



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001216/2005-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.651 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2021
Recorrente LINCOLN GARCIA PINHEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

DELEGACIAS DE JULGAMENTO. COMPETÊNCIA TERRITORIAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento têm jurisdição nacional, independente da jurisdição do domicílio fiscal do contribuinte, o que afasta a nulidade da decisão de primeira instância.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR ANUAL. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Nos tributos que comportam lançamento por homologação, ocorre a decadência do direito de lançar quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. Nos termos da legislação do Imposto de Renda Pessoa Física, o fato gerador é anual, considerando-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário, em que ocorram a percepção do rendimento e o pagamento do Imposto de Renda.

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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 10 de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei n.º 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.

SIGILO BANCÁRIO.

O acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implicando quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais.

SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

O Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 601.314, e consolidou a tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize 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”. Nos termos do art. 62, do Anexo II, do RICARF, tal decisão deve ser repetida por esse Conselho.

ÔNUS DA PROVA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação de equiparação da pessoa física com pessoa jurídica e da alegação de que seria indevida a majoração da multa de ofício, uma vez que tais alegações não foram levadas ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida do recurso, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 2ª Turma da DRJ/BEL, consubstanciada no Acórdão nº 01-11.438 (p. 464), que julgou procedente o lançamento fiscal.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 295) com vistas a exigir débitos do imposto de renda pessoa física em face da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração: omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a competente defesa administrativa (p. 302), a qual foi julgada improcedente pelo órgão julgador de primeira instância, nos termos do susodito Acórdão nº 01-11.438 (p. 464), conforme ementa abaixo reproduzida:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA.

A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o art. 96 do Código Tributário Nacional, desde que não se traduzam em súmula vinculante nos termos da Emenda Constitucional nº 45, DOU de 31/12/2004. Da mesma forma, não há vinculação do julgador administrativo à doutrina jurídica.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. As alegações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade somente são apreciadas nos julgamentos administrativos quando houver expressa autorização.

DECADÊNCIA.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física decai em 5 (cinco) anos, contados a partir da entrega da Declaração de Ajuste Anual, quando esta é feita tempestivamente. Sem pagamento de imposto, inicia-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS.

O princípio da irretroatividade, acolhido no an. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988, não é absoluto, estando vedada a retroatividade das leis apenas quando houver violação ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito. Em matéria tributária, a Constituição Federal garante a irretroatividade apenas da lei que institua ou majore tributo (art. 150, inciso III, alínea "a"), mas nada obsta a retroatividade da lei tributária material que não tenha por objeto instituir ou majorar tributo, ou a retroatividade da lei tributária Formal (lei que regula o modo pelo qual deve ser realizada a atividade de lançamento).

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP Nº 105-01.
PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 10.174/01, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, permitindo o cruzamento de informações relativas a CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos. Trata-se de aplicação imediata da norma, não se podendo falar em retroatividade.

OMISSÃO, DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS.
LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base em valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem. Sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão exarada pela DRJ 22/09/2008 (p. 492), o Contribuinte, em 22/10/2009, apresentou o recurso voluntário de p. 495, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese: (i) nulidade de julgamento, (ii) decadência, (iii) cerceamento do direito de defesa – nulidade da citação, (iv) erro na fundamentação do auto de infração, (v) inoccorrência do fato gerador do imposto de renda, (vi) sigilo profissional, (vii) quebra de sigilo bancário, (viii) equiparação da pessoa física com a pessoa jurídica e (ix) majoração indevida da multa.

Na sessão de julgamento realizada em 10/10/2019, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência para que a autoridade administrativa fiscal, com base nos documentos existentes nos autos – notoriamente daqueles anexos ao recurso voluntário (docs. 05, 06, 07 e 08 do recurso voluntário), e os esclarecimentos apresentados pelo Contribuinte em sede de impugnação e/ou de recurso voluntário, verificasse se resta comprovada, ainda que de forma parcial, a origem dos depósitos identificados pela fiscalização como de origem não comprovada.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitido o Relatório de Diligência (p. 749), por meio do qual a Fiscalização concluiu que *“grande parte dos depósitos na conta-corrente, coincidem com os valores de duplicatas recebidas, fato este que ensejou a presente diligência. Ocorre, no entanto, que, apesar da constatação de que vários dos depósitos referem-se a duplicatas recebidas, não existe qualquer documentação comprobatória de que tais duplicatas se referem a vendas de produtos ou serviços, realizadas pelas empresas que teriam contratado os serviços do fiscalizado.”*

Cientificado dos termos da diligência fiscal, o Contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir aduzidas.

Das Matérias Não Conhecidas

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal por meio do qual a fiscalização apurou o cometimento de infração à legislação de regência do IRPF, consubstanciada na omissão de rendimentos caracteriza por depósitos bancários de origem não comprovada.

O Contribuinte, na impugnação apresentada, defende, em síntese, os seguintes pontos, conforme exposto pelo órgão julgador de primeira instância:

- * no período de 10/03/2004 a 20/12/2004, teve seu domicílio ininterrupto na cidade de Lima / Peru. A partir de 15/01/2005 a 30.06.2005, manterá domicílio na Argentina. O endereço na Capital de São Paulo será retomado no segundo semestre de 2005;
- * ocorrência da Decadência. Fatos geradores datados de 31/02/2000 a 15/04/2000;
- * da Fundamentação Legal. Argui a ilegitimidade e inconstitucionalidade da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF. A Lei Complementar nº 105/2001 não considera a prestação de informações financeiras do contribuinte violação do sigilo. Prova ilícita não pode ser aproveitada para materializar eventual lançamento tributário ou cobrança de qualquer penalidade;
- * Direito Personalíssimo. A inviolabilidade da Intimidade;
- * da Previsão Constitucional. Quebrar o sigilo bancário do contribuinte, sem prévia anuência do Judiciário é inconstitucional. Princípio do contraditório e da ampla defesa (inciso LV, do art. 5º da CF/88);
- * da Inconstitucionalidade da Lei nº 10.174/2011: o direito adquirido (CF/88, art. 5º, XXXVI). O art. 150, III, da Lei Maior, estabelece que não se pode cobrar, ou seja exigir tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. O momento em que ocorreu a hipótese de incidência delimita a legislação que deve ser aplicada, tornando eficazes os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade da lei tributária, desrespeitados pela Autoridade Coatora, restando inconstitucional o procedimento respectivo, com o que merecida é a invalidação da autuação perpetrada pela Receita, que está lesionando direito adquirido líquido e certo do contribuinte de não ser alcançado por uma lei retroativa;
- * da Possibilidade de Quebra do Sigilo Bancário Baseado na Lei Complementar nº 105/2001;
- * do Arbitramento Efetuado pelo Fisco com Base Apenas na Existência de Depósitos Bancários em Nome do Autuado. O lançamento verificado não merece acolhida por conta de três motivos independentes e não cumulativos. Primeiro, jamais o lançamento poderia ser efetivado mediante arbitramento, por não se encontrar presente qualquer das condições. Segundo, se pudesse ser arbitrado, jamais poderia a fiscalização se basear em movimento financeiro cujo recurso - alega o fisco - não tem origem comprovada. Terceiro, seria impertinente o lançamento pelo fato de não se tratar de renda consumida que foi omitida pela Receita Federal;
- * In Meritum. Os valores indicados como base para autuação, são totalmente desprovidos da verdade, conforme exposição junto aos extratos bancários, são de cobrança de títulos de terceiros – duplicatas – que simplesmente circulavam pela conta do impugnante, não de forma alguma qualquer remuneração ou de propriedade do mesmo, bem como movimentação de compra e venda de avestruz e aves, havida entre o formador e o consumidor de criação. Todos os valores creditados retornaram a seus

legítimos proprietários na forma de devolução de valores ou quitação de débitos de terceiros;

Já em sede de recurso voluntário, além de reiterar os argumentos de defesa esgrimidos na impugnação, a Contribuinte defende, também:

- equiparação da pessoa física com pessoa jurídica; e
- majoração indevida da multa de ofício.

É flagrante, pois, a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinada pela autoridade julgadora de primeira instância, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior¹ nos ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória das matérias em destaque suscitadas no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tais argumentos.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo as inovações serem afastadas por se referirem a matéria não impugnada no momento processual devido.

Das Matérias Conhecidas

Conforme já exposto linhas acima, trata-se o presente caso de lançamento fiscal por meio do qual a fiscalização apurou o cometimento de infração à legislação de regência do IRPF, consubstanciada na omissão de rendimentos caracteriza por depósitos bancários de origem não comprovada.

O Contribuinte, em sua peça recursal, defende, em síntese, os seguintes pontos:

- (i) nulidade de julgamento;
- (ii) decadência;
- (iii) cerceamento do direito de defesa – nulidade da citação;

¹ HUMBERTO, Theodoro Júnior. Curso de direito processual civil. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 225-226

- (iv) erro na fundamentação do auto de infração;
- (v) inocorrência do fato gerador do imposto de renda;
- (vi) sigilo profissional; e
- (vii) quebra de sigilo bancário.

Passemos, então, à análise das razões de defesa deduzidas pelo Recorrente.

Da Nulidade do Julgamento de 1ª Instância

Neste ponto, o Recorrente defende a nulidade da decisão de primeira instância por ter sido proferida pela DRJ de Belém-PA, sendo que o seu domicílio fica na cidade de São Paulo.

Razão não assiste ao Recorrente.

De fato, nos termos do art. 174 da Portaria MF nº 95 de 30 de abril de 2007, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil vigente à época da decisão de primeira instância, tem-se que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) são órgãos com jurisdição nacional, ou seja, independe da jurisdição do domicílio fiscal do contribuinte.

Neste esboço, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão.

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.

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇOIA 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 nº 2402-005.594; 19/01/2017)

xxx

(...) TRIBUTOS SUJEITOS 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)

Neste sentido, inclusive, é o Enunciado de Súmula CARF nº 38, que, mesmo não se subsumindo ao caso em análise, tendo em vista que o presente PAF não se trata de omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ora transcrevemos como exemplo de norma, *latu sensu*, que evidencia a ocorrência do fato gerador do IR no dia 31 de dezembro do ano-calendário, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38

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).

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

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.

Ocorre que, no caso em análise, independentemente da regra aplicável, não há que se falar na perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

De fato, ainda que fosse aplicável a regra prevista no art.150, § 4º do CTN (mais favorável ao Contribuinte), tem-se que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial **inicia-se em 31 de dezembro de 2000 e o termo final em 31/12/2005**.

O lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que no presente caso ocorreu em 22/04/2005**, conforme AR de p. 301.

Não resta, portanto, configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em análise, nos termos acima declinados.

Do Cerceamento do Direito de Defesa – Nulidade da Citação

Neste ponto, o Recorrente defende que *não foi devidamente intimado para prestar os esclarecimentos a respeito da sua movimentação bancária*. Para tanto, aduz que *no período compreendido entre 10 de março de 2004 a 20 de dezembro de 2004, tinha o seu domicílio, ininterrupto, na cidade de Lima, no Peru*.

Sobre o tema, a DRJ assim se manifestou:

Em sua defesa, o sujeito passivo argui, fl. 299, que as notificações (datadas de 13/08/2004 e 13/09/2004, não foram recebidas pelo Impugnante, porque se encontrava fora do país. Os envelopes dessas notificações foram devolvidas ao agente fiscal pelo Sr. Luiz Carlos Baptista, ocupante do imóvel situado à Av. Liberdade, 21, conjunto 403, que deixou de certificar a devolução do mesmo.

Conforme telas de fls. 03/04, o sujeito passivo designou, em 22/07/2005, o endereço AV DA LIBERDADE, 21, SALA 403 - 01503-000 – LIBERDADE – SÃO PAULO-SP, como domicílio tributário, o qual consta dos registros da Repartição Fazendária. Somente em 24/05/2005, na fase impugnatória, muito após a lavratura do auto de infração, informou seus endereços no exterior e o período de estadia neles.

Sobre domicílio tributário, em princípio, o contribuinte pode escolhê-lo, vale dizer, o local em que manterá as suas relações com o fisco. O art. 127, I do Código Tributário Nacional (CTN) prevê que, em se tratando de pessoa natural, se não escolheu seu domicílio tributário, será tido como tal o lugar de sua residência habitual. ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o lugar considerado como centro habitual de sua atividade; do que se infere, no caso aqui em exame, que o domicílio tributário do contribuinte à época da lavratura do auto de infração é o endereço Av. Nações Unidas, 2150, CEP 69.912-650 – Estação Experimental, Rio Branco - AC.

É através do domicílio tributário que o contribuinte se relaciona com a Administração Tributária, pelo recebimento de comunicações fiscais, de avisos e esclarecimentos, bem como os atos, propriamente, de intercâmbio procedimental intimações e notificações - que serão dirigidas àquele lugar escolhido, que consta dos cadastros das repartições tributárias, e onde o fisco espera encontrar a pessoa, para a satisfação dos mútuos interesses.

Pode ocorrer a hipótese de recusa por parte da autoridade administrativa do domicílio eleito pelo sujeito passivo, de que trata o § 2º do art. 127 do CTN e que precipuamente se refere a domicílio de difícil acesso.

É dever, portanto, do contribuinte manter a Repartição Fazendária atualizada sobre qualquer alteração de domicílio. O que não pode é a Administração Tributária ter seu trabalho de arrecadação, fiscalização e cobrança inviabilizado pela falta da devida informação de endereço.

Com efeito, os Avisos de Recebimento - AR, anexos aos autos demonstram que o requerente foi efetivamente cientificado por via postal nas datas constantes dos mesmos.

Assim, é fundamental a observância dos termos, atos e prazos para atender os pedidos de esclarecimentos do Fisco. Essa é a verdade que se extrai do presente litígio.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular, impondo-se a sua manutenção pelos seus próprios fundamentos.

Dos Depósitos Bancários e Do Sigilo Bancário

O lançamento com base em depósitos ou créditos bancários, que tem como fundamento legal o artigo 42 da Lei n.º 9.430 de 1996, consiste numa presunção de omissão de rendimentos contra o contribuinte titular da conta que não lograr comprovar a origem destes créditos.

A citada norma, que embasou o lançamento, assim dispõe acerca da presunção de omissão de rendimentos relativos aos valores depositados em conta cuja origem não seja comprovada:

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).

§ 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.

A partir da entrada em vigor desta lei, estabeleceu-se uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Atente-se que há uma distinção entre presumir a ocorrência do fato e presumir a natureza de determinado fato.

A existência do fato jurídico (depósito bancário) foi comprovada pela fiscalização através dos dados bancários do contribuinte. Portanto, não há presunção. O que a autoridade fiscal presume, com base em lei e em razão do contribuinte não se desincumbir de seu ônus, é a natureza de tal fato, ou seja, presumir que tal fato (o fato cuja ocorrência foi provada) seja gerador de rendimentos ou proventos de qualquer natureza.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo *juris tantum* (relativa), ou seja, cabe ao contribuinte a comprovação da origem dos ingressos ocorridos em contas correntes.

É a própria lei quem define como omissão de rendimentos esta lacuna probatória em face dos créditos em conta. Deste modo, ocorrendo os dois antecedentes da norma: créditos em conta e a não comprovação da origem quando o contribuinte tiver sido intimado a fazê-lo; o consequente é a presunção da omissão.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar a titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações, esclarecimentos, com vista à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é ônus do contribuinte.

Utilizando as palavras de José Luiz Bulhões Pedreira, "o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso." (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - JUSTEC-RJ-1979 - pág.806).

O texto acima reproduzido traduz com clareza os preceitos definidos pelo artigo 36 da Lei nº 9.784/99:

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 art. 37 desta Lei.

A comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não cabendo a "comprovação" feita de forma genérica.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

Frise-se que não se trata de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto de renda, que se traduz na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (artigo 43 do CTN), mas a desproporcionalidade entre o seu valor e o dos rendimentos declarados constitui indício de omissão de rendimentos e, estando o contribuinte obrigado a comprovar a origem dos recursos nele aplicados, ao deixar de fazê-lo, dá ensejo à transformação do indício em presunção.

Nesse contexto, pode-se afirmar que os depósitos bancários são utilizados como instrumento de determinação dos rendimentos presumidamente omitidos, não se constituindo, em si, objeto de tributação.

Registre-se pela sua importância que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 9.430/1996. A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 855649, com repercussão geral reconhecida (Tema 842), na sessão virtual encerrada em 30/04/2021.

Sem razão, portanto, o Contribuinte em relação às alegações de (i) erro na fundamentação do auto de infração e de (ii) quebra de sigilo bancário.

No que concerne à obtenção dos dados relativos à movimentação bancária, cabe esclarecer que o arr. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, autoriza a ação fiscal, conforme se depreende de sua leitura:

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.

Constata-se que o texto legal enumera apenas dois requisitos para permitir ao Fisco o exame de documentação bancária: a existência de um processo administrativo instaurado e a manifestação da autoridade competente, considerando-os indispensáveis.

Deste modo, na Lei Complementar nº 105/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, está expressa a autorização para o exame fiscal das operações bancárias, sem prévia autorização judicial.

Cumpra esclarecer, ainda, que o sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. O simples repasse de informações das instituições financeiras à autoridade tributária não configura a quebra do sigilo bancário, mas apenas a transferência de responsabilidade, visto que seu acesso é restrito ao exercício de suas funções, devendo tanto o agente fiscal quanto os funcionários dos estabelecimentos bancários guardarem sigilo destas informações (art. 198 do CTN), assim como de qualquer outra obtida em função de suas atividades.

Para ilustrar, transcrevem-se as seguintes ementas do então Conselho de Contribuintes, proferidos já sob a égide dos dispositivos legais vigentes nos períodos investigados:

EXTRATO BANCÁRIO - DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL - A Lei Complementar 105, de 10/01/2001, definiu o âmbito de aplicação do conceito de sigilo com relação às informações bancárias, dispensando a administração tributária da autorização judicial para obtê-las quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso. 1º Conselho de Contribuintes/2ª Câmara/Acórdão 102-48.269 em 01.03.2007. Publicado no DOU em: 14.02.2008

OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS - A obtenção de informações junto à instituição financeira não constitui violação às garantias individuais asseguradas na Constituição Federal, quebra de sigilo nem ilicitude, porquanto se revestiu de procedimento fiscal legal. 1º Conselho de Contribuintes / 5ª Câmara / Acórdão 105-15.828 em 22.06.2006. Publicado no DOU em: 24.05.2007

SIGILO BANCÁRIO - O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a L.C. nº 105, de 2001, e o art. 197, II, do CTN o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas, se transfere à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham o acesso no restrito exercício de suas funções, que não poderão violar, salvo as ressalvas do parágrafo único do art. 198 e do art. 199, ambos do CTN, como prevê o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal, sob pena de incorrerem em infração administrativa e em crime. 1º Conselho de Contribuintes / 6ª Câmara / Acórdão 106-15.740 em 27.07.2006. Publicado no DOU em: 24.09.2007

Portanto, não se vislumbra qualquer irregularidade no procedimento fiscal que deu origem ao Auto de Infração ora examinado, pois o acesso da autoridade fiscal às operações bancárias dos contribuintes é absolutamente legal, independentemente de autorização judicial.

Da Inocorrência do Fato Gerador

Neste ponto, o Contribuinte defende em síntese que, na época dos fatos, prestou assessoria jurídica para quatro empresas, no sentido de recuperar créditos existentes contra clientes das mesmas. E que no recebimento desses créditos, usou sua própria conta-corrente, o que justificaria os créditos questionados pela fiscalização.

Sobre o tema, assim se manifestou a autoridade administrativa fiscal, após a conversão do julgamento do presente processo em diligência:

Conforme pudemos verificar da análise da documentação (borderôs), verificamos que grande parte dos depósitos na conta-corrente, coincidem com os valores de duplicatas recebidas, fato este que ensejou a presente diligência. Ocorre, no entanto, que, **apesar da constatação de que vários dos depósitos referem-se a duplicatas recebidas, não**

existe qualquer documentação comprobatória de que tais duplicatas se referem a vendas de produtos ou serviços, realizadas pelas empresas que teriam contratado os serviços do fiscalizado. Em outras palavras, falta demonstrar o elo entre as empresas e as duplicatas, sem o que não há como fechar a versão apresentada pelo contribuinte. Além do que, mesmo os contratos apresentados apresentam valor comprobatório relativo, uma vez que são documentos particulares, sem reconhecimento de firmas ou registro público. As planilhas, por sua vez, são documentos de sua própria lavra, não se prestando à finalidade comprobatória, se desacompanhadas de documentação adicional dos lançamentos nelas informados.

Em suma, concluímos que a documentação apresentada não altera a situação originária que ensejou a constituição do crédito tributário aqui analisado.

(destaque original)

Como se vê, o Contribuinte não logrou demonstrar / comprovar a efetiva origem dos depósitos identificados pela Fiscalização. Isto porque, conforme destacado pelo preposto fiscal diligente, *apesar da constatação de que vários dos depósitos referem-se a duplicatas recebidas, não existe qualquer documentação comprobatória de que tais duplicatas se referem a vendas de produtos ou serviços, realizadas pelas empresas que teriam contratado os serviços do fiscalizado.*

Registre-se pela sua importância que, devidamente cientificado dos termos da diligência fiscal em voga, o Contribuinte quedou-se silente.

Ora, como cediço, o contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº9.784/99

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 art. 37 desta Lei.

Neste espeque, não tendo o Contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar a origem dos depósitos bancários, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações de equiparação da pessoa física com pessoa jurídica e de majoração indevida da multa de ofício, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior