividade, fls. 247/248, itens 102/109;
- 10) Da segurança jurídica, fl. 248, itens 109/112;
- 1 1) Da economia processual, fl. 248, itens 1 13/1 14;
- 12) Cita farta doutrina e jurisprudência administrativa e dos tribunais e invoca a seu favor a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos”;

Diante dos fatos narrados, é o breve relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

DAS PRELIMINARES

DAS NULIDADES ALEGADAS

Alegou o recorrente que houve diversas nulidades no auto de infração, em especial as seguintes:

o Recorrente, como Contribuinte, ficou prejudicado no contraditório e na ampla defesa constitucional (CF/88, 5º LV e Art. 2º da Lei 9.784/99). Além disso, a apreciação da prova pela autoridade julgadora, ficou prejudicada na formação da livre convicção, considerando que as supostas diligências necessárias foram frustradas, pelo fato do processo se encontrar em jurisdição diversa do domicílio do Recorrente, em contradição com os artigos 29 e 30 do Decreto nº 70.235/72.

16. O Recorrente Lãg foi intimado da decisão de remessa do processo a outra jurisdição (fl.256), de acordo com o artigo 23, § 4º, 1, do Decreto nº 70.235/72, com redação determinada pela Lei nº 11.196 de 21/09/2005, portanto, a publicidade de informação

de seu interesse foi restringida, em flagrante violação do artigo 5º, XXXIII, LX, da CF/88.

Ainda, alega o recorrente a nulidade do auto de infração, uma vez que não houve obediência aos procedimentos fiscais legais, bem como a fiscalização não teria obedecido a requisitos necessários do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF. Alegou falta de formalidades, incompetência do agente fiscal, e também a falta de intimação para decisão do feito em outra delegacia de julgamento.

Entretanto, as causas de nulidades no processo administrativo fiscal se limitam as que estão elencadas no artigo 59, do Decreto 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 conseqüência.

§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Por sua vez, o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. No presente caso, verifica-se que o recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesa e recurso, bem como teve ciência dos demais atos.

Com isso, respeitou-se o devido processo legal, a ampla defesa e contraditório. Nas palavras do tributarista Nilson José Franco Júnior: "*o contraditório é instaurado quando da resistência do contribuinte ao lançamento do crédito tributário pela Receita Federal do Brasil, mediante apresentação da impugnação e demais recursos previstos na legislação procedimental. A ampla defesa permite ao contribuinte utilizar-se de todo e qualquer instrumento lícito para provar suas alegações (in Processo Tributário Administrativo. Editora CRV, Curitiba 2019, página 53). Assim, não há falar em cerceamento do direito de defesa, se todos os atos administrativos e prazos foram devidamente obedecidos.*

Já no que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal MPF, verifica-se que essa é a ordem específica que instaura o procedimento fiscal, e que deverá ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal na execução deste procedimento, nos termos do art. 2º, do Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, *in verbis*:

“Art. 2º . Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil”

Possível "falha" ou "omissão" no MPF não acarreta em nulidade do auto de infração. Isso porque o Mandado de Procedimento fiscal é o meio pela qual a administração Tributária se utiliza para o procedimento e controle dos atos fiscais, sendo que eventual irregularidade na emissão, alteração, prorrogação ou ausência de elementos formais não são causas suficientes a ensejar o cerceamento de defesa, desde que o contribuinte consiga elaborar sua defesa, sem vícios e sem dificuldades. O que é o caso dos autos, pois interpôs defesa e recurso, diante dos elementos que está sendo apontado como irregular.

Ainda, em análise do Conselho de Recursos da Previdência Social, por meio de sua Câmara Superior, especializada em matéria de custeio, editou, com lastro em normas semelhantes, o Enunciado n.º 25:

"Enunciado n.º 25. A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal MPF não acarreta nulidade do lançamento (Resolução CRPS n.º 1, de 2006, DOU 06/03/06)".

Da análise dos autos não verifico nenhum fato que possa ensejar nulidades, por meio de não cumprimento de alguma formalidade do MPF ou prorrogação de prazo.

Ainda sobre a alegação de incapacidade do agente público para lançar o tributo em que existem normas contábeis, ou que não possui inscrição no Conselho de Contabilidade, o cito a Lei. 10.593/2002, em seu artigo 6º, que assim dispõe:

“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

Nesse sentido, a Súmula CARF n.º8, assim impõe:

Súmula CARF n.º 8

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ademais, o auditor fiscal passa por rigoroso certame de avaliação em concurso público, do qual não é empossado para a função caso não atinja a nota exigida, e, tampouco, é nomeado caso não preencher as exigências do cargo que postula.

Por fim, cita vícios no Acórdão de julgamento, aduzindo que houve omissão quanto ao julgamento, pois “*de acordo com o artigo 31 do Decreto nº 70.235/72, com redação determinada pela Lei nº 8.748 de 09/12/1993, o Acórdão (fls.257/278) é se referiu expressamente a todas as questões apresentadas na impugnação (e-fls.233/250), todavia, são questões que mereciam e merecem a apreciação de mérito*”.

Entretanto, não apontou quais seriam as omissões para que fossem verificadas, pois não basta apontar informações genéricas em seu recurso, mas sim indicar quais as falhas que devem ser corrigidas de forma precisa e taxativa.

Esse tipo de alegação, inclusive, impede o julgador de analisar de forma adequada a irresignação do recorrente. De qualquer sorte, não visualizei nenhuma omissão no Acórdão de julgamento, onde todas as questões foram abordadas, talvez não do jeito que o recorrente desejava, mas de forma a superar todas as questões apontadas no lançamento, consoante as provas trazidas aos autos.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

DA DECADÊNCIA – PREJUDICIAL DE MÉRITO

DO PEDIDO DE DECADÊNCIA PARCIAL.

Conforme se verifica acima, o fato gerador do IRPF é 31 de dezembro do ano calendário, conforme inclusive, prescreve a Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

“O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Assim, segundo a DRJ de origem:

“No presente caso, constatando-se que o litigante fez a apresentação tempestiva da Declaração de Ajuste Anual Exercício 2002, ano-calendário 2001, em 29/04/2002, conforme cópia de fl. 04, segue-se a regra contida no parágrafo único do art. 173 do CTN, onde o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data da apresentação da sobredita declaração.

Sob esse pórtico, ao se constituir o crédito tributário em 20/03/2006, tem-se que não há que se falar em decadência para os fatos geradores suscitados em sua defesa, pois, no caso vertente, para o Exercício de 2002, o prazo decadencial terá ser termo final em 31/12/2006, estando o lançamento de ofício perfeitamente abarcado pelo período quinquenal determinado na lei”.

CIENCIA PÁGINA 230. 20.03.2006

Com isso, não se verifica a decadência ao presente caso.

A regra a ser aplicada *in casu* é o art. 173, inciso I, do CTN, e não a do art. 150, §4º, do mesmo diploma, uma vez que inexistente recolhimento parcial do tributo.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).*

Mesmo aplicando a regra do art. 150, o processo não está XXX atingindo.

DO MÉRITO PROPRIAMENTE DITO

Inicialmente cito que o recorrente aponta como mérito matérias que argumentou também em sede de preliminares.

Assim, no que diz respeito às matérias trazidas para mérito como preliminar, remeto ao que já foi transcrito acima. Nas demais matérias passo a analisar o restante do recurso.

INCONSTITUCIONALIDADE ILEGALIDADE DE LEI

Alega o recorrente que parte do lançamento não respeitou a constitucionalidade em matéria tributária.

Nesse sentido, aplico a Súmula CARF n.º 2, onde diz que o Tribunal Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim fica prejudicada análise do recurso do conteúdo levantado nesse tópico.

DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM PRÉVIA ORDEM JUDICIAL.

Quanto a essa matéria, sem reparos a decisão da DRJ de origem.

Após amplo debate sobre o tema perante os Tribunais administrativo e judicial brasileiro, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento conjunto de cinco processos que questionavam dispositivos da Lei Complementar 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial.

A Suprema Corte lançou o entendimento no RE n.º 601.314/SP¹, decidido sob o rito da repercussão geral, de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados.

¹ No julgamento do Recurso Extraordinário 601.314, submetido à sistemática da repercussão geral, decidiu o STF: “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” e “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”.

Assim, não assiste razão o recorrente.

DA AUTUAÇÃO

Alega a recorrente vícios na exigibilidade do crédito, onde o fisco não teria obedecido as regras e normas necessárias para exigir o crédito fiscal, incluindo com a aplicação da multa, e tampouco teria competência para exigência do crédito, em que não foram observadas normas inerentes ao ato de lançar e apurar o crédito fiscal, a exemplo das normas contábeis.

Nesse sentido, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal - PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas".

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que

permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". *MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do direito tributário. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411*).

Portanto, diferentemente do que alega a recorrente, no sentido de não haver ampla defesa e contraditório na constituição do crédito, o processo administrativo fiscal em algum momento deve ser constituído para aí sim ser contestado, se for o caso, com a finalidade de fazer coisa julgada material administrativa, consoante a reunião de um conjunto probatório. São procedimentos necessários para apurar e constatar as irregularidades e possíveis fraudes que possam vir a ocorrer no recolhimento dos tributos, em consonância com as normas imbuídas na Constituição Federal brasileira. Tal procedimento é conhecido como controle interno, ou auto controle, da legalidade dos tributos.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA

A recorrente acrescenta ser ilegal o lançamento, pois o procedimento fiscal se valeu de dados obtidos na administração da CPMF, nos termos do art. 11, §2º, da Lei nº 9.311, de 24/10/1996, que foi alterado pela Lei nº 10.174, de 09/01/2001, art. 1º, violando o princípio da irretroatividade da lei, pois o procedimento administrativo foi instaurado na vigência da desta Lei, enquanto os valores apurados se referem anteriores à lei.

Arrazoa que com essa conduta, a fiscalização violou o § 3º, do art 11 da Lei nº 9.311/96, que trata da vedação à constituição de crédito tributário com a utilização das informações prestadas pelas instituições financeiras sobre a CPMF. Cita doutrina e jurisprudência sobre irretroatividade de Lei.

Assevera que a fiscalização negligenciou a comprovação da utilização dos valores depositados como renda auferida e/ou consumida. E ainda que a Lei nº 10.174/2001 (art. 1º), afronta o direito constitucional ao sigilo de dados e informações, assim como a Lei Complementar nº 105/2001 (art. 5º e §4º).

Sob esse ponto, conforme bem descrito e argumentado pelo Respeitado Conselheiro João Maurício Vital, no processo n.º 13884.003146/2004-92, em que o cônjuge da recorrente também foi autuado sob as mesmas circunstâncias, transcrevo parte do seu voto:

(...) sobre a impossibilidade de retroação da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, aos fatos geradores ocorridos em 2000, **destaque-se que o fundamento do lançamento foi a Lei nº 9.430, de 1996, especificamente o seu art. 42. Quanto à utilização dos dados da CPMF, com fundamento na Lei nº 10.174, de 2001, sua aplicação também não é intempestiva para esse efeito por ser norma instrumental e em face do que consta no § 1º do art. 144 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)**².

Assim, sem razão a recorrente.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A fiscalização constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada.

Nesse sentido, o Lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim transcrito:

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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze 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.

§ 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”.

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

² § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Lei n.º 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"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".

Assim, verificada a omissão de rendimentos sem que se tenha havido a comprovação da origem dos valores, apesar da tentativa do recorrente em demonstrar a licitude das operações, faltou documentos hábeis e idôneos para dar lastro às suas alegações, devendo o lançamento deve ser mantido por falta de comprovação de sua origem.

Diferentemente do que entende o recorrente o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados.

A Lei que trata do tributo é a Lei Complementar, justamente o CTN, recepcionado pela CF de 88 como tal, e a Lei que impõe as condições e a ocorrência do fato gerador é a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Inexiste vício na aplicação das normas.

Para Hugo de Brito Machado "*renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)*"³.

Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou "coisas" conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja "ter" o direito de forma abstrata.

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, bem como sua aplicação retroativa, não havendo que

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

se falar em obtenção de prova ilícita na Requisição de Movimentação Financeira às instituições de crédito.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RENDIMENTOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO.

Caracterizam-se como 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 titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

Devem ser excluídos da base de cálculo do tributo os valores já oferecidos à tributação.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO DA INTIMAÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Não cabe o agravamento da multa de ofício em caso de não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que já há o ônus de produção de prova em contrário, sob pena de se presumir a omissão de rendimentos constante de depósitos bancários de origem não comprovada.

(Acórdão n.º 1302-002.618, Sessão de julgamento de 12/03/2018, Conselheiro Relator Rogério Aparecido Gil, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)”.

As alegações do recorrente dizem respeito a somente a mera alegações, deixando de apresentar provas de suas afirmações.

Ademais, a Súmula CARF n.º 26, assim dispõe:

“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”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vale lembrar ainda que a comprovação da origem dos recursos deve se dar de forma individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, a fim de que exista certeza inequívoca da procedência das importâncias movimentadas, conforme o § 3º, do art. 42 da Lei 9.430/1996).

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“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”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão n.º 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

As alegações do recorrente dizem respeito a somente a mera alegações, deixando de apresentar provas de suas afirmações.

Ainda, cito as Súmulas CARF abaixo, que tratam sobre o IPRF e omissão de rendimentos:

Súmula CARF n.º 30:

Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, não assiste razão o recorrente.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário, deixando de apreciar matérias de inconstitucionalidade de lei, para na parte conhecida não acolher as preliminares arguidas, e no mérito NEGAR PROVIMENTO, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator