



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.001865/2002-91  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **2402-001.172 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de novembro de 2022  
**Assunto** IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.  
**Recorrente** ISAAC MICHAAN  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adote as providências solicitadas nos termos do voto que segue na resolução. Vencido o conselheiro Diogo Cristian Denny, que entendeu dispensável reportada diligência.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Mauro Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny, Ana Claudia Borges de Oliveira, Vinicius Mauro Trevisan, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

### **Relatório**

Em face do Recorrente foi lavrado auto de infração no valor de R\$ 7.305,952,08, com juros de R\$ 4.623.821,33, multa de R\$ 8.219.196,01, totalizando R\$ 20.148.969,42.

O Recorrente apresentou impugnação, fls. 923 a 958, onde mencionou inúmeras irregularidade no MPF e que não verificou as bases na cobrança do tributo. Foi enviado em 15/08/2001 novo termo de intimação requerendo documentos de 1996 a 1999. Entendeu que as séries de MPF realizados pela fiscalização não guardam consonância com a sua necessidade. Entendeu que há uma arbitrariedade da fiscalização e nulidade. Menciona que tendo sido previsto um prazo para conclusão do MPF 08190002002016981 até de 24/02/2009 a prorrogação deu-se através de registro eletrônico e que não foi fornecido o demonstrativo de emissão. Entendeu que tal ato gerou uma devassa das informações fornecidas pelas instituições financeiras.

Fl. 2 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

Preliminarmente, alegou a decadência no que diz respeito ao lançamento dos fatos geradores de 31/12/1996 e que, portanto, o crédito tributário está extinto, trazendo doutrina. Mencionou que o lançamento do IRPF é um tributo sujeito por homologação e que deve ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN., juntando acórdão do CARF.

Preliminarmente, alegou a nulidade do MPF e que não foi dada ciência do referido instrumento, citando o § 2º, do art. 13 da Portaria SRF 3000/99. Mencionou sobre a impossibilidade de violação do sigilo bancário, citando o art. 5º X e XII da CF. Trouxe jurisprudência e doutrina que embasam sua tese de impossibilidade da violação do sigilo bancário. Mencionou que o agente fiscalizador ao constituir o auto de infração não teria percebido a irretroatividade da LC 105/2001, uma vez que segundo o Recorrente “nos moldes do art. 5º, XXXVI da CF a lei não prejudicará o direito adquirido e o ato jurídico perfeito”. Citou ainda, o art. 144, § 2º, entendendo que deve haver a busca da verdade material. Alegou que não houve por parte da autoridade fazendária a busca suficiente da verdade material havendo falta de empenho. Alegou a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto. Alegou que houve venda de 300 mil ações da COPENE S/A no valor de R\$ 50.997,00, que a fiscalização desconsiderou a DIPJ, na configuração da inexistência de ganhos de renda variável.

Reproduzimos o que disse a defesa:

“30. Não bastassem todas as nulidades e equívocos mencionados até o momento e que, por si só, são suficientes para demonstrar a total insubsistência do auto de infração em tela, há que se considerar, ainda, que, as operações levantadas pela fiscalização não são suficientes para configurar a omissão de ganhos em renda variável.

Na verdade, os supostos “ganhos em renda variável” mencionados no “Demonstrativo do Resultado nas Vendas de Ações — Mercado à Vista”, decorrem, principalmente, do fato de a fiscalização (i) não ter computado os custos de aquisição de inúmeras ações negociadas pelo Impugnante no período de 1996 a 1999, (ii) não ter computado todos os prejuízos existentes no período, e (iii) não ter considerado que muitas dessas ações foram adquiridas há mais de 20 anos e, por esta razão, o ganho delas decorrente estaria desonerado da tributação pelo Imposto de Renda, conforme previsto no Decreto-Lei n.º 1.510/1976 e já confirmado pelo Conselho de Contribuintes.

31. Primeiramente, vale ressaltar que mesmo ações que constavam da DIRPF/99 apresentada pelo Impugnante não tiveram seus custos de aquisição contabilizados pelo fiscal, quando do confronto entre as compras e vendas efetuadas pelo Impugnante no período questionado.

31.1. Nesse sentido, vale observar, por exemplo, que inobstante ter o Impugnante declarado a propriedade de 16 ações PN da empresa BORLEM S.A. em sua DIRPF/99 (doc. 41) pelo valor de R\$ 6.429,05, tal valor não foi considerado como custo de aquisição pelo fiscal, no momento da venda das ações (29/01/99 — fls. 01 do Anexo VI ao Termo de Verificação de 26/12/2002), demonstrando o manifesto desinteresse do fiscal para com a busca da verdade material dos fatos.

E tal atitude, diga-se, prejudica imensamente o Impugnante, uma vez que, se o valor constante da DIRPF/99 do contribuinte tivesse sido considerado pela fiscalização, restaria claro que, ao contrário do quanto por ela afirmado, não teria havido um ganho líquido de R\$ 5.385,28 com a venda dessas ações, mas sim um **prejuízo** de R\$ 1.043,77 (R\$ 5.385,28 — R\$ 429,05).

31.2. A mesma situação pode ser verificada, ainda, com as ações da empresa CIMENTO ITAÚ S.A.. Isto porque, como se nota da DIRPF/99, em 31/12/98 o Impugnante possuía 189.300 ações ON dessa empresa, no valor de R\$ 73.546,19.

Fl. 3 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

Ocorre que tal valor também deixou de ser considerado pela fiscalização quando da venda dessas ações pelo Impugnante, em 12/11/99 (fls. 10 do Anexo VI ao Termo de Verificação de 26/12/2002), resultando num suposto ganho líquido de R\$ 57.857,65, quando, na realidade foi apurado um **prejuízo** de R\$ 15.688,54 (R\$ 57.857,65 — R\$ 73.546,19).

31.3 Também em relação às 1.500.000 ações ON da empresa SABESP, constantes da DIRPF/99 do Impugnante, nota-se que o valor de aquisição (R\$ 274.928,82) não foi considerado quando de sua venda, em 11/05/1999 (fls. 9 do Anexo VI ao Termo de Verificação de 26/12/2002), o que resultou num suposto ganho líquido de R\$ 229.500,00, quando, na verdade, Impugnante teve um **prejuízo** de R\$ 45.428,82 R\$ 229.500,00 — R\$ 274.928,82).

Ora, D. Julgadores, como pode a fiscalização, diante de informações que lhe são amplamente acessíveis, simplesmente ignorá-las, como se não existissem???

31.4. Assim, não resta dúvida quanto à nulidade do auto de infração (ou, pelo menos, quanto à sua completa improcedência), posto que mais uma vez constatado o desrespeito ao princípio da busca da verdade material dos fatos!!!

32. Por outro lado, tem-se que, a fiscalização, em completa afronta a legislação vigente, partiu do princípio de que o custo de aquisição das ações que no constavam das DIRPFs do Impugnante nesse período seria igual a ZERO. Desse modo, subtraindo-se o valor das vendas das ações de um custo igual a zero, a fiscalização chegou a um suposto “ganho” que na verdade não ocorreu, ou, pelo menos, foi muito menor do que o efetivamente lançado.

No entanto, jamais poderia a fiscalização desconsiderar o custo de aquisição das ações, tributando algo que obviamente não configura rendimento e, desta forma, agindo com total afronta à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional.

32.1. Assim, tomando-se em conta, primeiramente, as operações realizadas com as ações ANTARCTICA PIAUI PNA, nota-se que foram vendidas pelo Impugnante em 22/12/1998 (fls. 12 40 Anexo V ao Termo de Verificação de 26/12/2002) 11.000 ações, pelo valor de R\$ 23.843,71.

Ocorre que, como se constata do extrato emitido pela BOVESPA (doc. 42), em 25/04/1995, foram compradas 11.000 ações, pelo preço de R\$ 9.130,00.

Dessa forma, tem-se que o custo de aquisição dessas ações jamais poderia ser igual a zero.

Ademais, como se sabe, de acordo com o art. 7º, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, os bens ou direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1995 devem ser atualizados até 1º de janeiro de 1996.

Assim, atualizando o referido valor para 1996, divide-se o mesmo pela UFIR da data de aquisição e multiplica-se o resultado pela UFIR de janeiro de 1996 (R\$ 9.130,00 / 0,7061 x 0,8287), totalizando um custo de aquisição de R\$ 10.715,24.

Considerando que foram vendidas em 22/12/1998 as mesmas 11.000 ações pelo valor de R\$ 23.843,71, nota-se que o ganho de capital com as referidas ações foi de R\$ 13.128,47 (R\$ 23.843,71 — R\$ 10.715,24) e não de R\$ 23.843,71, conforme pretendido pela fiscalização.

32.2. O mesmo ocorre com as ações BANDEPE PN, cujo custo de aquisição também não poderia ter sido computado como ZERO.

Fl. 4 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

Com efeito, nota-se da folha 11 do Anexo VI ao Termo de Verificação de 26/12/2002 que foram vendidas pelo Impugnante em 09/12/1999, 965.000 ações BANDEPE PN, pelo valor de R\$ 5.934,75.

Atualizando-se o custo de aquisição das referidas ações para 1996, deve-se dividi-lo pela BTNF do dia da aquisição e multiplica-lo pela UFIR de janeiro de 1996 (454.250,00 / 109,8931 x 0,8287), o que totalizará em R\$ 3.425,48 de custo de aquisição.

Considerando que foram vendidas em 09/12/1999 as 965.000 ações pelo valor de R\$ 5.934,75, nota-se que o ganho de capital com as referidas ações foi de R\$ 2.509,27 (R\$ 5.934,75 - R\$ 3.425,48) e não de R\$ 5.934,75, conforme pretendido pela fiscalização.

32.3. Tomando-se, também, em consideração as ações CELG PNB, nota-se do extrato emitido pela BOVESPA (doc. 44) que em 11/07/1995 foi comprado um lote de 500.000 ações pelo Impugnante, pelo valor de R\$ 15.005,00.

Atualizando-se tal valor para janeiro de 1996, chega-se a um custo de aquisição de R\$ 16.439,24 (15.005,00 / 0,7564 x 0,8287).

Em tendo sido vendidas 165.425 ações em 23/04/1999 (folha 5 do Anexo VI ao Termo de Verificação de 26/12/2002), pelo valor total de R\$ 1.819,67, tem-se que para que a fiscalização pudesse chegar a um resultado, tal valor deveria ter sido confrontado com o valor de aquisição. Desse modo, dividindo-se o valor de aquisição pelo número de ações adquiridas, tem-se que o custo de aquisição de cada ação saiu por R\$ 0,03287848 (R\$ 16.439,24 / 500.000)

Logo, se em 23/04/1999 foram vendidas 165.425 ações, tem-se que o seu custo de aquisição foi de R\$ 5.438,92 (0,03287848 x 165.425). Confrontando-se o custo de aquisição com o valor da venda, conclui-se que, embora tenha a fiscalização afirmado que teria havido ganho líquido na operação de R\$ 1.819,67, na verdade, houve um prejuízo.

33. Importante notar, D. Julgadores, que estes são apenas alguns exemplos das inúmeras falhas do referido demonstrativo que, omitindo o custo de aquisição das ações, concluiu ter havido anhos muito superiores àqueles efetivamente obtidos e desconsiderou as várias situações de prejuízo do Impugnante durante o período questionado.

Para que fique demonstrado o total descabimento dos valores lançados a título de ganho líquido no mercado de renda variável, permite-se o Impugnante juntar aos autos outros extratos emitidos pela própria BOVESPA, que comprovam o custo de aquisição de algumas outras ações, custo este desconsiderado pela fiscalização quando da elaboração de seu demonstrativo (vide docs. 45 a 61)."

Mencionou que grande parte das ações foram vendidas em 1996 a 1999 sendo de sua propriedade há mais de 20 anos.

Nesse sentido fundamentou o seu pleito de isenção no Decreto n.º 1.510/76, conforme art. 1º e 4º. Mencionou que esse Decreto-lei foi revogado pela Lei 7.713/88, onde se tem que ações que completaram 5 anos na posse no mesmo contribuinte até 31/12/1998 permanecem exoneradas de tributação. Juntou jurisprudência do CARF.

Informou que não conseguiu os comprovante junto a BOVESPA no prazo desta impugnação. Teceu comentário sobre a inexistência de omissão de rendimentos. Criticou o art. 42 da Lei 9.430 por instituir nova presunção legal para o direito tributário e que esta norma não teria o condão de realidade factual ao concluir que todos os valores creditados em conta bancária seriam suficientes para presumir rendimentos tributários. Juntou jurisprudência do CARF.

Fl. 5 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

Alegou que há justificativas de depósitos da conta do Banco Real para a conta do Banco Itaú conforme documentos de fls. 157 nos dias 01/07, 30/07, 16/08 e 06/10/99. Destacou que vários resgates de sua as aplicações em fundo de investimentos foram baixados para a conta corrente, demonstrando com um quadro nesse sentido.

Entendeu que a multa de 112,50% aplicada no auto de infração deve ser reduzida para 75%, conforme jurisprudência trazida.

Os autos subiram a DRJ de São Paulo II. Por muito bem fundamentado apresentamos a ementa do julgado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: PRELIMINAR. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade, quando todos os atos de ofício foram praticados, sempre, por um servidor competente, devidamente designado no Mandado de Procedimento Fiscal-MPF.

O MPF constitui um mero instrumento de controle administrativo, instituído com o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

DECADÊNCIA.

Afastadas as hipóteses de contagem segundo lançamento por homologação ou por declaração, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONSTITUCIONALIDADE. ATOS LEGAIS.

Não compete a autoridade administrativa o exame da constitucionalidade das leis, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

INFORMAÇÕES FINANCEIRAS. REQUISIÇÃO.

A requisição de informações sobre movimentação financeira efetuada junto às instituições financeiras, com observância das normas de regência e ao amparo da lei, não está sujeita A prévia autorização judicial.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

Retifica-se a planilha de evolução patrimonial para consignar como recursos, mês a mês, os valores de rendimentos comprovadamente pagos pela fonte pagadora. Na impossibilidade de se determinar a data de ingresso ou dispêndio dos recursos, considera-se, para fins de arbitramento, a hipótese mais benéfica para o contribuinte.

GANHOS LÍQUIDOS EM RENDA VARIÁVEL.

Fl. 6 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

Restando incomprovados os custos de aquisição das ações trazidos na impugnação, mantém-se o tratamento tributário adotado pela fiscalização na apuração dos ganhos líquidos em renda variável.

Com a revogação expressa do permissivo legal que outorgava a isenção, não estão mais alcançadas pela isenção os ganhos líquidos apurados nas alienações de ações realizadas posteriormente. A edição da Lei n.º 7.713/1988, ainda que relativas às alienações de ações que haviam completado cinco anos de posse até 31/12/1988.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

A comprovação da origem dos recursos, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, afasta a presunção de omissão de rendimentos imputada.

#### APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO. RETROATIVIDADE.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

#### MULTA AGRAVADA.

A falta de atendimento às intimações formuladas pelo Fisco, para apresentar esclarecimentos/documentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício.

#### PROVA COMPLEMENTAR.

Não configurada a impossibilidade de apresentação da prova documental na impugnação, por motivo de força maior, indefere -se o pleito de juntada posterior de prova.

Lançamento Procedente em Parte”

Inconformado com o acórdão apresentou Recurso Voluntário em que alegou a nulidade do MPF requerendo a nulidade do auto de infração com base no Decreto 70.235/72, art. 10 e 59. Às fls. 1265/1267 repete sua retórica sobre a nulidade do MPF, tecendo de novo a decadência referente ao ano-calendário de 1996 e nos meses de Jan. à Nov. de 1997. Trouxe jurisprudência do CARF sobre decadência. Dispôs novamente sobre a impossibilidade da violação do sigilo bancário do Recorrente feita administrativamente pela DRF de São Paulo. Juntou jurisprudência. Alega sobre a impossibilidade de quebra do sigilo bancário trazendo os mesmos argumentos, fundamentos fáticos e fundamentos jurídicos da impugnação dirigida à DRJ. Trouxe jurisprudência para embasar o seu direito. Com relação a irretroatividade da LC 105/2001 traz os mesmos argumentos da defesa de 1ª instância, destacando o art. 5º, XXXVI da CF. Trouxe jurisprudência do CARF. Menciona doutrina sobre juristas que falam sobre o tema.

Na busca da verdade material assim dispõe:

“- o procedimento fiscal teve início em 22/06/2001;

Fl. 7 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

- apenas em 15/08/2001 foi o Recorrente cientificado da fiscalização;
- de 16/08/2001 a 11/12/2001, o procedimento foi prorrogado 3 vezes Sem qualquer realização de trabalho fiscal;
- em 12/12/2001, o contribuinte recebe o **Termo de Início de Fiscalização** solicitando a reunião de uma infinidade de documentos;
- em 20/02/2002, emite-se solicitação de documentos adicionais;
- desta data até 02/12/2002, o contribuinte não foi capaz de reunir toda a documentação solicitada (dado o volume de documentos necessários para atender as várias solicitações);
- durante esse período a fiscalização logra êxito na obtenção de informações financeiras do contribuinte;
- em 02/12/2002, o contribuinte recebe uma listagem extensa de valores de lançamentos bancários e operações em mercado de renda variável e o ínfimo prazo de 10 dias para prestar esclarecimentos;
- apesar de ter solicitado prazo para a reunião dos documentos (que ora se apresenta), em 26/12/2002, a d. fiscalização preferiu lavrar o auto de infração em discussão.”

O Recorrente alegou que, no que diz respeito ao acréscimo patrimonial descoberto de R\$ 1.411.673,66, no anexo 1 do Termo de Verificação Fiscal de 26/12/2001 este foi devidamente explicado através de números.

Fez ainda as seguintes alegações sobre o passivo a descoberto:

- “• para o mês de dezembro, foi selecionado o saldo mantido em conta corrente no Banco Real, no valor de R\$ 350.000,00, o qual, conforme se verá adiante, não configura propriamente uma aplicação do ano de 1996, mas o saldo acumulado de diversos períodos anteriores;
- para o mês de dezembro, foi selecionado o saldo mantido em fundos de investimentos do HSBC Bamerindus Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários no valor de R\$ 90.796,40, o qual pode ser plenamente justificado por dividendos recebidos no período;
- para o mês de dezembro, foram selecionados valores em duplicidade do Fundo Mútuo de Investimento em ações CCF FORUM, eis que este fundo foi adquirido pelo HSBC Investment Bank no ano de 1996, de forma que os informes de rendimentos recebidos pela autoridade fiscalizadora a partir do **Banco CCF Brasil S.A. e do HSBC Investment Bank retratam exatamente o mesmo valor de aplicação**. Assim o valor, de R\$ 60.724,94 (extraído do informe do HSBC - Fundo CCF Forum - de fls. 168) está incluído no valor de R\$ 61.661,01 (extraído do informe do Banco CCF - Fundo CCF Forum - de fls. 169). A diferença entre os valores é justificada pela valorização das quotas do fundo de investimento em ações;
- a mesma situação de **valores em duplicidade ocorre com o Fundo Mútuo de Investimento em Ações CCF TOP**, eis que este fundo foi adquirido pelo HSBC Investment Bank no ano de 1996, de forma que os informes de rendimentos recebidos pela autoridade fiscalizadora a partir do **Banco CCF Brasil S.A. e do HSBC Investment Bank retratam exatamente o mesmo valor de aplicação**. Assim o valor de R\$ 176.556,86 (extraído do informe do HSBC - Fundo CCF TOP - de fls. 168) está incluído no valor de R\$ 268.024,94 extraído do informe do Banco CCF - Fundo CCF TOP - de fls. 169). A diferença entre os valores é justificada pela valorização das quotas do fundo de investimento em ações.

Fl. 8 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

Para comprovar a movimentação desses valores, os próprios extratos constantes dos autos deste processo administrativo, as fls. 244 a 256, dão cabo de toda a movimentação realizada de janeiro a dezembro de 1996, iniciando-se com saldo zero em 1996, primeira aplicação de R\$ 158.610,53 em janeiro, e toda a evolução ate chegar ao valor de R\$ 268.024,94;

• para o mês de dezembro, foi selecionado ainda o valor de R\$ 120.840,00 decorrente de investimento direto na Bolsa de Valores por meio do Banco CCF. Tal seleção demonstra novamente a irresponsabilidade na administração das informações bancárias do contribuinte, eis que esse salda corresponde a 3.000.000 de ações da Telebrás adquiridas pelo contribuinte em 02/12/1996 e 19/12/1996, como demonstra claramente o relatório da BOVESPA às. 176 (com indicação do Banco CCF como intermediador das operações). Ou seja, **tais compras foram selecionadas em duplicidade, pois já estão incluídas no valor de R\$ 121.646,29 correspondente às compras efetuadas na BOVESPA no mês de dezembro!!!**

36/2. Com isso, Srs. Conselheiros, devem ser excluídos os valores lançados em duplicidade no mês de dezembro, quais sejam, R\$ 60.724,94 (CCF FORUM), R\$ 176.556,86 (CCF TOP) e R\$ 120.840 00 (CCF Bolsa de Valores), diminuindo o saldo de aplicações a comprovar em dezembro de R\$ 1.245.646,53 (cf. fls. 1049) para R\$ 887.524,73.

37. Além disso, há que se considerar também que a fiscalização, no intuito de apurar existência de eventuais débitos do Recorrente a título de IRPF, decorrentes de suposta variação patrimonial a descoberto, no ano-calendário de 1996, simplesmente esquivou-se de analisar a situação financeira do Recorrente ao final do ano-calendário de 1995 e transportar os dados dessa análise para o ano-calendário de 1996.

Em outras palavras, o que se verifica do referido demonstrativo de acréscimo patrimonial a descoberto é que apesar de a fiscalização ter quebrado o sigilo bancário do Recorrente, simplesmente desconsiderou em sua análise de variação patrimonial os saldos bancários relativos ao ano de 1995;

37/1. Contudo, como amplamente explicitado acima, a função da fiscalização é levantar todos os elementos possíveis a fim de buscar a verdade material dos fatos. Diante disso, jamais poderia o IRF optar por IGNORAR valores que serviriam de base para a constatação de que realmente não houve qualquer falta de recolhimento de imposto por parte do contribuinte.

38. Com efeito, os saldos bancários relativos à 31/12/1995 são suficientes para respaldar grande parte da alegada variação patrimonial a descoberto, e, conforme adiantado na impugnação, ao Recorrente não foi dado prazo suficiente para que fosse reunida a documentação hábil a comprovar os valores apresentados pela fiscalização em 02/12/2002.

Por essa razão, solicita o Recorrente seja lhe dada permissão para, nos termos do artigo 16, §4º, alínea “a” do Decreto nº 70.235/1972 e para o bem do principio da busca da verdade material, prevalecente no processo administrativo, apresentar os documentos ora anexados enquanto docs. A-1, A-2 e A-3, que comprovam os saldos do contribuinte em 31/12/1995 de R\$ 255.000,00 em aplicações de renda fixa do Banco CCF, R\$ 279.072,00 em fundo de investimento financeiro e títulos de renda fixa do Banco Real, e R\$ 229,00 em fundo de investimento do Bradesco perfazendo um total de R\$ 534.301,00 de origens no ano de 1995.

38/1. Afora os saldos mantidos nas instituições financeiras em 31/12/1995, o contribuinte auferiu rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte durante o ano de 1995 que simplesmente foram ignorados pela fiscalização de tributos federais. Dessa forma, há um total de origens durante o ano de 1995 de R\$ 68.163,76 (cf. doc. A-4) que devem ser levados consideração na análise de origens e aplicações.

Fl. 9 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

Somadas todas as origens comprovadas do ano de 1995, devem ser consideradas na análise de variação patrimonial do Recorrente o valor de R\$ 602.464,76 prévio ao início do ano de 1996. Somente esse valor já é capaz de afastar as exigências remanescentes do imposto decorrentes de supostas aplicações não comprovadas (cf. fls. 1049) dos meses de janeiro (R\$ 20.541,26), fevereiro (R\$ 31.604,18), março (R\$ 30.973,00), abril (R\$ 404,18) e novembro (R\$ 33.238,24).

O saldo restante dessas origens (R\$ 485.613,90) ainda é suficiente para diminuir as aplicações do mês de dezembro, que, conforme aduzido acima no item 36/2 deve corresponder a R\$ 887.524,73. **Com isso, o valor de aplicações a serem comprovadas em dezembro resulta em apenas R\$ 401.910,83.**

38/2. Todavia, há um total de origens de rendimentos pagos por instituições financeiras durante o ano de 1996, no montante de **R\$ 137.242,17** que também foi desconsiderado pela fiscalização, decorrente da soma de R\$ 75.567,91 pagos pelo HSBC (doc. A-5), R\$ 3.693,00 pagos pelo Bradesco (doc. A-6) e R\$ 57.981,26 pagos pelo Banco Real (doc. A-7).

Ademais, o contribuinte recebeu rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte, em diversas datas do ano de 1996, que perfazem o total de **R\$ 70.653,25**. Essa quantia é resultado da soma dos valores demonstrados no “Anexo A” (docs. A-8 a A-36).

38/3. Também devem ser considerados os diversos rendimentos recebidos pelo Recorrente e cuja informação encontra-se disponível nos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal. Tal como adiantado na impugnação, a fiscalização nem sequer se deu ao trabalho de compulsar os valores enviados por diversas fontes pagadoras por meio de DIRD.

Conforme se verifica dos relatórios emitidos recentemente por solicitação do contribuinte em unidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal (docs. A-37 e A-38), há um total de rendimentos de **R\$ 320.449,99**, recebidos de 60 fontes pagadoras e que não pode ser desconsiderado na análise da variação patrimonial do contribuinte. Ressalte-se que não foram considerados os valores para os quais já foram apresentados comprovantes (Valeé, Fibam, Perdigão e Wist).

Equívoca-se, data vênia, a decisão recorrida ao pretender desconsiderar tais valores com fundamento simplesmente no suposto poder discricionário da autoridade administrativa (cf. artigo 806 do Decreto nº 3.000/1999). Isso porque, a autoridade pode até mesmo solicitar informações complementares do contribuinte, mas jamais ignorar os valores de rendimentos declarados por 60 fontes pagadoras!!!

Aliás, se os informes de rendimentos e as declarações de imposto de renda retido na fonte emitidos pelas fontes pagadoras não são merecedores de confiança, toda a autuação não tem fundamento nenhum, posto que se baseia em informações indiciárias que não foram confrontadas com documentos comprobatórios idôneos.

38/4. Somados todos os valores ora esclarecidos de rendimentos isentos ou sujeitos à tributação exclusiva recebidos durante o ano de 1996, tem-se o total de disponibilidades de R\$ 528.345,41 que são mais do que suficientes para fazer frente ao total remanescente em dezembro e R\$ 401.910,83 (cf. demonstrado no item 38/1 supra).

39. Dessa forma, Sra. Conselheiros, na remota hipótese de não ser declarada a decadência quanto às exigências de imposto de em razão de alegado acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário de 1996, o Recorrente apresenta origens claramente suficientes para justificar as aplicações efetuadas durante o ano em tela, devendo, por via de consequência, ser declarado insubsistente o auto de infração ora guerreado quanto a este item.”

Fl. 10 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

Alegou o Recorrente inexistência de omissão de ganhos líquidos em mercado de renda variável. Alegou que os elementos ora apresentados permite que seja composto o custo de aquisição de diversas ações adquiridas no ano-calendário de 1990 mediante da utilização dos índices de custo de aquisição. Também foram juntados com este recursos diversos documentos que comprovam subscrições efetuados no período que foram atualizadas até 1995. Foi alegado a inexistência de omissão de rendimentos, mencionando que não pode conceber que a norma introduzida pelo art. 42 da Lei 9430/96 tenha realmente partido de uma observação apurada da realidade dos fatos. Trouxe julgado da CSRF. Alegou que deve ser trazido o princípio da verdade material nestes autos e equívoca-se a autoridade julgadora da DRJ quando diz ser incompetente para analisar a constitucionalidade do art. 42, da Lei 9.430/96. Mencionou que o fiscal não fiscalizou todo o período mencionado com tais documentos checando somente o período de abril/1997 a maio de 1999.

No item 50 da defesa trouxe anexo uma planilha demonstrando a origem de recursos. Disse que a maioria dos recebimentos é decorrente de recebimentos e que neste ato junta planilha, doc. C-86, justificando o total de R\$ 100.938,47. Mencionou ainda que apresentou mais 3 planilha onde existem crédito tributários que devem ser exonerados, Juntou jurisprudência CARF neste sentido. Requereu a redução da multa aplicada de 112,50%.

Em sessão realizada em 07/11/2007, na Resolução 102-02.405 os membros da 2ª Câmara do Conselho de Contribuinte resolveram, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

Efetuadas as diligências os autos subiram ao CARF que emitiu a Resolução nº. 2402-000.600. No voto ficou mencionado para que fosse cumprida as seguintes diligências:

- “1. Solicitar da BOVESPA data e valor das operações em que Isaac Michaan, CPF nº 938.126.71891, comparece, nos anos de 1997 a 1999, como comprador e vendedor em operações na bolsa, bem assim informar as contas bancárias utilizadas nessas operações:
2. Intimar o Banco Bradesco para esclarecer a natureza dos lançamentos automáticos em razão de rendimentos oriundos de ações custodiadas (doc. C90 — o histórico é DOC-CRED AUT.);
3. Intimar o Banco Itaú para esclarecer se os lançamentos com histórico DOC se referem aos pagamentos de juros sobre capital próprio (doc. C89)
4. Intimar o Banco Real para esclarecer sobre a Listagem C86, que o contribuinte alega referir-se a dividendos da Grupo Real.
5. Solicitar ao autuado esclarecimentos quanto a conta bancária proveniente dos R\$ 3.803.742,74 (C87A — fl. 1338), e para apresentar elementos de prova das operações.
6. Intimar, ainda, o contribuinte acerca do relatório de diligência, com prazo para se manifestar.”

Após o Termo de Diligência o Recorrente se manifestou e mencionou que o valor de R\$ 3.803.742,74 teve como fundamento a transferência entre contas e sua própria titularidade junto a outras instituições financeiras, tratando-se, portanto, de transações financeiras de origem comprovada não tratando de rendimento novo passível de tributação. A fim de fazer tal comprovação anexou documento 01, mas até o momento não obteve resposta do banco.

Fl. 11 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

Diz que os elementos de prova estão acostados aos autos na planilha anexa a própria intimação (C87-A), em especial os extratos bancários que já constam nos autos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Vinicius Mauro Trevisan, Relator.

### 1. Preliminares

#### a. Do Mandado de Procedimento Fiscal

Dispõe a decisão da DRJ/SPOII:

“9. No caso vertente, a ação fiscal junto ao interessado foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização n.º 0813400 2001 01310 6, de 22/06/2001, à fl. 10 (vol. I), cuja ciência ao contribuinte foi dada em 20/08/2001 (AR de fl. 11 — verso), juntamente com o Termo de Intimação Fiscal datado de 15/08/2001 (fls. 11/12 – vol. I).

10. Examinando o referido MPF-F (fl. 10, vol. I), verifica-se que o Mandado foi emitido com a observância de todas as formalidades exigidas no art. 7º da Portaria SRF n.º 1.265/1999; quais sejam: - a numeração de identificação e controle, composta de dezesseis dígitos: 0813400 2001 01310 6; II — os dados identificadores do sujeito passivo: ISAAC MICHAAN, CPF 938.126.718-91, endereço à R. Sergipe, 575 — apt.º 61, Higienópolis, São Paulo/SP; III — a natureza do procedimento fiscal a ser executado: fiscalização; IV — o prazo para a realização do procedimento fiscal: até 20/10/2001; V — o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado: devidamente identificado; VI — o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior: devidamente identificado; VII — o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade emissora e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato: devidamente identificado; VIII — o código de acesso "Internet" que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF: 08431699.

11. A argumentação do interessado de que o procedimento de fiscalização em tela é manifestamente nulo, por que o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0813400 2001 01310 6, de 22/06/2001, limitou-se a mencionar que se tratava de fiscalização de IRPF relativo aos períodos de apuração de 1996 a 1999, sem informar sobre as verificações que seriam procedidas para a constatação das bases de cálculo do tributo em questão, em flagrante desrespeito ao art. 7º, § 1º, da Portaria SRF n.º 1.265/1999, com a redação dada pela Portaria SRF 1.614/2000, é absolutamente improcedente.”

“17. Diz o referido art. 4º da Portaria SRF 1.265/1999 que:

“Art. 4º. O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos a esta Portaria, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de novembro de 1997, **por ocasião do início do início do procedimento fiscal. (grifei)**

18. Se a ciência do MPF é dada por ocasião do início do procedimento fiscal, é porque o disposto no art. 4º da Portaria SRF 1.265/1999 é dirigido ao Mandado de Procedimento Fiscal originário, e não obrigatoriamente ao Mandado de Procedimento Fiscal-Complementar.

19. No caso concreto, o disposto no aludido art. 4º foi devidamente observado pela autoridade fiscal com a ciência dada ao contribuinte do MPF-Fiscalização n.º 0813400

Fl. 12 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

2001 01310 6, de 22/06/2001, que instaurou o procedimento fiscal relativo ao IRPF, com prazo de execução até 20/10/2001 (fl. 10), em 20/08/2001 (AR de fl. 11 -verso), juntamente com o Termo de Intimação Fiscal datado de 15/08/2001 (fls. 11/12)”

“22. Na vigência da Portaria SRF 1.265/1999, com as alterações das Portarias SRF n.º 1.614, de 30/11/2000, 407, de 17/04/2001, e 1.020, de 31/08/2001, foram expedidos os seguintes Mandados de Procedimento Fiscal Complementar:

- MPF-Complementar n.º 0813400 2001 01310 6-1, de 18/10/2001, prorrogando o prazo de validade para 17/11/2001 (fl. 04), **notificado ao contribuinte em 12/12/2001** (Termo de Início de Fiscalização de fls. 14/15 e AR de fl. 16);

- MPF-Complementar n.º 0813400 2001 01310 6 —2, de 14/11/2001, que prorrogou o prazo de validade até 14/12/2001 e substituiu o responsável pela supervisão (fl. 05), do qual o **contribuinte foi notificado em 20/11/2001** (AR de fls. 06);

- MPF-Complementar n.º 0813400 2001 01310 6-3, de 22/11/2001, que substituiu o responsável pela execução do Mandado (fl. 07), de cujo teor o **contribuinte foi notificado em 12/12/2001** (Termo de Início de Fiscalização de fls. 14/15 e AR de fl. 16);

- MPF-Complementar n.º 0813400 2001 01310 6-4, de 14/12/2001, que prorrogou o prazo de execução até 13/01/2002 (fl. 08), **cientificado ao contribuinte em 23/01/2002** (AR de fl. 18);

- MPF-Complementar n.º 0813400 2001 01310 6-5, de 27/12/2001, que prorrogou o prazo de validade até 26/01/2002 (fl. 09), **cientificado ao contribuinte em 23/01/2002** (AR de fl. 18(?), juntamente com o Termo de Continuação e Ciência de MPF Complementar, de 15/01/2002 (fl. 17).

23. Como se vê, todos os Mandados de Procedimento Fiscal Complementar emitidos na vigência das citadas Portarias, sejam informações relativas à prorrogação de prazo de validade do mandado, sejam alterações concernentes A. substituição do AFRF, foram regularmente comunicados ao contribuinte.”

A norma dirigida pelo auditor fiscal ao contribuinte está contida no artigo 2º e § único da portaria n.º 1.265 da RFB, uma vez que, após o ato de delegação, cabe ao auditor da Receita Federal do Brasil, a intimação para início da fiscalização, nos moldes do artigo 2º e parágrafo único da portaria n.º 1.265 da Receita Federal:

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).”

O sistema do direito positivo, como autopoietico que é, não reconhece simples eventos não previsto em suas normas jurídicas. O sistema do direito positivo só reconhece evento quando vertido em linguagem competente como fato jurídico, ou seja, no caso concreto, a data da formalização do início do MPF em face do contribuinte, cujo agente competente empossado para tal é o auditor fiscal.

Fl. 13 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

E é com a cientificação pelo auditor fiscal, que se inicia o MPF em face do contribuinte nos moldes do artigo 7º, I do Decreto 70.235 e artigo 67 da Lei 9.532/1997, que alterou o artigo 23 do Decreto 70.235.

Corroborando com a mesma linha de raciocínio, Leandro Paulsen e René Bergmann Ávila (Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003, p. 18) afirma que somente o ato escrito dá início ao procedimento fiscal, que inclusive, deve ser iniciado/praticado em face do contribuinte pelo auditor fiscal da Receita Federal:

“Ato escrito. Somente o ato escrito dá início à ação fiscal. É formalidade essencial sem a qual o procedimento fiscal não tem início. Contatos verbais não dão início à ação fiscal e devem ser evitados, em especial pelo fato de que as regras atuais exigem Mandado de Procedimento Fiscal, expedido pelo Delegado determinando ao Auditor Fiscal o procedimento. Por força do Decreto n.º 3.724/2001, sem a ordem contida no MPF o procedimento será destituído de requisito regulamentar e, por decorrência nulo, podendo contaminar todos os atos subsequentes. Praticado por servidor competente. O ato escrito deverá ser praticado por servidor competente, esclarecendo-se, no caso de competência por delegação, o ato administrativo que a tenha atribuído, e, no caso de competência legal, o dispositivo de lei que atribua ao servidor a competência. Segundo o disposto no art. 6º da Medida Provisória n.º 1.971/00, o Auditor-Fiscal do tesouro Nacional tem a competência para executar os procedimentos de fiscalização e, ao final, constituir o crédito tributário.”

Concluindo, Alberto Sodré Zile, menciona a competência exclusiva do Auditor da Receita Federal para executar o MPF:

“O MPF que determinar a execução de procedimento fiscal quer seja de fiscalização ou de diligência conterà, obrigatoriamente, numeração de identificação e controle, dados identificadores do sujeito passivo, nome e a matrícula do ARF responsável pela execução do mandado, bem como nome, número do telefone e endereço funcional do chefe deste Auditor, nome, matrícula e assinatura da autoridade outorgante e código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo identificar o MPF. A competência para constituir o crédito tributário, mediante lançamento, é do servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), conforme art. 6º, I, a, da Lei n.º 10.593/2002. Sendo o procedimento fiscal preparatório do lançamento, é de se concluir que o servidor competente a que alude o dispositivo legal é o AFRF. Vale observar que o art. 2º da Portaria SRF n.º 6.087/2005 determina aos AFRF a execução dos procedimentos fiscais.”

Os termos anteriormente a esta data, são decorrentes de uma relação Estado – Estado e não Estado – Contribuinte. Neste sentido vejamos as valiosas afirmações de Cristiano Carvalho (Teoria do Sistema Jurídico, Direito Economia e Tributação, Editora Quatier Latin, p.204):

“O direito é um sistema comunicacional no qual os sujeitos de direito trocam mensagens. Esses sujeitos são os pólos emissores e receptores da comunicação jurídica, e a relação entre eles é uma relação jurídica. Essa relação pode se dar em várias combinatórias: Estado com Estado, nas suas várias apresentações: União com Estado, Estado com Município, Autarquia com Autarquia, Órgão público com empresa pública, etc. Particular com particular ou Estado com particular, relação jurídica pertinente ao Direito Administrativo e ao Direito Tributário.”

E complementa:

Fl. 14 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

“O receptor da mensagem jurídica só poderá optar pelo cumprimento ou não do diretivo se tiver conhecimento dele; ou melhor, só poderá ser destinatário ou receptor do direito, se houver um emissor que envie a mensagem; só poderá ser qualificado como seguidor ou como violador da lei se tomar conhecimento dela.”

O procedimento fiscal tão somente tem início em relação ao contribuinte na data em que o mesmo é cientificado e intimado nos moldes do artigo 7º, I do Decreto 70.235:

“SEÇÃO III- Do Procedimento

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto n.º 3.724, de 2001)

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

Explica-nos Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopes (Processo Administrativo Fiscal Comentado de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009 e o Regimento Interno do CARF, Editora Dialética, 3ª Edição, São Paulo, 2010, p.139), que este procedimento é realizado pelo Auditor Fiscal:

“Inicia-se o procedimento fiscal com o primeiro ato de ofício praticado por servidor competente. A competente para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário é dos ocupantes do cargo de Auditor – Fiscal da Receita Federal do Brasil, relativamente aos tributos e contribuintes administrados pela Secretaria da Receita Federal. Dos poderes conferidos, conclui-se terem os auditores-fiscais liberdade na coleta de dados e informações relacionadas ao fato gerador para a aferição da efetiva subsunção dos eventos ocorridos no mundo fenomênico à hipótese posta em abstrato na norma que rege o tributo sob exame.”

O MPF é uma série de atos administrativos que visam apurar num procedimento fiscalizatório, eventuais créditos tributários não constituídos pelo contribuinte, seja em função de eventuais omissões, seja em função de interpretações da legislação tributária contrárias ao entendimento do Ente Estatal, que culmine em redução ou no não pagamento de tributos.

Não obstante, ainda que tivessem equívocos ou meros erros formais no MPF isto não é causa de nulidade do auto de infração constituído, esta matéria já está sumulado junto ao CARF da Súmula 171:

“Súmula CARF n.º 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Vejamos o que a jurisprudência do CARF diz a respeito:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. LANÇAMENTO DE TRIBUTO NÃO MENCIONADO NO MPF. COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. CONCLUSÕES. O agente fiscal está autorizado a lançar tributos não referidos expressamente no MPF. As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal dizem respeito ao controle

Fl. 15 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

interno das atividades da Receita Federal, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.”

(Proc. 11516.001449/2005-14. Nº Acórdão: 9101-004.676. Data da sessão: 16/01/2020)

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Eventuais irregularidades atinentes ao MPF, por si sós, não induzem à nulidade do processo administrativo fiscal, uma vez que tal instrumento serve como mero controle da atividade fiscal e não como um limitador da competência dos auditores, que possui contornos legais próprios.

(Proc. 35464.000821/2006-77. Nº. acórdão: 9202-008.028. Data da sessão: 23/07/2019)

## **b. Da Decadência**

Entendeu o autuado que houve a decadência. O caso é de aplicação do art. 173, I do CTN.

Na leitura do § 4º do artigo 150 do CTN realmente é previsto a contagem do prazo decadencial de 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador nos casos de lançamento por homologação em que há o pagamento antecipado do tributo, salvo de comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme última parte do parágrafo 4º.

Assim sendo, o prazo decadencial passa a ser contado pela regra contida no artigo 173, I, do CTN.

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

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

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

Não destoa deste entendimento a Súmula Vinculante do CARF nº. 72 que prevê:

“Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

Vejamos decisão do STJ no Resp nº. 973.733-SC (2007/0176994-0):

“EMENTA PROCESSUAL CPC. CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo tributário decadencial (lançamento seguinte àquele em de que quinquenal ofício) o para conta-se lançamento o do Fisco constituir primeiro poderia ter dia sido do o crédito exercício efetuado , nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ

Fl. 16 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da tributos sujeitos ao lançamento de do direito ofício, sujeitos efetua ao o lançamento pagamento por homologação antecipado ou em de nos que lançar casos o nos casos dos de tributos contribuinte não (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies rege-se a pelo quo do disposto prazo no quinquenal artigo 173, I, da do aludida CTN, regra decadencial sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Diniz de Santi, Marcos "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

(REsp n. 973.733/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009.)

Assim, comungo do pensamento da DRJ sobre a decadência relativamente ao ano-calendário de 1996. Uma parcela do auto de infração foi alcançada pela decadência em 01/01/2002 visto que o auto de infração somente foi lavrado em 26/12/2002.

## 2. Mérito

Das diligências realizadas pela DRF conforme conversão em diligência que decidiu o CARF no acórdão nº 2402000600

Nas fls. 2.733 a RFB mencionou que o valor de R\$ 3.803.742,74 seria proveniente de outra conta de mesma titularidade. No relatório da Receita Federal as fls. 2733, entendeu que não foi comprovado a origem do valor de R\$ 3.803.742,74.

Vejamos suas conclusões:

“Conclusão quanto à intimação para o fiscalizado: a despeito de o contribuinte argumentar que todos os créditos relacionados no Anexo C-87-A-fl 1338, no montante de R\$ 3.803.742,74, seriam provenientes de outra conta de mesma titularidade, pois foram descritas, no “HISTÓRICO”, como DOC-D, não documentou a suposta titularidade dessa conta bancária e assim como deixou de documentar essas operações, conforme solicitado na intimação. Diante o exposto, não consideramos como comprovado o montante de R\$ 3.803.742,74 (Anexo C-87-A-fl.1338).

Fl. 17 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

No entanto analisando a defesa as fls. 1303/1305 que conclui que a recorrente provou algumas transferências que não podem ser denominadas aqui como renda devendo ser excluídas da tributação.

Em relação ao Bradesco a DRF entendeu que o montante de R\$ 84.224,39 como comprovado, devendo ser tributado, conforme demonstrativo às fls. 2.734.

Vejamos:

“Conclusão quanto à intimação para o Banco Bradesco S/A. Em alguns documentos de lançamento exibidos pela instituição financeira é possível identificar o remetente e noutros, de forma mais detalhada, a especificação do lançamento (dividendos). Portanto, consideramos comprovados os lançamentos que atingiram o montante de R\$ 84.224,39 e os demais, pela ausência de identificação do remetente ou de prova documental, como não comprovados. O Bradesco mencionou quadro demonstrativo onde demonstra a impossibilidade de identificar o remetente.”

Com relação a manifestação junto ao Banco Santander este informou que os registros anteriores a 01/01/1998 foram destruídos, conforme fls. 2734, item 3.3. Entendeu pela tributação no valor de R\$ 100.938,47.

Assim se manifestou a DRF:

“Conclusão quanto à intimação para o Banco Santander (sucessor do Banco Real S/A) (período de 01/01/1997 e 31/12/1999). Em resposta à Intimação, o Banco Santander (sucessor do Banco Real S/A) informa que “...não logamos êxito na localização dos lançamentos anteriores a 01/01/2008. Os dados sofreram expurgo nas bases históricas, pois excedem o período previsto para prescrição adotada pelas instituições financeiras...” (negrito nosso). O contribuinte limitou-se a argumentar que os valores relacionados no “Doc C86” devam ser reconhecidos como pagamento de dividendos, e, portanto, excluídos da base de cálculo do lançamento; igualmente, não documentou os argumentos. Desta forma, os valores constantes do Doc C86, no montante de R\$ 100.938,47, consideramos como não comprovados.”

Com relação a intimação do Banco Unibanco, conforme planilha doc. C-89, fls. 2734 no valor de R\$ 11.964,68 a RFB considerou como comprovado uma vez que se refere a juros sobre capital próprio. Desta forma foi considerada como comprovantes os créditos.

Vejamos:

“Conclusão quanto à intimação para Banco Itaú/Unibanco S/A. Em resposta à Intimação, o Banco Itaú S/A confirmou que os valores constantes da planilha DOC (C89), no montante de R\$ 11.964,68, referem-se a juros sobre capital próprio, assim como, o contribuinte solicita a exoneração dos valores relacionados no DOC (C89), o qual consideramos como comprovados os créditos.”

Concluiu a DRF, em relação ao Santander, que os valores relacionados pelo contribuinte no documento C-86 do recurso voluntário devem ser reconhecidos como pagamento de dividendos e excluídos da base de cálculo de lançamento.

Na conclusão da intimação para o Banco Santander, referente o período 01/01/1999 a 31/12/1999, o recorrente informou não ter êxito em localizar os lançamentos anteriores a 01/01/1998.

Fl. 18 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

O Recorrente limitou-se a argumentar que os valores relacionados nos documentos C-86 devem ser reconhecidos para pagamento de dividendos porém não argumentou os lançamentos, sendo certo que o valor de R\$ 100.937,47 foi considerado como não comprovado, conforme item 3.3 (período de 01/01/1997 a 31/12/1999 às fls. 2.734).

Com relação a Bovespa, a RFB às fls. .2735, item 3.5 decidiu que as operações insertas nas planilhas trazidas pela Bovespa não podem ser acatadas pois não terem sido ratificadas pela Bovespa. Nestas condições entendo aplicável para o efeito de custo de aquisição do ativo, a atribuição de custo zero para estes ativos alienados conforme art. 16, § 4º da Lei 7.713/88, devendo ser realizada a tributação.

Vejamos:

“Conclusão quanto à intimação para BOVESPA. Os documentos coletados da BOVESPA revelam todas as operações e as movimentações realizadas pelo contribuinte no período de 1997 até 1999. Possível, portanto, identificar todas as operações de compra e venda de ativos nesse mercado e nesse período. Na manifestação, o contribuinte alega que, nos apurados ganhos líquidos em mercado de renda variável, a fiscalização desconsiderou o real custo de aquisição das diversas ações negociadas; assim como, deixou de computar prejuízos existentes no período. E para tanto, procurou demonstrar nas planilhas denominadas DOC.O3 e DOC.O4 a apuração dos ganhos/prejuízos no mercado de renda variável. Constatamos, contudo, que as apurações insertas nessas planilhas não podem ser acatadas por não serem ratificadas com as informações trazidas da BOVESPA. Nessas condições, entendemos aplicável, para efeitos de aferição do custo de aquisição dos ativos, a atribuição de custo zero para esses ativos alienados, nos termos do disposto no artigo 16, § 4º, da lei 7.713/1988 e, portanto, consideramos procedente as imputações feitas no lançamento de ofício. Concluso a diligência, proponho o retorno do processo à 4ª Câmara/2ª Turma ordinária/CARF, para conclusão do julgamento do recurso voluntário.

O contribuinte não fez prova contrária em relação aos argumentos mencionados neste termo de diligência (resolução n.º 10202405).

Devem ser provados os fatos controvertidos e relevantes no processo. Controvertidos são os fatos alegados por uma parte e contestados pela outra. Relevantes são os que influem no julgamento da lide. Incluem-se entre eles, por um lado, os fatos relacionados à constituição do direito da Fazenda ao crédito tributário e, por outro, à negação desse direito pela defesa transcorrer do processo.

A relevância pode ser tanto jurídica quanto lógica. Segundo Michele Taruffo, a relevância jurídica está relacionada à qualificação do fato por uma norma jurídica e aos efeitos previstos pelo Direito. Assim, entre as inúmeras descrições possíveis de um fato, seleciona-se aquela que permite que o fato seja juridicamente qualificado segundo a norma aplicável (fala-se em fatos jurídicos principais, constitutivos, materiais etc.). A relevância lógica, por sua vez, caracteriza aqueles fatos que não são juridicamente dos por norma alguma, mas seu conhecimento pode resultar em conclusões úteis para demonstrar a verdade ou falsidade de um fato juridicamente qualificado.<sup>1</sup>

### **Da quebra do sigilo fiscal**

---

<sup>1</sup> La Prueba. Madri-Barcelona: Marcial Pons, 2007, p. 19.

Fl. 19 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

No que diz respeito a impossibilidade de violação de sigilo bancário a matéria já esta pacificada no STF:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 601314, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

Nesse sentido já ficou pacificado pelo STF que há possibilidade de quebra de sigilo bancário pela fiscalização.

### **Do acréscimo patrimonial a descoberto**

No que diz respeito ao acréscimo patrimonial a descoberto, diz a Lei 7.713/88 que a sistemática de apuração do IRPF a partir de 01/01/1989 passou a ser em bases mensais, ou seja, na medida em que os rendimentos e os ganhos de capital fossem percebidos, conforme cita o seu art. 2º em que o IRPF será devido mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Essa sistemática foi mantida pela Lei 8.134/90 que introduziu o ajuste anual.

Fl. 20 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

A hipótese de incidência do acréscimo patrimonial está no art. 3º§ 1º da Lei 7.713/88 e sua forma de apuração mês a mês conforme art. 2º da Lei 8.134/90.

Às fls. 724/726 foi elaborado um demonstrativo de variação patrimonial a descoberto detectado nos meses de Jan/96 a Abr/96, Jul/96, Nov/96 e Dez/96, decorrente de saldos constantes em contas mantidas junto em instituições financeiras em 01/12/1996, não incluídos na DIRPF 1997/1996 e não justificados, bem como de negócios realizados em 1996 na Bovespa também não justificados, conforme termo de intimação de 02/12/2002 de fls. 32/33 e 35/38.

O contribuinte havia sido intimado a justificar a origem tanto dos saldos de aplicações financeiras em 31/12/96, quanto de Recursos aplicados na bolsa de valores em 1996 no montante de R\$ 351.700,84, representada por compras no valor de R\$ 514.998,75, deduzidos o valor de R\$ 163.297,91 de venda de ações.

No demonstrativo de fls. 724/726 foi realizado como origem de recursos declarados os valores relativos às alienações das ações declaradas nas DIRPF/1997-AC 1996 (fls. 98/103), com exceção da alienação de 300.00 ações PNA da COPENE AS, por R\$ 50.997,00. Também, não foram computados os valores dos rendimentos declarados como sujeitos à tributação exclusiva, segundo item A-3 do Termo de Verificação de fl. 720, por falta de apresentação de comprovantes, apesar das intimações para tal.

Nos moldes das fls. 173/219 e em atendimento ao Fisco as fls. 121/123 constata-se que no ano-calendário de 1996 não há registro de alienação das 300.000 ações PNA da COPENE SA por R\$ 50.997,00 conforme fls. 98/103. Não houve por parte da recorrente qualquer prova de venda das ações.

A fiscalização desconsiderou a alienação como fonte de recurso na análise da avaliação patrimonial nos moldes das fls. 724/726.

No entanto, o Fisco computou como ingresso de Receita as demais alienações de ações consignadas na DIRPF de fls. 98/103. São elas (112.247 ações ON da Celulose Irani SA, em 25/06/1996, por R\$ 29.258,30; 1.223.770 ações ON da CEMIG SA, em 02/08/1996, por R\$ 38.548,51; ações PN das Industrias Fabrini SA, por R\$ 34,65, em 27/05/1996; 52.077 ações PN das Industrias Fabrini SA, por R\$ 5.639,93, em 27/05/1996), apesar da decadência.

Como é sabido o acréscimo patrimonial deriva de uma presunção e deve ter prova em contrário para o seu esclarecimento a sua inexistência.

Conforme fls. 1232 dos autos foi acolhido o recebimento de dividendos no ano-calendário de 1996, como fonte de recursos da variação patrimonial conforme fls. 724/726 e 868/879.

Os rendimentos recebidos por Congregação Monte Sinai no montante de R\$ 7.779,74 consignados na DIRPF por ausência de informação foram distribuídas mês a mês de Janeiro a Dezembro, a razão de 1/12 total anual. A partir daí às fls. 1.233 a DRJ elaborou um novo cálculo para o ano-calendário de 1996, apesar da decadência.

Fl. 21 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

A DRJ recalculou o valor da variação patrimonial a descoberto conforme fls. 1048/1049. Então os novos valores de acréscimos patrimonial a descoberto são os constantes nas fls. 1.233.

### **Da omissão de ganhos em renda variável**

Pretende a recorrente que na apuração do ganho em renda variável relativamente as operações de venda realizadas no ano-calendário de 1999 quais sejam 16 ações PN da Borlem SA por R\$ 5.385,28 (29/01/1999), 189.300 ações ON da Cimento Itaú SA por R\$ 57.857,65 (12/11/1999) e 1.500.000 ações ON da Sabesp por R\$ 229.500,00 (11/05/1999).

Conforme item B-1 do termo de intimação de 02/12/2002 fls. 32/90 e item B-1 do termo de verificação fls. 720/721 não apresentou a origem dos títulos e papeis vendidos na Bovespa no período de 1997 a 1999, no montante de R\$ 11.263.776,11, não juntando documentos hábeis sequer fotocópia do original e nem informou os respectivos títulos e suas vendas na DIRPF 98/99 ano-calendário 97 e 98.

O contribuinte não comprovou através de documento hábeis e idôneos os valores em 31/12/98 das ações das empresas acima aludidas, declarados na DIRPF/99-AC 1998 fls. 114.

A busca pela verdade dos fatos deve ser exercida no processo dentro do sistema de garantias constitucionais que protegem as partes contra abusos. Por isso, o desenvolvimento da atividade probatória está amplamente regulamentado, submetendo os julgadores e os tribunais a um bom número de regras processuais. Assim, a perseguição da verdade, nos ordenamentos jurídicos atuais, desenvolve-se de acordo com regras processuais que condicionam a validade da decisão final do processo.

Para Paulo de Barros Carvalho,

“o sistema de direito positivo indica os momentos em que os podem ser constituídos mediante produção probatória, impõe prazos para a apresentação de defesas e de recursos (tempestividade), além de estabelecer o instante que as decisões se tornam imutáveis (coisa julgada). Com determinações desse jaez, fornece limites dentro dos quais a verdade será produzida, prescrevendo sejam tomadas como verídicas no átimo e formas legais, independentemente de sua relação como mundo das coisas.”<sup>2</sup>

Com efeito, é o próprio Carnelutti quem sustenta que “probar, em efecto, ya no significará demostrar la verdad de los hechos controvertidos, sino determinar o fijar formalmente los hechos mediante determinados procedimientos”.<sup>3</sup>

O procedimento probatório, em sentido amplo, compreende a totalidade formal do processo, abrangendo não só as formalidades, mas, especialmente, a delimitação de poderes, faculdades e deveres dos sujeitos processuais, a coordenação de sua atividade, ordenação de procedimento e organização do processo, com vistas a que sejam atingidas as suas finalidades primordiais.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Apud TOMÉ, Fabina Del Padre, A Prova no Direito Tributário. São Paulo. Noeses, 2005, p. 33

<sup>3</sup> La Prova Civile. Roma: Edizioni dell' Ateneo, 1947, p 55.

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro de. Do Formalismo do Processo Civil São Paulo: Saraiva, 1997, p. 7.

Fl. 22 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

A disciplina da atividade probatória abrange a definição dos momentos em que se permite a proposição e a produção da prova. Essas regras não estabelecem limites à prova, como ocorre com as proibições de prova, mas apenas visam disciplinar o processo e os modos como a prova deve ser regularmente levada a cabo.<sup>5</sup>

No que diz respeito a compra de diversas ações realizadas no período de 91 a 95 fls. 890/909 temos onze mil ações da Antártica Piauí, 126 PNA (25/04/95 fls. 890) 965 mil ações da Bandep 112 PN (09/01/91), 500 mil ações da SELG 102 PNB (11/07/95 fls. 891).

Não há entre as documentações trazidas pela recorrente que demonstre que as ações cujo o custo foi considerado zero pela fiscalização (fls. 733/762).

A fiscalização adotou o procedimento correto referente ao ganho líquido em renda variável nos moldes das fls. 729/762 onde não ficaram comprovadas perdas que pudessem realizar uma compensação.

Contribuinte ficou-se inerte na produção dessas provas não se valendo do art. 16 do decreto 70.235

A recorrente fundamentou seu pleito no art. 4, alínea d do decreto lei 1.510/76 argumentando que a maior parte das ações vendidas nos anos de 96 a 99 eram de sua propriedade há mais de 20 anos, estando sujeito a isenção.

O fato é que o referido dispositivo que estabelecia a isenção do IR nas alienações realizadas após decorrido o período de 5 anos da data da sua subscrição ou mesmo aquisição foi expressamente revogado pelo § 5º, do art. 3º da lei 7.713 c/c art. 58 do mesmo diploma legal esta assim mencionado.

“Art. 3º.(...)”

§ 5º. Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

Art. 58 Revogam-se o art. 50 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, os artigos 1º a 9º do Decreto-lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976,....., e demais disposições em contrário.”

Assim não comungo do mesmo pensamento da DRJ em seu julgamento as fls. 1236.

“Com a revogação expressa do permissivo legal que outorga a isenção, não estão mais alcançadas pela isenção os ganhos líquidos apurados nas alienações de ações realizadas posteriormente à edição da Lei nº 7.713/88, ainda que relativa às alienações de ações que haviam completado cinco anos de posse até 31/12/1988.

O art. 144 do CTN denota que o lançamento tributário reportar-se-á ao passado e haverá a Constituição do Crédito Tributário pela legislação então vigente ainda que posteriormente alterada ou revogada.

<sup>5</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. Sobre as Proibições de Prova no Processo Penal. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 85.

Fl. 23 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

Desta forma o lançamento deveria atacar fatos pretéritos e fazer incidir o art. 4º alínea d do Decreto-Lei n.º 1.510/76 e não o § 5º do art. 3º da Lei 7.713 cumulada com o art. 58 da mesma norma.

A respeito do direito adquirido invocado pelo contribuinte com fundamento no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal. Vale lembrar que o implemento da condição prevista no art. 4º, “d”, do Decreto-lei n.º 1.510/1976, em 31/12/1988, gera direito adquirido, aplicando-se a lei tributária vigente à época da ocorrência do fato gerador.

A Constituição da República de 1988, ao estabelecer os direitos fundamentais garantidos pelo Estado Democrático de Direito, nesta categoria inseriu o direito adquirido, impedindo a sua modificação por lei superveniente, nos termos do inciso XXXVI do artigo 5º.

Ao discorrer sobre a segurança jurídica, o professor Roque Antonio Carrazza<sup>6</sup> demonstra com clareza a impossibilidade de lei posterior suprimir direito adquirido, como se constata na transcrição adiante:

“Em remate, convém assinalarmos que o direito adquirido e o ato jurídico perfeito mais do que imunes ao efeito retroativo da lei nova, impedem que esta, de algum modo, os desconstitua. (...)”

Neste sentido, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito asseguram a ultratividade da lei velha, que continuará a disciplinar as situações que sob sua égide se consumaram, mesmo depois da entrada em vigor da lei nova. Tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica.”

O professor Humberto Ávila<sup>7</sup> ensina que “a segurança jurídica é associada, por exemplo, ao ideal de previsibilidade”. Para ele, “o cidadão deve poder prever as consequências que serão imputadas às ações praticadas”. Disso decorre a capacidade de se conhecer como as normas serão aplicadas, pois, do contrário, o elemento surpresa permeará a aplicação das leis, interferindo na esfera de cognição do contribuinte, do fisco e dos julgadores das lides de qualquer natureza, inclusive aquelas em matéria tributária.

No âmbito do direito tributário, com relação às isenções condicionadas, o instituto do direito adquirido está regulado no artigo 178 do CTN. Da redação desse dispositivo, verifica-se clara preocupação do ente legislador em preservar o direito adquirido às isenções fiscais condicionadas. Vejamos seus exatos termos:

“Artigo 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”

Portanto, nos termos do artigo 178 do CTN, uma vez cumprida a condição exigida na legislação tributária para fazer jus à isenção fiscal, o contribuinte passa a ter direito adquirido à isenção, independentemente da posterior revogação do dispositivo legal que a estabeleceu.

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 13. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 555.

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 167.

Fl. 24 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

Em consonância com o acima externado, sobre a interpretação do artigo 178 do CTN, é de relevo transcrever a seguinte lição do professor Aurélio Pitanga Seixas<sup>8</sup>, para quem:

“No plano normativo, como já visto, toda e qualquer norma jurídica pode ser revogada, em qualquer tempo, mesmo que contenha um prazo certo de vigência.

Não pode, nem existe qualquer dispositivo constitucional neste sentido, vedando a um legislador de uma determinada legislatura, revogar normas isencionais instituídas em legislações anteriores.

Portanto, a lei, a norma isencional, pode ser revogada, sempre e a qualquer tempo.

Como já foi examinado em capítulo anterior, se a pessoa isenta já cumpriu os requisitos e exigências fixados na norma isencional, passa a ter direito adquirido ao gozo do favor fiscal, cuja duração dependerá do tributo e do eventual prazo concedido pelo legislador.”

Nesse mesmo sentido também é a lição do professor José Souto Maior Borges<sup>9</sup>, quando analisa o tema relativo ao direito adquirido às isenções condicionadas. São suas as seguintes palavras:

“Ao contrário, nas isenções condicionais, a lei estabelece as condições e os requisitos para a sua concessão. Tais condições e requisitos ordinariamente exigem do titular da isenção, como pondera Carlos Maximiliano, esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros.

Se nessas circunstâncias fosse juridicamente possível a cessão de plano da fruição do benefício fiscal, restabelecido total ou parcialmente, o ônus da tributação, ninguém arriscaria a seu futuro financeiro; ninguém acudiria aos acenos do Estado, através da legislação de incentivos fiscais, particularmente em matéria de isenções. A qualquer tempo, poder-se-ia dar a ruptura do equilíbrio financeiro do investimento privado, com a superveniência da lei revogadora.”

No mesmo sentido defendido pela melhor doutrina, o Supremo Tribunal Federal unificou sua jurisprudência sobre o assunto, editando a Súmula n. 544, na qual se manifesta expressamente sobre o direito adquirido à isenção condicionada: isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Assim, conclui-se que o sistema constitucional tributário não permite que lei posterior defina o tratamento tributário dos fatos jurídicos ocorridos sob a égide da lei anterior, especialmente nos casos em que a lei anterior estabelecia isenção tributária condicionada ao cumprimento pelo contribuinte de condição onerosa; com efeito, a revogação de regra isentiva tributária não pode suprimir ou impedir o gozo de direito adquirido.

O Decreto-lei n. 1.510, de 27 de dezembro de 1976, em seu artigo 1º, disciplinava a tributação pelo imposto sobre a renda da pessoa física nos casos em que dita renda tivesse origem em ganho de capita auferido na alienação de participações societárias. São seus os seguintes termos:

<sup>8</sup> SEIXAS, Aurélio Pitanga. Teoria Geral das Isenções Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.p 164.

<sup>9</sup> BORGES, José Souto Maior Borges. Teoria Geral da Isenção Tributária. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 79-80.

Fl. 25 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

“Artigo 1º. O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula “H” da declaração de rendimentos.”

O mesmo Decreto-lei n. 1.510/1976 estabeleceu, em seu artigo 4º, alínea “d”, regra de isenção do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação de participação societária, desde que fossem atendidas determinadas condições:

“Artigo 4º. Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:

- a) nas negociações, realizadas em Bolsa de Valores, com ações de sociedades anônimas;
- b) nas doações feitas a ascendentes ou descendentes e nas transferências “mortis causa”; (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.579, de 1977)
- c) nas alienações em virtude de desapropriação por órgãos públicos;
- d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.”

Dos termos do artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei n. 1.510/1976, abstrai-se que, para fazer jus à isenção, a lei impunha o cumprimento de condição prévia por parte do contribuinte pessoa física, que consistia na manutenção, em seu patrimônio, da referida participação societária por um período mínimo de cinco anos.

Posteriormente, com a promulgação da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, foi revogada a alínea “d” do artigo 4º do Decreto-lei 1.510/1976. São os seguintes os termos do artigo 1º da citada Lei 7.713/1988:

“Artigo 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.

(...)

Artigo 57. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 1989.

Artigo 58. Revogam-se o art. 50 da Lei n. 4.862, de 29 de novembro de 1965, os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei n. 1.510, de 27 de dezembro de 1976, os arts. 65 e 66 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 1º a 4º do Decreto-Lei n. 1.641, de 7 de dezembro de 1978, os arts. 12 e 13 do Decreto-Lei n. 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15 e 100 da Lei n. 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-Lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986, o item IV e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-Lei n. 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-Lei n. 2.301, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 7º do Decreto-Lei n. 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário. “

Após a revogação da norma isentiva, emergiu situação de insegurança para aqueles que optaram por manter no patrimônio determinada participação societária, pelo prazo estabelecido no Decreto-Lei n. 1.510/1976, para com isto cumprir a condição legal e fazer jus à isenção do imposto sobre a renda que incidiria sobre o resultado positivo da operação de venda.

Como dito, sobre a interpretação das normas de desoneração fiscal, o CTN, em seu artigo 111, inciso II, estabelece expressamente orientação no sentido de que a interpretação

Fl. 26 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

da legislação sobre isenção deve ser feita de forma literal. Por outro lado, o artigo 110 do CTN restringe o conteúdo e o alcance da norma tributária, ao estabelecer:

“Artigo 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Nesse contexto, verifica-se que a isenção estabelecida pelo artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei n. 1.510/1976 exigia, como condição onerosa, que a alienação da participação societária somente ocorresse “após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação”.

Assim, considerando que a revogação do artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei n. 1.510/1976, ocorreu em 22 de dezembro de 1988, com a promulgação da Lei n. 7.713/1988, cuja vigência iniciou em 1º de janeiro de 1989, para que fique constituído o direito adquirido à isenção do imposto sobre a renda da pessoa física, é necessário o cumprimento da condição onerosa, ou seja, a aquisição da participação societária até cinco anos antes da vigência da lei revogadora do benefício.

A onerosidade da isenção prevista na alínea “d” do artigo 4º do Decreto-lei n. 1510/1976 residia na obrigatoriedade de não alienar a participação societária a menos de cinco anos adquirida ou subscrita, para com isso fazer jus à isenção do imposto sobre a renda que incidiria sobre o ganho de capital.

Ao estabelecer o prazo de cinco anos, a União incentivou o contribuinte a permanecer com a participação societária em seu patrimônio, não a alienando, para ao final do prazo condicional gozar do direito de isenção sobre eventual ganho de capital. No caso, a lei exigia do contribuinte uma obrigação de não fazer, com a garantia de “prêmio” futuro, que seria a economia financeira decorrente da isenção do imposto.

Como lecionam os professores Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha<sup>10</sup>, “o Superior Tribunal de Justiça mantém a função de interpretar a legislação infraconstitucional, corrigindo ilegalidades cometidas no julgamento de causas, em última ou única instância pelos Tribunais Regionais Federais e pelos Tribunais de Justiça”.

Apesar de a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça haver vacilado em determinado momento, sempre pareceu majoritária à corrente que reconhecia o direito adquirido do contribuinte à isenção fiscal conferida pelo artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei n. 1.510/1976, desde que atendida a condição, como indica o voto do ministro relator do Recurso Especial n. 723508<sup>11</sup>, quando afirma:

“Acertado portanto o entendimento firmado pela Corte de origem de estar a hipótese dos autos inserida no conceito de isenção onerosa, ou condicionada a ensejar a aplicação da regra contida no artigo 178 do CTN, uma vez que o Decreto-Lei concedeu a isenção do imposto de renda se o contribuinte cumprisse um determinado requisito, que era o de não transferir as suas ações pelo prazo de cinco anos contados da data de aquisição ou subscrição.”

<sup>10</sup> CUNHA, Leonardo José Carneiro e outro. Curso de direito processual civil. Salvador: Podium, 2006. v. 3, p. 211.

<sup>11</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 723.508, julgado em 15 de março de 2005.

Fl. 27 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 19515.001865/2002-91

E na esteira dos debates, em março de 2011, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça uniformizou a jurisprudência acerca do tema, quando do julgamento do Recurso Especial n. 1133032<sup>12</sup>, e decidiu, por maioria de votos, através do voto vencedor do Ministro Castro Meira, também por preservar o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos contados da aquisição:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO ONEROSA POR PRAZO INDETERMINADO. DECRETO-LEI 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO. REVOGAÇÃO. ART. 178 DO CTN.

1. Os recorrentes impugnam acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual entendeu não persistir a isenção conferida pelo art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei n. 1.510/76 ao acréscimo patrimonial decorrente da alienação de participação societária realizada após a entrada em vigor da Lei n. 7.713/88.

2. Não obstante as ponderáveis razões do voto apresentado pelo Sr. Ministro Relator, reconheço o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos, ainda que essa alienação tenha ocorrido na vigência da Lei n. 7.713/88, tendo em vista os reiterados pronunciamentos da Fazenda Nacional, pelo órgão máximo de sua instância administrativa, o Conselho Superior de Recursos Fiscais, nesse sentido.

3. Recurso especial provido.”

Apesar de o Recurso Especial n. 1133032 ter merecido julgamento perante a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, não obedeceu ao rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil - CPC, razão por que não vincula os julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por força do disposto no artigo 62-A do seu Regimento Interno<sup>13</sup>. Mas, também nesse órgão administrativo é majoritário o respeito ao direito adquirido, a exemplo do que se depreende do excerto de julgamento<sup>14</sup> realizado em 2006, quando o órgão ainda era batizado Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

“Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de n. 7.713, em decorrência do direito adquirido. Recurso especial negado.”

E ainda nos julgamentos mais recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>15</sup> do tribunal administrativo já citado manteve o entendimento que visa a garantir o direito adquirido à isenção prevista na alínea “d” do artigo 4º do Decreto-lei n. 1.510/1976:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003

<sup>12</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1133032, julgado em 14 de março de 2011.

<sup>13</sup> Artigo. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

<sup>14</sup> BRASIL, Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 10830.006235/2001-85, julgado em 14 de março de 2006.

<sup>15</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo administrativo n. 10920.003237/200456, julgado em 12 de abril de 2011.

Fl. 28 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

**IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO.** Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento do imposto sobre ganho de capital, na forma do art. 4º letra d, do Decreto-Lei 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei n. 7.713/88. **IRPF PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS DIREITO ADQUIRIDO DECRETO-LEI 1.510/76.** Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de n. 7.713, em decorrência do direito adquirido. Recurso especial negado.

Do exposto, tem-se que a jurisprudência do tribunal responsável por uniformizar a interpretação da lei federal e os precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais garantem a eficácia da isenção do imposto sobre a renda decorrente de alienação de participação societária por pessoa física, conforme previsto no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei 1.510/76, desde que a condição onerosa (manutenção da participação societária no patrimônio do contribuinte por mais de cinco anos) estivesse atendida quando do início da vigência da Lei n. 7.713/1988.”

### **Omissão de rendimento depósitos bancários não comprovados**

O contribuinte foi autuado, também, por omissão de rendimentos com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, por não ter apresentado qualquer justificativa e/ou documentação que comprovasse as origens dos valores depositados/creditados em suas contas correntes, de poupança ou de investimentos, apesar de regularmente intimado para esse fim, concernentes aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999 (Item C 1 do Termo de Verificação à fl. 721 e item 003 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 776/777).

Examinando a documentação apresentada pelo interessado na impugnação e o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1040/1045, resultaram justificados parte dos depósitos bancários relacionados pela fiscalização nos Anexos IV (fls. 53/57), V (fls. 58/59), X (fls. 64), XIII (fls. 71/73), XIV (fls. 74/79), XV (fls. 80/86) e XVI (fls. 87/89), por conta do recebimento de dividendos/juros sobre capital próprio (fls. 602, 910/911, 913/933, 935/942, 944/947, 949, 952/974, 976/1005, 1007/1008 e 1040/1042) e transferência de conta do Banco Real, ag. 0004, c/c 5200556-1 para conta do Banco Itaú, ag. 429, c/c 24691-1 (fls. 1012/1014). O cheque de R\$ 350,00 do Banco Real que o impugnante aduz ter depositado em conta do Banco Itau (doc. De fl. 1015) não foi aceito para fins de exclusão da tributação, uma vez que a alegada transferência não ficou comprovada de forma cabal e inequívoca.

Os créditos/depósitos que o impugnante logrou comprovar as origens dos recursos mediante apresentação da documentação acima referida, encontram-se relacionados nas planilhas I, II, III, IV, V, VI e VII (fls. 1051/1056). Tais valores foram excluídos da tributação, consoante planilhas VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII e XVIII (fls. 1057/1061), de modo que às fls. 1060/1062, encontram-se os novos valores dos créditos/depósitos bancários de origens não comprovadas, que podem ser assim resumidos.

A DRJ diante dos fatos argumentados pelo contribuinte recalculou Imposto devido para os anos-calendários de 97, 98 e 99 respectivamente o valor de R\$ 1.218.935,94, R\$ 1.689.805,38 e R\$ 2.609.519,86.

No entanto, não levou em conta o discriminativo da recorrente as fls. 1303/1305 que demonstram origem de recursos devendo ser excluído da base de cálculo tributária.

Fl. 29 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

### Da multa agravada

No tocante a multa agravada de 112,50% deve ser aplicado a Súmula do CARF n.º 133 aprovada pelo pleno em 03/09/2019 devendo ser reduzida para multa de ofício.

“Súmula CARF n.º 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.”

### Dos juros de mora

A recorrente entende que não há incidência de juros sobre a multa aplicada. Razões não merecem a recorrente.

A Lei n.º 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”

De outra banda, está estampado na Súmula CARF n.º 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

“Súmula CARF n.º 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

Ora, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo. Vale transcrever os dispositivos (sublinhei):

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Fl. 30 da Resolução n.º 2402-001.172 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.001865/2002-91

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retro transcrito art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento.

Este é, aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves (sublinhei):

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/M6, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.”

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal, em face do quanto exposto na presente Resolução, determine a intimação sobre a Resolução n.º. 2402-000.600, para que o Recorrente possa exercer seu direito constitucional ao contraditório e ampla defesa, apresentando desta forma sua defesa, uma vez que não tinha sido intimada nos moldes do item 6.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Mauro Trevisan