



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000868/2004-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.391 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de junho de 2019
Recorrente ROBERTO CARLOS PESTANA FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1998

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

INTIMAÇÃO DOS ATOS PROCESSUAIS.

Restando cumprido pela autoridade lançadora o estatuído pelo artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 para cientificação do sujeito passivo dos atos e termos praticados neste processo administrativo fiscal, não há de se falar em nulidade do lançamento por este motivo.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. SÚMULA CARF 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

DECADÊNCIA. IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF 38.

O direito de a Fazenda lançar o imposto de renda, 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. Contribuinte que não comprovou o recolhimento do tributo devido para aplicação da contagem do art. 150, § 4º do CTN.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº 9430/96, que teve vigência a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento.

IRRETROATIVIDADE DA LEI.

O STF decidiu na forma do tema 225: a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Tal tema foi objeto de repercussão geral no RE 601314/SP julgado em 24/02/2016.

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)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sérgio da Silva, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente Convocado), Maurício Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 8ª Turma da DRJ/SPOII, consubstanciada no Acórdão nº 17-26.531 (fl. 300) que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

No curso de investigação criminal para apurar a eventual prática de delito contra o Sistema Financeiro imputado, em tese, aos representantes legais da empresa Broder Investimentos e Participações Ltda., foi determinada pelo Juiz Federal da 5ª Vara Criminal, em acatamento à cota ministerial de fls. 04/05, a expedição de ofício para a realização de fiscalização da empresa e dos representantes legais (fls. 06).

Iniciado o procedimento fiscal do contribuinte em epígrafe (fls. 08), houve a intimação para apresentação de extratos bancários relativos ao período de janeiro a dezembro de 1998, das contas correntes e aplicações financeiras mantidas pelo contribuinte nas seguintes instituições:

- a) Banco Citibank S/A.;
- b) Unibanco - União de Bancos Brasileiros S/A.;
- c) Banco Bilbao Vizcaya Argentina Brasil Ltda.;
- d) Banco Itaú S/A.;
- e) Banco BCN S/A.

Solicitou-se ainda a apresentação das respectivas propostas de abertura de conta corrente/investimento, cartão de assinaturas e ficha cadastral, bem como a comprovação da origem dos recursos depositados nas contas bancárias (fls. 08).

O contribuinte solicitou dilação de prazo, conforme petição de fls. 16/22, a qual foi indeferida, facultando, todavia, a apresentação de quaisquer documentos que porventura o contribuinte julgasse pertinente até a conclusão da fiscalização, nos termos do artigo 3º, 111, da Lei nº 9.784/1999 (fls. 23).

Tendo em vista a inércia do contribuinte, a autoridade fiscal requisitou as informações sobre movimentação financeira através dos documentos de fls. (10/15).

Por intermédio da petição de fls. 25, o contribuinte carrou aos autos os documentos de fls. 26/99, relativos às contas bancárias no BCN, no Unibanco e no Citybank.

O Unibanco manifestou-se sobre a Requisição de Movimentação Financeira emitida pela Receita Federal do Brasil por meio do ofício de fls. 100/101, carrou aos autos documentos de determinado ativo financeiro em nome do contribuinte (fls. 102/140).

O ofício de fls. 141, do Banco Bradesco, também em atendimento à Requisição de Movimentação Financeira, coligiu aos autos os documentos de fls. 142/185, esclarecendo, ademais, que a aplicação financeira pertencia ao ex-Banco Bilbao Vizcaya Argentina Brasil S/A.

O Itaú manifestou-se pelo ofício de fls. 186, solicitando prazo suplementar para conclusão dos trabalhos. E, com o ofício de fls. 209, cumpriu a aludida requisição, colacionando os documentos de fls. 210/214.

Por meio do ofício de fls. 187, o Citibank atendeu à Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, trazendo aos autos os documentos de fls. 188/208.

A autoridade fiscal, nas planilhas de fls. 215/226, consolida os depósitos bancários em favor do contribuinte nas contas dos bancos referidos.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 227/228 relata os fatos ocorridos e esclarece as condutas adotadas no curso do procedimento fiscal, que culminou na lavratura do Auto de Infração de fls. 229/234.

O Auto de Infração foi encaminhado ao endereço indicado pelo contribuinte em sua procuração de fls. 17. Todavia, o correio devolveu tendo em vista a informação do porteiro Aires Mendes (fls. 235 e 261).

Em sequência, tendo em vista a informação supra, foi elaborado o edital de fls. 262, dando-se ciência do Auto de Infração e franqueando o prazo legal para apresentação de defesa. O edital foi afixado em 14/04/2004 e desafixado em 30/04/2004.

Em 25/05/2004, requereu cópia de capa à capa dos autos (fls. 264/265), apresentado a impugnação de fls. 266/291 em 30/05/2004, alegando, em síntese:

- **Nulidade da citação e do processo**, tendo em vista a inaplicabilidade do artigo 23, inciso III e § 1º, do Decreto nº 70.235/72. O novo endereço do contribuinte teria sido informado no formulário de sua declaração de ajuste anual de rendimentos (fls. 287/288), postado em 08/04/2004, ou seja, seis dias antes da afixação do edital (em verdade consta 12/04/2004, portanto, quatro dias antes, conforme carimbo de fls. 287). Assim, invoca a incidência do artigo 23, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 c/c. artigos 214, 247 e 248 do Código de Processo Civil;
- A procuração outorgada aos advogados concede poderes especiais para receber intimação e que esta poderia ter sido encaminhada para o endereço deles, conforme artigo 23, I, do Decreto nº 70.235/72 e artigo 215 do Código de Processo Civil;
- A afixação de edital violaria o artigo 198 do Código Tributário Nacional;
- Cerceamento de defesa, pois o contribuinte somente teria tomado ciência do Auto de Infração em 25/05/2008, dispondo de somente cinco dias para apresentar sua impugnação, pois o prazo findaria-se em 30/05/2008.

- **Irretroatividade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001**, em ofensa ao artigo 150, III, a, da Constituição Federal, bem como ao artigo 144 do Código Tributário Nacional. Aduz que não se trata de regra processual ou procedimental, mas, enquanto sigilo, seria direito individual garantido pela Constituição Federal (artigo 5º, XII). Ademais, o artigo 146 do Código Tributário Nacional impediria a retroatividade dos novos critérios jurídicos adotados pela Administração Fiscal;
- **Decadência do direito de lançar**. Como o lançamento seria por homologação, o prazo de cinco anos ocorreria a contar da data da ocorrência do fato gerador (artigo 156, VII, c/c. artigo 150, ambos do Código Tributário Nacional);
- **Ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador**.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 17-26.531 (fl. 300), conforme ementa abaixo reproduzida:

INTIMAÇÃO DOS ATOS PROCESSUAIS.

Restando cumprido pela autoridade lançadora o estatuído pelo artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 para cientificação do sujeito passivo dos atos e termos praticados neste processo administrativo fiscal, não há de se falar em nulidade do lançamento por este motivo.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador. Artigo 23, II, do Decreto nº 70.235/72.

SIGILO BANCÁRIO.

Nos termos do artigo 197, inciso II, do CTN e Lei Complementar nº 105/2001, havendo procedimento administrativo instaurado, a prestação por parte das instituições financeiras de informações solicitadas pela Receita Federal do Brasil é legítima, não constituindo tal fato quebra de sigilo bancário do sujeito passivo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos junto a instituições financeiras quando o contribuinte, após regularmente intimado, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

ILICITUDE DE PROVAS.

São lícitas as provas obtidas com respaldo na legislação vigente à época da ocorrência do procedimento de fiscalização. O artigo 1º da Lei nº 10.174/2001, assim como a Lei Complementar nº 105/2001, disciplinam o procedimento de fiscalização e não os fatos econômicos investigados, podendo ser aplicados aos procedimentos iniciados ou em curso a partir de sua edição, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos (CTN, artigo 144, § 1º).

DECADÊNCIA. FALTA DE APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A existência de pagamento antecipado, decorrente de apuração do imposto, é requisito essencial para a caracterização do lançamento por homologação. Na sua ausência, o termo inicial do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, por se tratar de lançamento de ofício. An. 150 c/c art. 173, I, do CTN.

Cientificado dessa decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário de fl. 331, reiterando os termos da impugnação apresentada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme se infere do relatório supra, trata-se, o presente caso, de lançamento fiscal em decorrência da apuração, pela fiscalização, de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O Recorrente, reiterando os termos da impugnação apresentada, sustenta, em síntese:

- * a decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento fiscal;
- * nulidade da citação e do processo;
- * sigilo bancário – irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001;
- * ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador.

Passemos, então, à análise de cada um dos pontos defensivos sustentados pelo Recorrente.

Da Decadência

O fato gerador do IRPF, como se sabe, é complexo ou periódico, vez que compreende a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelo contribuinte em determinado ciclo que se inicia no dia primeiro de janeiro e se finda no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Ano-calendário: 2005, 2006

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇOAO NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.

O fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário. (...) (acórdão nº2402-005.594; 19/01/2017)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

(...) TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Existindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, Art. 173, I). Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do CTN. Quando não configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e havendo antecipação do pagamento do imposto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo se inicia na data de ocorrência do fato gerador (CTN, Art. 150, § 4º), **esclarecendo-se que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário.** (...) Recurso Voluntário Provido em Parte. (processo nº 10980.725701/2011-83, 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, julgado em 18/02/2014)

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Destarte, é primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

No caso em análise, a Declaração de Ajuste Anual Exercício 1999 (fls. 8 e 9) não evidencia a existência de qualquer pagamento antecipado no curso do ano-calendário 1998, conforme se infere da imagem abaixo:

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS	01	6	475	00
DESCONTO-SIMPLIFICADO <i>20% da linha 01, limitado a R\$ 8.000,00</i>	02	1	295	00
BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO	03	5	180	00
IMPOSTO DEVIDO <i>calcule pela tabela</i>	04			00
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	05			
CARNÊ-LEÃO, MENSALÃO E IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR	06			
SALDO DO IMPOSTO A PAGAR	07			
IMPOSTO A PAGAR	08			
CÓDIGO DO BANCO (verificar no anexo IV)	09			
RENDIMENTOS COM TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA	10			
RENDIMENTOS COM TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA	11			

Base de cálculo R\$
até 10.800,00 isento
10.800,01 a 21.600,00 15 %
Acima de 21.600,00 27,5 %

Parcela a deduzir R\$
0
1.620,00
4.320,00

ARQUIVADO/REC/DERAT/SPO
20.04.2002
CÓPIA FIEL DO ORIGINAL
MATRÍCULA SIPE: 68466

em caso de restituição consulte relação de bancos

Neste espediente, inexistindo pagamento antecipado, aplica-se no caso concreto a regra do art. 173, I, do CTN, pelo que como o fato gerador se aperfeiçoa no momento em que se completa o período de apuração em 31 de dezembro de cada ano, a Fazenda Pública só poderia constituir eventual crédito tributário, decorrente de infração apurada na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1998, durante o ano de 1999.

Dessa forma, pela regra do art. 173, 1, do CTN, o prazo decadencial somente começou a fluir a partir de 01/01/2000, extinguindo-se, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública realizar o lançamento em 31/12/2004, não tendo se operado a decadência em relação ao tributo apurado.

Da Nulidade de Citação e do Processo

Neste ponto, sustenta o Recorrente a nulidade da citação e do processo, tendo em vista a inaplicabilidade do artigo 23, inciso III e § 1º, do Decreto nº 70.235/72, vigentes à época da autuação. O novo endereço do contribuinte, segundo afirma, teria sido informado no formulário de sua declaração de ajuste anual de rendimentos (fls. 287/288), postado em 08/04/2004, ou seja, seis dias antes da afiação do edital (em verdade consta 12/04/2004, portanto, quatro dias antes, conforme carimbo de fls. 287). Assim, invoca a incidência do artigo 23, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 c/c artigos 214, 247 e 248 do Código de Processo Civil.

Neste ponto, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do teor de seu voto condutor neste particular:

O contribuinte alega que a citação e o processo seriam nulos, pois seria inaplicável o artigo 23, III e § 1º, do Decreto nº 70.235/72, na medida em que o novo endereço do contribuinte teria sido informado no formulário de sua declaração de ajuste anual de rendimentos (fls. 287/288), postado em 08/04/2004, ou seja, seis dias antes da afiação do edital (em verdade consta 12/04/2004, portanto, dois dias antes, conforme carimbo de fls. 287). Assim, invoca a incidência do artigo 23, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 c/c artigos 214, 247 e 248 do Código de Processo Civil.

Todavia, não assiste razão ao contribuinte. Assim dispõe o Código Tributário Nacional acerca do domicílio tributário do contribuinte:

Art. 127. Na falta de eleição pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Por sua vez, o Decreto nº 70.235/72, assim disciplina o domicílio tributário para fins de intimação:

Art. 23 (...)

(...)

§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Verifica-se da conjugação dos dois dispositivos supra transcritos que o domicílio tributário é, deveras, aquele informado pelo contribuinte. Todavia, há ressalvas de que o domicílio relaciona-se à residência habitual e ao local da ocorrência do fato gerador.

Não se está com isso dizendo que o domicílio tributário é conceito impreciso, que tanto faz ser considerado o endereço informado, o endereço habitual ou o local da ocorrência dos fatos geradores. Apenas ressaltamos que as disposições legais deixam claro que o contribuinte tem ônus de informar devidamente, ou seja, da forma e em tempo corretos, qualquer alteração que venha ocorrer.

No caso em comento, o contribuinte entregou nos correios, em 12/04/2004, formulário de declaração de ajuste anual do imposto de renda, na qual consta o novo endereço.

Portanto, dois dias antes da afixação do edital, que ocorreu em 14/04/2004, conforme carimbo de fls. 287. Note, ademais, que o documento de fls. 235 comprova que a tentativa de intimação no endereço originalmente fornecido ocorreu em 13/04/2004, ou seja, um dia após a entrega nos correios.

Ora, a entrega do formulário nos correios não pode ser considerada como a consumação da intimação da Administração Tributária naquele momento. Esta só ocorre com a ciência efetiva, ou seja, do recebimento na repartição pública. Aí sim o Fisco obrigaria-se a proceder a intimação no novo endereço.

E o mais importante, o contribuinte tinha ciência de que estava sob ação fiscal e lhe era evidente que a mudança de endereço deveria ser comunicada diretamente ao Órgão que presidia o procedimento fiscal. Será que o contribuinte não imaginou que a mudança não devidamente comunicada poderia dificultar futuras intimações?

Com efeito, a mudança de endereço que não é comunicada no curso de ação fiscal vai contra a boa-fé que deve reger as relações jurídicas e permite ardis de defesa. Tal fato não pode ser imputado ao Fisco, ainda que considerada como falta de diligência.

Note-se, apenas como fundamento subsidiário, o que dispõe o artigo 26 da Lei nº 9.784/99

Art. 26 (..)

(...)

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

Afirma ainda o contribuinte que a procuração outorgada aos advogados concede poderes especiais para receber intimação e que esta poderia ter sido encaminhada para o endereço deles, conforme artigo 23, I, do Decreto nº 70.235/72 e artigo 215 do Código de Processo Civil.

Como o Código de Processo Civil tem aplicação apenas subsidiária e a matéria encontra-se disciplinada no artigo 23 do Decreto 70.235/72, transcrevemos apenas este:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Verifica-se, portanto, que, a princípio, somente a intimação pessoal pode ser feita em nome do advogado (artigo 23, I), enquanto que a postal é direcionada somente ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (artigo 23, II). Assim, não incide a norma invocada (artigo 23, I), mas sim o artigo 23, II, que nada fala sobre postagem ao endereço de procurador.

Quanto à violação do artigo 198 do Código Tributário Nacional por afixação do edital, não há qualquer visio de lógica ou juridicidade.

Com efeito, houvesse tal pecha, o artigo 23, § 1º, do Decreto 70.235/72 não teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 1998. Todavia, não se tem conhecimento de que algum Tribunal pátrio, seja Administrativo, seja Judicial, jamais tenha agasalhado tal entendimento.

E mais, perguntaria ao contribuinte, qual seria a solução se não houvesse edital?

Paralisaríamos ad eternum o processo?

Por derradeiro, consideramos que, materialmente, não há qualquer informação fiscal no edital de fls. 262. Não há menção a valor, causa da autuação, fonte das investigações fiscais, etc. Portanto, conclui-se que não há qualquer ofensa ao dispositivo citado.

O contribuinte alega ainda cerceamento de defesa, pois o contribuinte somente teria tomado ciência do Auto de Infração em 25/05/2008, dispondo de somente cinco dias para apresentar sua impugnação, pois o prazo findaria-se em 30/05/2008. Ora, como já pormenorizadamente detalhado, o descuido do contribuinte não pode ser imputado ao Fisco.

Da Ausência de Demonstração da Ocorrência do Fato Gerador

Em análise da arguição posta, impõe-se, desde já, bem caracterizar a existência de duas realidades distintas no que se refere ao uso da movimentação financeira como base para a caracterização da omissão de receitas. Estas duas realidades têm como delimitadores o artigo 6º da Lei nº 8.021/90 e o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõem:

Lei nº 8.021/90

Art. 6º O lançamento do ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

(...)

§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lei nº 9.430/96

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.

O que distingue uma realidade da outra, portanto, é que a partir de 01/01/1997 (data em que se tomou eficaz a Lei nº 9.430/96), a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tomou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo. Antes, tal previsão não existia, e com isso o fisco precisava, nos estritos termos do parágrafo 5º e do caput do artigo 6º da Lei nº 8.021/90, não apenas constatar a existência dos depósitos, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de receitas.

Percebe-se, deste modo, que o que aproxima as duas realidades é a circunstância de que ambas conformam-se como presunções legais; o que as distingue, entretanto, é o fato de que as duas presunções legais atribuem diferenciados ônus, em termos de provas, à autoridade fiscal. Tem-se, de um lado, uma presunção mais sumária, a do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que atribui ao fisco a simples evidenciação da existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada; e, de outro, uma presunção de evidenciação menos célere, a do artigo 6º da Lei nº 8.021/90, que atribui ao fisco não apenas a obrigação de constatar a existência dos depósitos bancários, mas também o estabelecimento de um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito. À evidência, esta segunda hipótese, ao mesmo tempo que se afasta das feições de uma presunção típica, se aproxima mais de uma comprovação material de omissão de receitas.

As presunções estão, desde há muito, incorporadas à nossa ordem jurídica. Por meio delas, estabelece a lei, com base naquilo que se observa na maior parte dos casos - baseando-se, portanto, na aplicação de um critério de razoabilidade -, que ocorrida determinada situação fática, pode-se presumir, até prova em contrário - esta a carga do contribuinte -, a ocorrência da omissão de receitas. Exemplos de hipóteses de presunção são aquelas incorporadas ao artigo 281 do RIR/99 (mas que desde há muito estão incluídas na legislação fiscal):

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2.º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

A estas hipóteses vieram se juntar aquelas já acima indicadas incluídas no artigo 6º da Lei nº 8.021/90 e no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Feitas estas digressões, e evidenciada a absoluta licitude do estabelecimento de presunções legais, cumpre que se diga que em relação ao ano-calendário fiscalizado (1998), as contestações do contribuinte mostram-se despropositadas pelo simples fato de que a existência de depósitos bancários não escriturados ou com origem não comprovada é, por si só, neste ano-calendário, hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário.

A jurisprudência juntada pelo contribuinte, em nada o ajuda. É que como lá se pode ver, os acórdãos, muito embora prolatados depois da edição da Lei nº 9.430/96, como estes datam de 1999 em sua grande maioria, acredita-se que os mesmos se referem justamente a fatos geradores ocorridos no período anterior, quando vigia a Lei nº 8.021/90. De tal sorte, tais acórdãos estão aqui descontextualizados, e nada trazem que possa macular o feito fiscal.

Neste contexto, não há que se falar em falta de demonstração da ocorrência do fato gerador, estando o lançamento fiscal embasado, como acima demonstrado, em presunção legal.

Do Sigilo Bancário – Irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001

O Recorrente argumenta que o Fisco não pode imprimir efeitos retroativos à Lei Complementar 105/2001, fazendo com que tal dispositivo alcance fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência. Com efeito, a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, estabelece em seu art. 1º, § 3º, inciso III, que "não constitui violação do dever de sigilo o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996".

E prossegue, em seu art. 6º e parágrafo único:

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.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Por seu turno, a Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, alterou o art. 11, § 30 da Lei nº 9.311/1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 11 (...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e alterações posteriores.

A matéria atinente a aplicação da lei no tempo pelo lançamento, é regulada no art. 144 e parágrafos do CTN, na forma abaixo transcrita:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 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, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Consoante o ensinamento ministrado por ilustres tributaristas, na obra "Comentários ao Código Tributário Nacional" (Editora Forense), o caput do art. 144 põe regra de direito material, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto os seus parágrafos contêm uma solução aplicável ao procedimento, processo ou aspecto formal do lançamento.

O § 1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu caput, consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o consagrado tributarista José Souto Maior Borges, em sua obra "Lançamento Tributário" (2ª edição, Malheiros Editores Ltda.) ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

"Lançamento está, aí, no art.144, caput, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional.

Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente e estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico - enquanto in fieri o procedimento de lançamento - legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário."

Diversos julgados do Poder Judiciário têm respaldado, igualmente, o posicionamento adotado pela autoridade fazendária, nesse particular, como a sentença proferida pela MM. Juíza Federal Substituta da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo/SP, nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.028247-3, da qual transcrevemos o seguinte excerto:

"Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2.001, em ofensa ao art. 144 do CTN, na medida em que a lei a ser aplicada continuará sendo aquela lei material vigente à época do fato gerador, no caso, a lei vigente para o IRPJ em 1998, o que não se confunde com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário remanescente, esta sim promulgada em 2001, visto que ainda não decorreu o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda constituir o crédito previsto no art. 173,I, do Código Tributário Nacional, o que dá ensejo ao lançamento de ofício, garantido pelo art. 149, VIII, parágrafo único do CTN."

Ora, na situação em tela, a fiscalização aplicou de imediato a faculdade, prevista no art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.174/2001, de utilizar as informações prestadas pelas instituições financeiras para a instauração do procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo ao imposto de renda e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário existente.

É válido, portanto, o lançamento em questão realizado com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, sob todos os aspectos examinados.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior