Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10707.001304/2007-75

Processo nº	10707.001304/2007-75
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2402-010.188 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de julho de 2021
Recorrente	MESSIAS DA SILVA MARTINS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra geral a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos. Além disso, esta é a ultima instância administrativa para derradeiro reconhecimento, e não sendo atendido, o contribuinte não hesitará em buscar a tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco enfrentar a mesma situação, com as provas apresentadas em juízo.

REPRODUÇÃO DOS ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO

Reproduzir os argumentos apresentados em sede de impugnação. Não enfrentar a decisão recorrida. Disposto no artigo 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constitui rendimentos tributáveis o acréscimo patrimonial incompatível com os declarados e percebidos pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, adoto o relatório do Acórdão nº 13-33.450, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ (fls. 1337-1358):

> Relatório
>
> Trata-se de lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF relativo ao ano-calendário de 2002, efetuado por meio do Auto de Infração lavrado em 26/10/2007 (fls. 995/1002), em face do contribuinte acima identificado, no montante de R$ 152.752,17, sendo R$ 62.557,20, de imposto; R$ 43.277,07 de juros de mora calculados até 28/09/2007, e R$ 46.917,90 de multa proporcional calculada sobre o principal.
>
> Constituiu a infração apurada no Acréscimo Patrimonial a Descoberto, cujo respectivo valor do rendimento tributável total omitido no ano-calendário de 2002 importou em R$ 227.480,73.
>
> No curso do procedimento fiscal iniciado através do Termo de Início de Fiscalização lavrado em 07/02/2007 (fls. 13/18) foram emitidas intimações pela Auditoria-fiscal e apresentados documentos pelo Contribuinte. Relativamente a todo o procedimento fiscal desenvolvido, foi lavrado o Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 971/983, no qual foram consignadas, em síntese, as seguintes informações:
>
> Após a emissão pela Fiscalização de várias intimações para apresentações de documentos e/ou esclarecimentos e a apresentação de respostas e documentos pelo Contribuinte, em 17/07/2007 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal de fls. 732/826, no qual constou o primeiro Demonstrativo de Variação Patrimonial relativo ao ano-calendário de 2002, sendo solicitada ao Contribuinte a apresentação de esclarecimentos e a comprovação da existência de disponibilidades que justificassem o Acréscimo Patrimonial a Descoberto então apurado.
>
> Foram apresentadas pelo Contribuinte justificativas e alegações relacionadas ao Demonstrativo de Variação Patrimonial e tendo a Fiscalização considerando-as parcialmente procedentes, foi emitido novo Demonstrativo de Variação Patrimonial, do qual o Sujeito Passivo foi cientificado por meio do Termo de Constatação/Devolução de Documentos e Reintimação Fiscal de 01/10/2007 (fls. 829/930), tendo, em 15/10/2007, apresentado novas justificativas e alegações, em relação às quais, o Auditor-Fiscal autuante, chegou às conclusões a seguir resumidas:
>
> As respostas e documentos apresentados pelo contribuinte não comprovaram a negociação e/ou utilização do título da Bolsa de Mercadorias do Ceará na integralização do capital social da Êxito Corretora de Mercadorias e Futuros Ltda. Assim, entendeu a Fiscalização que os investimentos são independentes, com custos distintos, sendo mantidos no Demonstrativo de Variação Patrimonial os dispêndios de R$ 5.500,00, relativos à Bolsa de Mercadorias do Ceará, e R$ 13.500,00, relativos à empresa Êxito Corretora de Mercadorias e Futuros Ltda.
>
> As somas das notas de corretagem, imputadas, de acordo com o resultado encontrado, como origens ou dispêndios no Demonstrativo de Variação Patrimonial, representam o efeito líquido mensal das operações realizadas na Bolsa de Valores.

Documento nato-digital

Por não ter sido apresentada qualquer comprovação da existência do valor de R$ 25.000,00 declarado como em poder do cônjuge do Contribuinte em 31/12/2001, na Declaração de Ajuste Anual retificadora entregue em 24/09/2007, e tendo em vista a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo em razão do início do procedimento fiscal, considerou-se que a declaração retificadora não produz qualquer efeito, permanecendo, assim, os valores constantes da declaração original.

Considerando que tanto a Declaração de Rendimentos retificadora quanto a original não registram o resgate de quotas do clube de Investimentos I de R$ 944,42 e apresentam como saldo de tal investimento o valor de R$ 9.899,94 em 31/12/01 e 31/12/02 e tendo em vista não constar entre a documentação apresentada a comprovação da movimentação financeira relativa ao resgate (deposito bancário, credito em conta-corrente etc), não se realizou o ajuste no Demonstrativo de Variação Patrimonial pretendido pelo Contribuinte.

Quanto aos valores que o Contribuinte indica que possui a receber de Ronaldo de Moraes Figueiredo, José Miguel dos Reis Correa e Gerson Correa pela venda de 75% de Bovino por R$ 52.500,00, considerando que a documentação encaminhada trata apenas do "seguro de vida bovino", não constando qualquer registro na Declaração de Rendimentos do contribuinte apresentada antes do início da ação fiscal e/ou documentos que comprovem a venda indicada e seu efetivo recebimento, a Fiscalização julgou como não comprovada a existência de tal operação.

Em razão da não apresentação de provas da alegação do Sujeito Passivo de que, em 31/12/2001, possuía US$ 25.000,00, que, durante o ano-calendário de 2002, foram negociados por R$ 79.475,00, e levando-se em conta que na Declaração de Rendimentos, apresentada antes do início da ação fiscal não há qualquer registro referente a tal importância ou sua negociação, não se efetuou qualquer ajuste relativo a esta alegada operação.

Foi considerada improcedente a alegação do Contribuinte de que o valor de R$ 1.465,00 relativo ao plano de saúde Golden Cross/Unafisco Sindical, lançado por esta fiscalização para o mês de dezembro (fls.758), deveria ser excluído dos dispêndios, sob o argumento de que o mesmo não consta como desconto na ficha financeira encaminhada pela Divisão de Gestão de Pessoas (fls. 780). Segundo a Fiscalização as informações prestadas pela Divisão de Gestão de Pessoas não são exaustivas, já que podem ocorrer pagamentos efetuados diretamente ao próprio plano. Os valores lançados na planilha tiveram como base as informações prestadas pelo próprio Contribuinte que apresentou declaração da Unafisco Sindical (fls. 99), cujo total corresponde ao deduzido na declaração de rendimentos.

Cientificado do Lançamento em 31/10/2007, o Autuado apresentou Impugnação em 30/11/2007 (fls. 1006/1037), na qual conteve as alegações e informações que a seguir são sintetizadas e divididas em tópicos distintos:

- Inicialmente o Contribuinte apresenta suas qualificações e em seguida faz um relato dos Atos e Termos lavrados pela Fiscalização no curso da Auditoria Fiscal e dos respectivos documentos e esclarecimentos apresentados em resposta.

Das Operações a Termo - Compra e Venda de Ações

- Em relação às "Operações a Termo", a Dívida e Ônus Reais no valor original de R$ 294.250,00, contraída em dezembro de 2001, declarada pelo regime de competência, acrescida de juros do financiador com vencimento em janeiro de 2002, resultou no valor a pagar de R$ 298.154.55. Porém, pelo regime de caixa, as operações do dia 26/12/2001 no valor original de R$ 182.750,00 (venda para o Financiador) foram liquidadas em 02/01/2002, portanto este valor representa divida contraída em 02/01/2002 e não considerada pela fiscalização, cuja rolagem foi, mais uma vez, financiada em 22/02/2002, totalizando, com a soma das operações do dia 16/01/2002, R$ 287.670,00. Para complementar a quitação da dívida de R$ 298.154.55 foram vendidas, à vista, 1.000.000 de ações BBDC4, no valor de R$ 12.500,00, totalizando R$ 300.170,00 e

Documento nato-digital

assim por diante, até dezembro 2002, com vencimento em janeiro de 2003, culminando com o valor de R$ 214.234,66, liquidado nas NC 37.254 e NC. 36.267 emitidas em 14 e 22/01/2003, respectivamente.

- Questiona como se pode configurar nova base de cálculo e/ou acréscimo patrimonial em 2002 com base nestas operações se a totalidade dessas rolagens j á integrava o patrimônio do Impugnante no ano de 2001, não se tratando, portanto, de nenhum rendimento novo.

- Não se pode aceitar de forma pacifica as conclusões dos fiscais autuantes de que o Demonstrativo de Variação Patrimonial é um fluxo financeiro mensal onde os recursos/origens são comparados com os dispêndios/aplicações com a finalidade de apurar omissão de rendimentos e que as somas das notas de corretagem imputadas como origens ou dispêndios representam o efeito líquido mensal das operações realizadas na Bolsa de Valores. Esqueceram, entretanto, que nesta movimentação foram considerados os recursos próprios do Impugnante bem como os recursos de terceiros (financiador das Operações a Termo). Procedendo desta forma, provaram que não entenderam nada sobre operação a termo, pois se existiu dívida a ser paga no mês de janeiro/2002 foi devido à captação realizada no mês anterior ou seja em dezembro/2001. São apresentados quadros demonstrativos relacionando os valores das operações contidas nas notas de corretagem.

- A rolagem das operações a termo não consideradas pelos fiscais autuantes causa surpresa. Ressalte-se que não foi negada a existência do financiamento das referidas operações a termo. Diferentemente das conclusões do Auditor, as operações a termo impactaram no resultado, pois que, para quitá-las, as ações adquiridas com o financiamento têm obrigatoriamente que ser vendidas.

- Se fosse inserido no Demonstrativo de Variação Patrimonial o valor constante da DIRPF72002, que apontou em Dívidas e Ônus Reais o valor de R$ 298.154,55, não seria apurado o suposto acréscimo de R$ 227.480,73. Se fosse excluído das Notas de Corretagem de Compras e Vendas as ações adquiridas com recursos de terceiros, assim como as respectivas vendas desses ativos mensalmente, ter-se-ia retratado a realidade. Mas não foi o que aconteceu. Injustamente foi imputada toda a movimentação do ano de 2002 como sendo unicamente suportada com recursos do Impugnante.

Da Nulidade do Auto de Infração em razão da Arbitrariedade e do Excesso de Exação

- O Auto de Infração foi lavrado com clara e evidente arbitrariedade e excesso de exação, portanto em dissonância com os princípios constitucionais e legais vigentes.

- Todas as respostas aos termos lavrados contra o Impugnante estão consubstanciadas na verdade absoluta, cabendo à administração, portanto, infirmar as respostas, pois o contrário fere os direitos do administrado conforme preceituado no art. 3 o da Lei 9.874/99.

- Apesar de terem sido apresentados os originais dos extratos bancários, bem como todos os demais documentos solicitados, os Auditores-Fiscais intimaram, através de circularizações, os beneficiários dos pagamentos efetuados pelo Impugnante e por sua Esposa, para confirmação de tudo que lhes foi apresentado, porém, nem sempre as intimações foram acompanhadas de MPF-Ex., assumindo os Auditores um estranho comportamento contra as normas legais amparadas no art. 37 da Constituição Federal e, ainda, pela Portaria SRF n° 1.265, de 22 de novembro de 1999 e suas alterações.

- Se, de fato, os Auditores-Fiscais intimaram os beneficiários em face de pagamentos efetuados pelo Impugnante e sua Esposa, isto foi, de toda a sorte, absolutamente desprovido de qualquer critério objetivo de razoabilidade, ferindo o princípio constitucional da impessoalidade, pois significou uma perseguição pessoal, em detrimento de meios e recursos públicos. Questiona o Impugnante, como se justificam as circularizações se todos os documentos solicitados foram apresentados sempre nos prazos estabelecidos.

Documento nato-digital

- Depreende-se que não foram examinadas pelos Auditores, as provas materiais exaustivamente apresentadas e demonstradas através de planilhas elaboradas para colaborar com a fiscalização, bem como não foi realizada a adequada análise da DIRPF/2003.

- Com certeza não existiu uma revisão cuidadosa por parte da administração fazendária para lavratura deste auto de infração, cujo principal fato gerador foi a soma das Notas de Corretagens referentes à compra e venda de ações a Vista, a Termo e Opções. Com essa atitude a Fiscalização pacificou seu entendimento, de forma absurda e contra os princípios legais, inventando um novo fato gerador de IR, o somatório de notas de corretagens, não amparado pelo art. 43 do CTN, que define fato gerador do IR como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Transcreve ementa do Acórdão 103-20.136 proferido pela 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes em 09/11/1999.

- Em momento algum a planilha elaborada pelo Contribuinte, na qual são sintetizadas todas as operações de Renda Variável (mercado, a vista, a termo e opções), foi auditada e/ou infirmada pelos Auditores-Fiscais.

- Todo Lançamento de Ofício deve se pautar pelo que preceitua a seção IV do RIR/99, o que parece não ser de conhecimento do fiscal autuante, principalmente o contido no § I o do art. 845, pois, durante fiscalização, com mais de 8 meses, não foram acatadas as justificativas apresentadas em resposta aos termos lavrados.

- Mesmo na presunção legal é necessário que o fisco esgote o campo probatório, vez que a atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

- O auto de infração, ato administrativo por excelência e vinculado em espécie, há de se pautar sempre pelos princípios da legalidade e segurança jurídica, visto que contém em si um lançamento tributário. Portanto, deve ter motivação e fundamentação expressa, determinando com precisão os valores alcançados.

Da Análise das Declarações Retificadoras

- A afirmativa da Fiscalização de que as declarações retificadoras foram desconsideradas e não produzem quaisquer efeitos por terem sido entregues após o início do procedimento fiscal, quando estaria excluída a espontaneidade do Sujeito Passivo, fere acintosamente o estabelecido no art. 18 da Medida Provisória n° 2132-41/2001, bem como o reeditado no art. 18 da Medida Provisória n° 2.189-49/2001 e, ainda, o contido no art. 54 da IN/SRF 15/2001, que dispõe que a retificação de declarações de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

- Não cabe ao Auditor-Fiscal desqualificar a Declaração Retificadora do ano anterior sem sequer questionar as devidas alterações com documentação acostada e muito menos interpretar a legislação fiscal/tributária. Se assim o fizesse, em caso de dúvida a interpretação seria a mais benéfica em favor do impugnante, conforme preceitua o art. 112 do CTN. São colacionadas ementas de Acórdãos da1ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza e da 4º Câmara do I o Conselho de Contribuintes.

- O termo de início de ação fiscal não alcança o Exercício de 2002 Ano-calendário 2001 e nem é fator impeditivo para a apresentação das Declarações Retificadoras do Contribuinte e seu cônjuge de qualquer exercício com base nos erros de fato nelas contidos, tais como: manutenção em espécie de US$ 25.000,00 em 31/12/2001, vendido por R$ 79.475,00 no mercado paralelo durante o ano-base 2002; aquisição de bovino Késia da Boi Gordo em setembro de 2001 por R$ 70.000,00, vendido 75% por R$ 52.500,00; veículo Tempra placa LBH - 8352 ano 1996, adquirido em 26/04/2001 da Previbank; venda pela Esposa por R$ 10.000,00, em abril de 2001 de 1/8 do imóvel

Documento nato-digital

situado em Bonsucesso adquirido por doação de seu pai; venda em agosto de 2001, também pela esposa, por R$ 23.000,00, de veículo Peugeot.

Da Decadência

- Em 31/10/2007, o Impugnante teve ciência da Autuação, que discrimina fatos geradores ocorridos em datas de 31/01/2002 a 30/09/2002, quando j á transcorridos mais de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores. O Lançamento feriu o contido em mandamentos legais, tais como: art. 37 c/c art 38 § único do RIR/99; art. 2º da Lei 7713/88; art. 2º, da Lei 8134/90; § 4º, do art. 42 da Lei 9.430/96, matriz legal do § 3º, do Art. 849 do RIR/99; e o Art. 150, § 4°, do CTN.

- O 1° Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 102-45906, proferido pela Segunda Câmara, por maioria de votos, acolheu a decadência do lançamento com base na omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto apurada mensalmente na forma preceituada nos artigos 1º a 3º e parágrafos e 8º da Lei n° 7.713/1988 e artigos 1º a 4º da Lei n° 8.134/1990. São transcritos prelecionamentos doutrinários a respeito da decadência.

Da Participação Societária na Empresa Êxito Corretora de Mercadorias e Futuros Ltda

- O único desembolso foi o adiantamento de R$ 5.000,00 para a aquisição do título da Bolsa de Mercadorias do Ceará de n° 5, que pertencia a Albratross Corretora de Câmbio, com o qual foram integralizadas as cotas subscritas. Tudo devidamente esclarecido em 26/03/2007 (fls. 58/567), 18/07/2007 (fls. 608/666), 26/09/2007 (fls. 827/828) e finalmente em 15/10/2007 (fls. 931/947).

- A subscrição de 50% do Capital Social, no valor de R$ 13.500,00, foi integralizada com a efetiva transferência do Título Patrimonial - TP n° 05 de emissão da Bolsa de Mercadorias do Ceará, tendo sido a diferença de R$ 8.500,00 lançada como rendimentos isentos.

- Em julho de 2002 o TP foi transferido para a Êxito Corretora pelo valor patrimonial de R$ 16.490,11, que, considerando o custo de R$ 5.000,00, gerou um ganho de capital na alienação de bens de pequeno valor de R$11.490.11. Ainda foi reembolsado pela Êxito Corretora o valor de R$ 550,00 utilizado para pagamento de emolumentos de transferência do Título Patrimonial da Albatross Corretora para a Êxito Corretora, que adicionados ao ganho de capital resultaria em um total de origens de recursos não considerados no valor de R$ 12.040,11 (R$ 11.490,11 + R$550,00).

- A aquisição do Título Patrimonial da Bolsa de Mercadoria do Ceará teve como única finalidade a constituição da empresa Êxito Corretora, não podendo ser desassociada como operação independente como quis induzir o Auditor-Fiscal. Logo, não cabe a ilação dos fiscais autuantes quando afirmam que surgiu um novo valor para a alegada negociação, de R$ 17.040,11 (R$ 16.490,11 + R$ 550,00). Em momento algum houve interesse da Fiscalização em buscar a verdade material relacionada aos argumentos verdadeiros apresentados pelo Contribuinte. Bastaria a realização de mais uma das muitas diligências/circularizações, desta vez, na Bolsa de Mercadorias do Ceará.

Dos Recursos/Origens

- Não foram incluídos no Demonstrativo de Variação Patrimonial os seguintes valores:

- em recursos do cônjuge, o saldo inicial de R$ 25.000,00, originado com a venda de 1/8 do prédio situado na Av. dos Democráticos e a Venda do veículo Peugeot em 2001, passando o valor da origens/disponibilidades de R$ 9.932,11 para R$ 34.932,11;

- o valor total de R$ 23.050,00 depositado efetivamente em espécie nos meses de fevereiro, abril e maio de 2002 na Previbank Corretora, referente à parte do valor de R$

Documento nato-digital

25.000,00 constante da DIRPF/2002, conforme faz prova cópias de todos os depósitos apresentados pela Previbank em 17/10/2007, não mencionado no Termo de Verificação Fiscal;

- o valor financiado da obrigação contraída com a "Operação a Termo" de dezembro de 2001, no valor bruto de R$294.250,00, e o valor financiado da obrigação contraída com o termo de dezembro de 2002, no valor bruto de R$ 210.520,00. Logo o Impugnante encerrou o ano calendário de 2002 com dívidas e ônus reais no valor de R$214.234,66, que deve ser reduzido do suposto acréscimo patrimonial a descoberto;

- a redução de R$ 74.688,19 do estoque final de ações constante da DIRPF/2002. O estoque final constante de DIRPF/2002 em 31/12/2001 foi de R$ 465.654,45 e, em 31/12/2002, o valor do estoque final apurado foi de R$ 390.966,26, portanto, não houve acréscimo nas aquisições de ações e sim redução no valor do estoque inicial, que no mínimo deve ser tratado como origem/recuperação do custo;

- os resultados mensais no total de R$ 13.800,05 em operações *day-trade* obtidos na compra e venda de ações (renda variável), declarados no Demonstrativo de Renda Variável da DIRPF/2003. Esqueceram-se os Fiscais autuantes, quando afirmaram que *"...não procede a alegação de que não foram considerados os resultados mensais em operações "day-trade" já que quando apuramos os valores de compra e de venda das ações esses resultados ficam automaticamente embutidos pelas diferenças entre as operações'"*, que tais valores já foram tributados e constam indevidamente da variação patrimonial a descoberto. Diante deste absurdo, estaríamos diante de uma bitributação;

- o saldo a receber no valor de R$ 33.750,00, declarado em 31/12/2001, referente à venda, por R$ 52.500,00, de 7 5% do Bovino (Késia da Boi Gordo), para Ronaldo de Moraes Figueiredo, José Miguel dos Reis Correia e Gerson Correia, efetivamente recebido durante o ano de 2002 em parcelas mensais de R$ 1.250,00 cada, conforme faz prova a proposta de seguro de 28/09/2001 e apólice de 23/10/2001;

- o valor total de R$ 73.850,00 depositado efetivamente em espécie no período de julho, setembro e outubro de 2002 na Previbank Corretora, referente a parte do valor de R$ 79.475,00 correspondente à venda de US$ 25.000,00 constantes da DIRPF/2002, conforme tabela apresentada em 15/10/2007. Os depósitos podem ser comprovados através do quadro demonstrativo apresentado pela Corretora em 11/09/2007, em atendimento ao Termo de Intimação recebido em 31/08/2007.

Conclusão

Após a apresentação de um resumo de seus argumentos e da relação de documentos anexados e/ou referenciados em sua impugnação, o Sujeito Passivo requer a anulação do Auto de Infração e o cancelamento do débito tributário que lhe foi imposto.

É o relatório.

(*destaques originais*)

Em julgamento pela DRJ/RJ2, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. FATO GERADOR COMPLEXO.

A ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda devido no Ajuste Anual deve tomar como data para o seu aperfeiçoamento o último dia do ano, não sendo válido o raciocínio de que a contagem do prazo decadencial deve ser feita de forma parcelada, em relação a cada mês, à medida que as receitas vão sendo apuradas.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Documento nato-digital

> Sujeita-se à tributação do Imposto de Renda a quantia correspondente a acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos auferidos pelo contribuinte.
>
> INTIMAÇÕES A TERCEIROS.
>
> Consiste em uma das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, a realização de intimações a terceiros, destinadas a coletar informações ou outros elementos que sirvam de base para a apuração do fato gerador do tributo.
>
> INFORMAÇÕES DOS RELATÓRIOS FISCAIS. DADOS OBTIDOS EM OUTROS PROCEDIMENTOS FISCAIS.
>
> Devem constar nos relatórios fiscais que integram o Lançamento Fiscal somente as informações que necessariamente sirvam de fundamento material para as infrações apuradas.
>
> RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.
>
> É inadmissível, após o início do procedimento fiscal, a retificação da Declaração de Ajuste Anual visando a alterar dados que interfiram direta ou indiretamente no valor do crédito tributário a ser apurado.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Intimado em 16/03/2012 (AR de fl. 1360), o Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1367-1395), e documentos (fls. 1396-1410), no qual protestou pela reforma da decisão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

Da Admissibilidade do Recurso Voluntário

O recurso voluntário (fls. 1367-1395) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Dos Documentos de fls. 1396-1410 Apresentados com o Recurso Voluntário

Inicialmente, como parte da solução do litígio, peço vênia para me valer, como razões de decidir, de trechos do voto vencedor que prevaleceu no julgamento do acórdão nº 1302002890, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, julgado aos 14 de junho de 2018, relativamente à preliminar de não conhecimento dos documentos trazidos no recurso voluntário, suscitada de ofício naquele caso pelo conselheiro relator:

> (...) Ousa-se discordar do ilustre relator no ponto em que entendeu pela impossibilidade de o contribuinte juntar documentos aos autos, após a apresentação da impugnação administrativa.
>
> É que o processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato

Documento nato-digital

gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

A possibilidade de o julgador requerer diligência, em busca da realidade dos fatos, está prevista expressamente no artigo 18 do Decreto 70.235/72. Confira-se:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A ilação do citado dispositivo do Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo, é de que deve a Administração Pública se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes.

Deve-se ressaltar, sobre o processo administrativo fiscal, que como mencionado, ele é delineado por diversos princípios, dentre os quais se destaca o da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal, nos quais o julgador deve pautar suas decisões. É dever do julgador perseguir a realidade dos fatos.

Nesse sentido, são os ensinamentos do ilustre Professor James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais.

(MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)

Sobre o princípio da verdade material, também ensinam os ilustres professores Celso Antônio Bandeira de Mello e José dos Santos Carvalho Filho, respectivamente:

Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado (...).

(...)

O princípio da verdade material estriba-se na própria natureza da atividade administrativa. Assim, seu fundamento constitucional implícito radica-se na própria qualificação dos Poderes tripartidos, consagrada formalmente no art. 2º da Constituição, com suas inerências.

Deveras, se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo buscando a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com aquilo que efetivamente é, razão porque seria insuficiente para proporcionar o encontro com o interesse público substantivo.

Demais disto, a previsão do art. 37, caput, que submete a Administração ao princípio da legalidade, também concorre para a fundamentação do princípio da verdade material no procedimento (...).

(BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 489, 493 e 494).

(...)

Documento nato-digital

Este Conselho, em reiteradas decisões, há muito se posiciona no sentido de que o processo administrativo, em especial o julgador, deve ter como norte a verdade material para solução da lide. Confira-se:

IRPJ. PREJUÍZO FISCAL. IRRF. RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO. ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ. PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL.

Não procede o não reconhecimento de direito creditório relativo a IRRF que compõe saldo negativo de IRPJ, quando comprovado que a receita correspondente foi oferecida à tributação, ainda que em campo inadequado da declaração. Recurso provido.

(Número do Recurso: 150652 Câmara: Quinta Câmara Número do Processo: 13877.000442/200269 – Recurso Voluntário: 28/02/2007)

COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO E/OU PEDIDO.

Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração e/ou pedido, deve a verdade material prevalecer sobre a formal.

Recurso Voluntário Provido.

(Número do Recurso: 157222 Primeira Câmara Número do Processo: 10768.100409/200368 – Recurso Voluntário: 27/06/2008 Acórdão 10196829).

Assim, deve-se admitir a juntada de documentos, que, supostamente, confirmariam o direito creditório do contribuinte.

Nesse mesmo sentido, cito julgado recente deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra geral a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos.

Além disso, esta é a ultima instância administrativa para derradeiro reconhecimento, e não sendo atendido, o contribuinte não hesitará em buscar a tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco enfrentar a mesma situação, com as provas apresentadas em juízo.

DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA PRIVADA. COMPROVAÇÃO.

As contribuições para a previdência privada do contribuinte são dedutíveis, desde que devidamente comprovadas.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM SAÚDE. RECIBOS DE PAGAMENTO. REQUISITOS LEGAIS.

São dedutíveis as despesas com saúde pagas dentro do ano calendário. Comprovado que o gasto se refere ao contribuinte e seus dependentes as despesas glosadas devem ser restabelecidas em razão de ter havido a comprovação documental das deduções.

DEDUÇÃO A TÍTULO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. GLOSA DA DEDUÇÃO.

Documento nato-digital

> São dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda os valores pagos a título de pensão alimentícia quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente e dentro dos parâmetros do normativo fiscal.
>
> Recurso Voluntário Provido Parcialmente.[1]

Por todo o exposto, voto por conhecer os documentos acostados aos autos (fls. 1396-1410) pelo Recorrente quando da interposição do Recurso Voluntário.

Do Mérito

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A legislação aplicável à tributação de acréscimo patrimonial descoberto está amparada pelos artigos 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a seguir transcritos:

> Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.
>
> Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9° a 14 desta Lei.
>
> § 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.
>
> (...)
>
> § 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Acrescente-se, ainda, à legislação acima citada, o disposto no art. 55, inciso XIII do Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), vigente na época dos fatos, *in verbis*:

> Art. 55. São também tributáveis (Lei n° 4.506/64, art. 26, Lei n° 7.713/88, art. 3°, § 4°, e Lei n° 9.430/96, arts. 24, § 2°, inciso IV, e 70, 3°, inciso I):
>
> (...)
>
> XIII – as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;
>
> (...)
>
> Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

Ainda, por oportuno, tem-se que a exigência fiscal da efetiva comprovação da origem do acréscimo patrimonial está amparada nos artigos 806 e 807, do mesmo Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n° 3.000/1999:

[1] 2201-003.357 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 2ª Seção de Julgamento

Documento nato-digital

> Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/62, art. 51, § 1°).
>
> Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Feitas as considerações legais, em análise ao recurso, tem-se que o Contribuinte não atacou o acórdão recorrido, limitando-se a copiar as razões da impugnação (fls. 1122-1153) à fase recursal, razão pela qual, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com aquelas perfilhadas por este relator, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa e/ou novos documentos perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

No presente caso, me filio ao entendimento da DRJ de origem, que assim dispõe:

> **Voto**
>
> A impugnação é tempestiva e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n° 70.235/72, portanto, dela conheço.
>
> *Da Preliminar de Nulidade*
>
> Inicialmente rechaça-se o argumento do Contribuinte de que o lançamento foi efetuado com arbitrariedade e excesso de exação.
>
> Todo o procedimento fiscal, que culminou com a lavratura do Auto de Infração, na forma do art. 926 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/99 - RIR/99, pautou-se pela legalidade, com observância de todos os requisitos necessários à formalização da autuação.
>
> Aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil é conferido legalmente o poder de fiscalizar, examinar, vigiar e controlar o cumprimento das leis, regulamentos ou obrigações, que devem ser praticados pelos entes fiscalizados. Esse poder decorre do Poder de Polícia conferido ao Estado como Poder Público.
>
> No lançamento em questão, foram cumpridas todas as etapas necessárias à caracterização da presunção legal da omissão de rendimentos em decorrência de variação patrimonial a descoberto referente ao ano-calendário 2002.
>
> A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto deriva de uma presunção legalmente estabelecida, conforme preceitua o artigo 3º, § 1º, da Lei n° 7.713, de 1988:
>
> > *"Art. 3° - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*
> >
> > *§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos* ***os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados***. (Grifei).
> >
> > *(...)"*
>
> O art. 43 do Código Tributário Nacional, por sua vez, trata do tema da mesma forma:

Documento nato-digital

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

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

II - de proventos de qualquer natureza, ***assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior****."* (Grifei)

O Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999, assim dispôs:

"Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei n° 7.713/88, art. 3°, § 4º, e Lei n" 9.430, de 1996, arts. 24, § 2°, inciso IV, e art. 70, § 3°, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva."

Os dispositivos transcritos estabelecem uma presunção legal *júris tantum,* ou relativa, na medida em que admitem prova em contrário, cabendo ao contribuinte o ônus de afastá-la. A seguir, a doutrina de José Luiz Bulhões Pedreira (Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas - JUSTEC - RJ - 1979 - pág. 806) a respeito do tema:

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso."

Portanto, quando elaborado o demonstrativo de evolução patrimonial do Contribuinte, apurando o acréscimo patrimonial a descoberto pela Fiscalização, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do CTN.

Não há no Lançamento em questão qualquer vício, que à luz da legislação tributária, o tornaria nulo. É oportuno salientar que, sobre os atos nulos, o artigo 59 do Decreto n° 70.235/1972, determina:

"Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

O Contribuinte relata em sua Impugnação que foram emitidos pela Fiscalização Termos de Intimações encaminhados a terceiros, como a empresa Previbank S/A DTVM, visando à verificação da veracidade das alegações e documentos apresentados pelo Autuado no curso da Auditoria Fiscal, procedimento a que o Impugnante atribuiu a denominação de "circularizações". Alega, ainda, que os Termos de Intimações entregues à Previbank e as respectivas respostas apresentadas por esta não foram citados no Termo de Verificação Fiscal - TVF e que, para que fossem realizadas as intimações,

Documento nato-digital

seria necessário o correspondente MPF-Ex, conforme exigiria a Portaria SRF n° 1.265, de 22 de novembro de 1999.

A princípio, vale frisar que as Portarias do Secretário da Receita Federal que regularam o Mandado de Procedimento Fiscal em relação ao período em que se realizou a fiscalização foram as de n° 6.087, de 21/11/2005, e 4.066, de 02/05/2007, tendo a Portaria SRF n° 1.265/1999, citada pelo Impugnante, sido revogada pela Portaria RFB n° 4.328, de 05/09/2005.

Observa-se no TVF e nos documentos que instruíram o presente Processo Administrativo até a lavratura do Auto de Infração, que vários foram os Termos de Intimação emitidos pela Fiscalização com o objetivo de se coletarem documentos e informações necessárias à formação da convicção da Autoridade Fiscal em relação à ocorrência de fatos geradores do Imposto Renda Pessoa Física - IRPF e a execução do devido Lançamento Fiscal.

Para cada Intimação, conforme relatam tanto a Autoridade Fiscal no TVF, como o Impugnante em sua Defesa, foram apresentados documentos e esclarecimentos pelo Contribuinte, por meio dos quais os Auditores-Fiscais concluíram ter ocorrido a omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto. Em dois dos Termos, um emitido em 17/09/2007 (fls. 732/826) e outro em 01/10/2007 (fls. 829/930), foram apresentados ao Contribuinte o Demonstrativo de Variação Patrimonial elaborado pela Fiscalização para que o Interessado apresentasse documentos e argumentos que considerasse aptos a demonstrar a inocorrência dos acréscimos patrimoniais então apurados.

Frise-se que as intimações e pedidos de esclarecimentos ao contribuinte, na fase que antecede o lançamento, são uns dos meios de que se vale o Fisco, quando da revisão da declaração de imposto de renda, em que os documentos e informações são coletados com o fim de se verificar a possível ocorrência do fato gerador do IRPF.

Em que pese eventualmente ocorrer no curso do procedimento fiscal a apreciação pelos Auditores-Fiscais de contestações do Fiscalizado em relação a atos e termos da Fiscalização, na fase que antecede ao Lançamento Fiscal, ainda não se fez instaurado o contencioso administrativo.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142). Por outro lado, é nesta atual fase impugnatória, quando instaurado o litígio, que se pode falar em processo administrativo e que são garantidos todos os direitos previstos no inciso LV, artigo 5º, da Constituição Federal.

O que se exige do Lançamento Fiscal, para que nele não haja cerceamento do direito de defesa do Contribuinte, é que nele conste a precisa identificação dos fundamentos fáticos e jurídicos do crédito tributário apurado, devendo, assim, serem demonstrados quais foram os documentos que levaram a Autoridade Fiscal a concluir pela ocorrência do fato gerador, bem como, qual a legislação de regência.

No presente caso, ainda que o Impugnante não concorde com as conclusões da Fiscalização em relação à ocorrência do fato gerador do Imposto, verifica-se que ao Contribuinte foi oportunizado o pleno conhecimento de cada um dos elementos que a Auditoría-Fiscal considerou como fundamentos para os valores dos dispêndios e aplicações incluídos no Demonstrativo de Variação Patrimonial. Tanto é, que conforme se verifica na Impugnação, o Impugnante apresentou as razões que julga serem suficientes para evidenciar a inocorrência do acréscimo patrimonial a descoberto lançado.

O fato da Fiscalização intimar terceiros com o fim de obter informações relativas ao Contribuinte que eventualmente serviriam de base para a formação de convicção em relação à ocorrência do fato gerador do Imposto não torna irregular o lançamento fiscal. A realização de ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual,

Documento nato-digital

consiste em uma das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme se extrai da leitura dos artigos 2 º e 3 º da Portaria RFB n° 4.066, de 02/05/2007, a seguir transcritos:

> *"Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante 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).*
>
> *Art. 3º. Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:*
>
> *(...)*
>
> *II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual."*

Em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex), o qual o Impugnante alega não ter sido emitido pela Fiscalização, vale ressaltar o que dispõe o art. 8 º da mesma Portaria:

> *Art. 8º. A diligência para coletar informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização relativo a outro sujeito passivo será realizada mediante a apresentação de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex),* ***do qual será fornecida cópia ao sujeito passivo diligenciado,*** *(grifei)*
>
> *§ 1º. O MPF-Ex conterá as informações de que tratam os incisos I, II, IV, V, VI e VIII do MPF originário, observado o modelo aprovado por esta Portaria.*
>
> *§ 2º. A critério da autoridade outorgante, o procedimento de que trata o caput poderá ser realizado mediante a apresentação de MPF-D.*

Como se constata, os procedimentos fiscais realizados junto a terceiros pode, a critério da autoridade outorgante, ser realizado tanto através de MPF-Ex como MPF-D (Diligência), sendo exigido pelo art. 8 º da Portaria RFB n° 4.066/2007 que a cópia do MPF seja entregue ao diligenciado (terceiro) e não ao contribuinte.

Dessa forma, se eventualmente não houve a entrega de cópia do MPF aos terceiros diligenciados, tal fato deveria ser comprovado através de informações por estes prestadas. Entretanto, ainda que comprovada, a ausência do MPF-Ex ou MPF-D não tornaria nulo o Lançamento Fiscal realizado em face do Contribuinte.

O MPF é um instrumento administrativo de planejamento, controle e acompanhamento da ação fiscal. Do ponto de vista fisco/contribuinte, cumpre tão somente a função de dar ciência ao fiscalizado do inicio do procedimento fiscal e apresentar o Auditor-Fiscal designado pela instituição. Questões ligadas à não-observância na instauração ou na amplitude do MPF devem ser resolvidas no âmbito administrativo e não têm o condão de tornar nulo o lançamento.

Neste sentido caminha, com sapiência, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

> *MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo*

Documento nato-digital

implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverência o princípio da pessoalidade. ***Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.*** *Recurso de oficio a que se dá provimento. (1º Conselho de Contribuintes / 7ª. Câmara / ACÓRDÃO 107-06.820 em 16.10.2002, Relator: Luiz Martins Valero, Publicado no DOU, em 23.01.2003).*

MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGUIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de

Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em beneficio desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A ***não-observância – na instauração ou na amplitude do MPF - poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias.*** *A* ***incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.*** *(7ª Câmara, Acórdão 107-06797, de 18/09/2002)*

NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. (Acórdão do 1" Conselho de Contribuintes n-108-07.079, sessão de 22/08/2002, Relator Luiz Alberto Cava Maceira)

(Grifos meus)

Identifica-se no TVF que os únicos documentos obtidos junto a terceiros que tiveram influência na elaboração do Demonstrativo de Variação Patrimonial referiram-se ao Condomínio Edifício Village Belvedere sendo eles a resposta a um Termo de Intimação e cópias de extratos de conta bancária do Condomínio.

O fato de não terem sido citados pela Fiscalização, no TVF, outros Termos de Intimação emitidos em face de terceiros, como os direcionados à empresa Previbank, justifica-se por não terem exercido qualquer influência no Lançamento Fiscal impugnado. Da mesma forma, outras informações obtidas pela Fiscalização junto a terceiros, às quais o Impugnante denominou "circularizações", se existiram, não consistiram em fundamentos materiais do Auto de Infração lavrado.

Os procedimentos fiscais de diligência e de Auditoria-Fiscal em curso, ainda que um tenha como escopo a obtenção de informações que servissem de base para a conclusão do outro, constituem atividades distintas, não sendo necessária a menção dos resultados das diligências eventualmente realizadas nos relatórios do Lançamento Fiscal, quando elas não interferirem no resultado e nas conclusões relativos ao crédito tributário apurado.

Documento nato-digital

Vale ressaltar, ademais, que, em alguns casos, visando a preservar o sigilo fiscal relativo às informações obtidas junto a terceiros que não dizem respeito ao Contribuinte, determinados dados obrigatoriamente devem ser omitidos nos relatórios que fundamentam o Lançamento Fiscal.

Em conclusão, o de Auto de Infração atendeu aos ditames do art. 10 do Decreto n° 70.235/72 e do art. 142 do CTN, constando a devida identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável, a fundamentação legal da autuação, bem como a aplicação da multa cabível.

Diante do que até aqui se expôs, não há no Lançamento Fiscal qualquer vício que o torne nulo.

Da Decadência

O disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, que embasou a alegação do Contribuinte no tocante à decadência de fato, diz respeito ao prazo ofertado à fazenda pública para homologar o lançamento no qual o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento do tributo, quando a lei não o determinar. Veja-se o que dispõe a norma:

> *"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

No caso sob análise, assiste razão ao Impugnante quanto à modalidade de lançamento a que se submete o IRPF. De fato o IRPF consiste em um tributo sujeito à homologação, entretanto, o ponto a ser discutido diz respeito à data em que se considera ocorrido o fato gerador, o termo de início da contagem do prazo decadencial. Equivoca-se o Contribuinte ao defender que o fato gerador do imposto de renda se opera mensalmente, isto porque os rendimentos devem ser levados à Declaração de Ajuste Anual.

Sobre a questão, cumpre esclarecer que o IRPF é tributo cujo fato gerador não se dá instantaneamente em um momento exato, mas se assenta ao longo do tempo. É fato gerador complexo, com incidência anual, que se inicia em primeiro de janeiro e termina em 31 de dezembro de cada ano, data em que se considera finalmente completo e ocorrido.

Nesse sentido, assim se posiciona Hugo de Brito Machado ao tratar especificamente do fato gerador do imposto de renda:

> *"O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* ***incide, em regra geral, sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual.*** *Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma.*
>
> ***Em se tratando de imposto de incidência anual****, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro,* ***um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante***

> ***determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo****". (grifei)*
>
> *(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. - 23.ed. - São Paulo: Malheiros, 2003. p. 292).*

E, sendo o IRPF tributo de incidência anual, a contagem do prazo decadencial deve tomar como data para o aperfeiçoamento do fato gerador o último dia do ano, não sendo válido o raciocínio de que a contagem do prazo decadencial deva ser feita de forma parcelada, com início em cada mês, à medida em que as receitas vão sendo apuradas.

A Lei nº 7.713/88 dispôs que o imposto de renda da pessoa física seria devido à medida que os rendimentos fossem auferidos. A Lei nº 9.250/95 fixou a incidência do imposto de renda na fonte em razão dos rendimentos mensais e também determinou a obrigatoriedade da apresentação da Declaração de Ajuste Anual indicando os rendimentos percebidos no curso do ano-calendário. Assim, podemos concluir que o imposto de renda que incide mensalmente é mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

A definição do momento da incidência do imposto consta do art. 2º, da Lei n 2 8.134/90 nos seguintes termos: "O imposto será devido mensalmente à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. IV. O ajuste de que trata o artigo 11 refere-se à apuração anual do imposto de renda, na Declaração de Ajuste Anual.

As disposições relativas à tributação dos demais rendimentos sujeitos ao ajuste anual vêm corroborar o mesmo princípio, pois, embora sujeitos à tributação no mês da sua percepção com base na tabela mensal, estão sujeitos ao ajuste anual, na forma do art. 11, da Lei n 2 8.134/90.

Tal raciocínio pode ser facilmente compreendido por meio do exemplo de um contribuinte que recebeu em um ou vários meses de um determinado ano-calendário rendimentos sujeitos à tributação pela tabela progressiva mensal e que ao chegar ao final do ano-calendário (31 de dezembro), teve um total de rendimentos não sujeitos à tributação pela tabela progressiva anual. No dado exemplo, ainda que tenha mensalmente ocorrido o pagamento antecipado do IRPF, quando da chegada do final do ano-calendário, verifica-se a não ocorrência do fato gerador do imposto, o que gera para o Contribuinte o direito à restituição dos valores pagos.

Ressalte-se que nenhum dispositivo legal menciona que a tributação dos rendimentos apurados de forma indireta em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto configura-se como de tributação exclusiva na fonte ou tributação definitiva, a exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, 13° salário e ganho de capital. Dessa forma, por se tratar de presunção legal, essa omissão deve ter o mesmo tratamento dispensado aos demais rendimentos tributáveis recebidos por pessoas físicas e os valores apurados deverão ser acrescidos aos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual.

Portanto, sendo o IRPF devido no ajuste anual um tributo cujo fato gerador é complexo e não havendo prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial dá-se no dia 31 de dezembro do ano-calendário, data em que se conclui a hipótese de incidência.

Assim é que, no presente caso, a contagem do prazo decadencial referente ao ano-calendário de 2002, iniciou-se no dia 31/12/2002, tendo o Fisco o direito de constituir o crédito tributário até dia 31/12/2007. Uma vez que a ciência do lançamento se deu em 31/10/2007, não há que se falar em decadência do direito de lançar.

Das Operações de Compra e Venda de Ações

Documento nato-digital

Antes de discorrer sobre as alegações do impugnante e as conclusões da Auditoria Fiscal relacionadas às operações de compra e venda de ações, vale tecer alguns esclarecimentos quanto à finalidade da elaboração da planilha demonstrativa da variação patrimonial do Sujeito Passivo, bem como, o que nela deve conter para apuração do eventual acréscimo patrimonial a descoberto.

Com base nas declarações de rendimentos e de bens, nas informações internas da RFB e externas disponíveis e nos documentos apresentados pelo contribuinte deve ser elaborado o demonstrativo de variação patrimonial objetivando comparar mensalmente os recursos/origens com os dispêndios/aplicações. A finalidade é apurar a omissão de rendimentos caracterizada pelo excesso de dispêndios/aplicações em relação aos recursos/origens.

Como recursos/origens, devem ser considerados o dinheiro em caixa declarado como disponível ao final do ano anterior, os saldos bancários ao início de cada mês, bem como todas as importâncias auferidas ao longo do ano-calendário, como, por exemplo: os rendimentos do trabalho; rendimentos isentos; empréstimos obtidos; alienação de bens e direitos etc. Veja-se que o objetivo de tais inclusões é verificar qual o total de dinheiro disponível para gastos em cada mês e não qual o valor do patrimônio do Contribuinte.

Quanto aos dispêndios/aplicações, no fluxo financeiro devem ser incluídos todos os gastos do Contribuinte realizados ao logo do ano calendário, podendo eles serem representados pelas deduções pleiteadas e comprovadas; saldos bancários no final de cada mês; quitação de dívidas; aquisição de bens e direitos etc.

Quando o total de dispêndios mensal superar o total de recursos disponíveis no mês, configurar-se-á uma omissão de rendimentos.

Com base nesta sintética explanação em relação ao objetivo do fluxo financeiro, cabe agora examinar as alegações do Contribuinte e conclusões da Fiscalização quanto às operações de compra e venda de ações, especificamente em relação às chamadas "operações a termo".

De forma contundente, o Autuado por várias vezes afirmou que os Auditores-Fiscais não compreenderam a sistemática relativa às negociações de ações efetuadas através das "operações a termo", o que, em seu entendimento, gerou distorções no Demonstrativo de Variação Patrimonial.

Segundo o Impugnante, não poderiam os Fiscais ter simplesmente somado todas as Notas de Corretagem e considerá-las, de acordo com o resultado encontrado, como recursos ou dispêndios. Aduz que a dívida paga em janeiro de 2002 refere-se à captação efetuada no mês anterior e assim sucessivamente até dezembro de 2002, devendo ser considerados no Demonstrativo de Variação Patrimonial R$ 294.250,00 e R$ 214.234,66 referentes, respectivamente, às obrigações contraídas com as operações a termo em dezembro de 2001 e dezembro de 2002.

Com o devido respeito às qualificações do Autuado, mencionadas na inicial de sua Impugnação, não há qualquer erro de entendimento dos Auditores-Fiscais autuantes em relação aos reflexos dos valores contidos nas Notas de Corretagens no Demonstrativo de Variação Patrimonial.

O quadro demonstrativo contido à fl. 979 do TVF, no qual se tomam como exemplo as informações e valores contidos na Nota de Corretagem n° 36.166 emitida pela Previbank Corretora (fls. 39/41), deixa claro que, em relação à citada nota, deve ser lançado no Demonstrativo de Variação Patrimonial, em recursos/origens, o total líquido credor de R$ 4.112,50.

Para não repetir o mesmo exemplo dado pela Fiscalização, analisemos a Nota de Corretagem/Fatura n° 36.222 (fls. 42/43) por meio da qual se apurou o total líquido devedor de R$ 1.495,84, a ser considerado como dispêndio/aplicação, no Demonstrativo de Variação Patrimonial. Veja-se que nesta nota, além das taxas e emolumentos que importaram em um total líquido de R$ 263,24, constaram mais três operações distintas: venda de ações no mercado a vista, por R$ 111.650,00; fechamento de operações a

Documento nato-digital

termo, por R$ 112.882,60; e compra de ações a termo, por R$ 144.249,28. O que se deve analisar na fatura é qual o montante efetivamente recebido ou pago pelo cliente na operação.

Sobre as operações a termo, cabe aqui trazer a definição dada na página da BM&FBOVESPA na Internet (www.bmfbovespa.com.br/Pdf/termo.pdf):

> *"E a compra ou a venda, em mercado, de uma determinada quantidade de ações, a um preço fixado, para liquidação em prazo determinado, a contar da data de sua realização em pregão, resultando em um contrato entre as partes."*

Com base nesta definição, chega-se à conclusão de que os fechamentos de operações a termo consistem na liquidação de valores relativos a ações adquiridas a termo em datas anteriores. Ou seja em uma determinada data o investidor adquire certo número de ações sem, naquele momento, efetuar o pagamento do valor das ações. Somente em uma data futura, o pagamento, cujo valor é pré-estabelecido, é efetivado. Em resumo, a operação a termo pode ser entendida como um financiamento para aquisição de ações.

No exemplo citado (Fatura n° 36.222), constata-se que o fechamento das operações a termo no valor de R$ 112.882,60 consiste na quitação das ações Acesita ON e Banco do Brasil PN adquiridas a termo em 21/12/2001, através da Fatura n° 36.164 (fls. 37/38).

Note-se que para a aquisição das ações, o Contribuinte não efetuou qualquer desembolso de valores, visto que, como o próprio nome da operação sugere, o pagamento da quantia somente se faria no termo estabelecido, em data futura.

Diferentemente do entendimento expressado pelo Impugnante, o valor das ações adquiridas através de operações a termo não pode ser considerado uma disponibilidade financeira do adquirente. O que de fato ocorreu foi a transferência da propriedade das ações para o Contribuinte e não o recebimento, por este, de valores pagos pela financiadora da aquisição das ações.

Voltando ao nosso exemplo, observa-se que o Contribuinte recebeu R$ 111.650,00 pela venda de ações e pagou R$ 112.882,60 relativos a ações adquiridas a termo, resultando, assim, em uma diferença de R$ 1.232,60, que acrescida de taxas e emolumentos, totalizou os R$ 1.495,84 pagos à Previbank Corretora. A nova aquisição de ações a termo na mesma fatura não interfere no resultado desta, visto que, como j á se explicou, o pagamento do valor destas ações somente se realiza em data futura e não há recebimento de qualquer importância em virtude desta aquisição.

Ressalte-se que não é relevante para o presente caso o fato das ações negociadas e renegociadas através de operações a termo serem as mesmas ou serem distintas. O que importa, para fins de representação no demonstrativo de variação patrimonial, é o quanto foi efetivamente pago ou recebido pelo Contribuinte nas operações.

Entende, ainda, o Impugnante que a redução no valor do estoque final de ações de R$ 74.688,19, correspondente aos saldos de R$ 465.654,45 em 31/12/2001 e R$ 390.966,26 em 31/12/2002, bem como os resultados mensais no total de R$ 13.800,05 em operações *day-trade* deveriam ser incluídos entre as origens/recursos no Demonstrativo de Variação Patrimonial. Tais pleitos não merecem prosperar.

Os valores líquidos das operações em bolsa de valores realizadas pelo Contribuinte no ano-calendário de 2002 foram discriminados nas planilhas de fls. 833/837. Nelas foram relacionados, ainda, os números das faturas, os números representativos dos documentos no Processo Administrativo e as datas de liquidações.

Os reflexos de todas as negociações de ações no fluxo financeiro do Contribuinte foram devidamente representados no Demonstrativo de Variação Patrimonial. Quando o total líquido das negociações no mês resultou em valores pagos ao Contribuinte, este valor foi incluído em recursos/origens no campo "OPERAÇÕES EM BOLSA DE VALORES (VENDAS > COMPRAS)". Por outro lado, quando o total líquido das negociações no mês resultou em valores pagos pelo Contribuinte, o valor foi incluído em

Documento nato-digital

dispêndios/aplicações no campo "OPERAÇÕES EM BOLSA DE VALORES (COMPRAS > VENDAS)".

Todas as operações, tanto as *day-trade* quanto as a termo, constaram nas faturas cujos valores líquidos foram lançados no Demonstrativo de Variação Patrimonial. Assim os reflexos positivos ou negativos das operações foram devidamente considerados na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

Vale frisar, mais uma vez, que o que é relevante para se elaborar o fluxo financeiro do Contribuinte é a apuração do montante mensal, em dinheiro, que foi recebido ou pago em decorrência das negociações de ações em bolsa de valores.

O fato de, ao final do ano-calendário, o saldo das ações de sido reduzido não necessariamente indica que a diferença corresponderia a um recebimento de valores ao longo do ano-calendário.

É improcedente a alegação do Impugnante de que, com a inclusão dos valores das operações *day-trade* no Demonstrativo de Variação Patrimonial, estar-se-ia diante de uma bitributação, em virtude de tais valores j á terem sido declarados no Demonstrativo de Renda Variável. Isso, porque a declaração pelo Contribuinte de valores relativos a negociações de ações visa a apurar o valor do imposto incidente sobre ganho líquido relativo à renda variável, o que é independente da existência de gastos superiores ao total de recursos disponíveis, que corresponde a uma omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto. Tributam-se dois fatos distintos, a omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual e os ganhos decorrentes da renda variável.

Assim, concluo que não há qualquer equívoco da Auditoría-Fiscal na elaboração do fluxo financeiro em relação às operações de compra e venda de ações. Vale frisar que os totais incluídos como dispêndios ou origens no Demonstrativo de Variação Patrimonial consistem no resultado da soma de todas as Notas de Corretagem/Fatura, cuja discriminação se fez através das planilhas de fls. 833/837, integrantes do Termo de Constatação/Devolução de Documentos e Reintimação Fiscal de fls. 829/831, do qual o Contribuinte foi cientificado em 03/10/2007.

Da Análise das Declarações Retificadoras

Pretende o Impugnante ver incluídos no Demonstrativo de Variação Patrimonial os valores das disponibilidades declaradas por ele e sua esposa em Declarações Retificadoras entregues após o início do procedimento fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração impugnado.

O art. 138 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), e o art. 7 o do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, estabelecem que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

> *Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*
>
> *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*
>
> *Art. 7º (...)*
>
> *§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

Documento nato-digital

A Instrução Normativa n° 579, de 8 de dezembro de 2005, em seu art. 5o, ainda dispõe que:

> *"Art. 5º A declaração retificadora não será aceita quando:*
>
> *I - for apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972"*

Da análise da legislação acima transcrita, não restam dúvidas quanto à impossibilidade de ser acatada pela Auditoria-Fiscal a DIRPF Retificadora entregue após o início do procedimento fiscal. Com base nessa premissa, foram considerados pela fiscalização no Demonstrativo de Variação Patrimonial os valores das disponibilidades e gastos constantes das declarações dos anos-calendário 2001 e 2002 entregues pelo Contribuinte e seu cônjuge antes do início do procedimento fiscal.

É necessário salientar que a vedação ao acatamento da declaração retificadora entregue após o início do procedimento fiscal independe do ano-calendário objeto de Fiscalização. Basta, para considerá-la não espontânea, que a alteração efetuada na declaração seja capaz de alterar o resultado da auditoria-fiscal em curso.

Por outro lado, tal vedação, levando-se em conta o princípio da verdade material e que o demonstrativo de variação patrimonial deve refletir os ganhos e gastos efetivamente incorridos, não impede que os valores das disponibilidades e gastos do Contribuinte incluídos nas declarações entregues espontaneamente sejam desconsiderados para que prevaleçam as informações consubstanciadas em documentação que, inequivocamente, demonstre quais os corretos valores das disponibilidades e gastos do Sujeito Passivo.

Assim sendo, os novos valores de disponibilidades informados nas declarações retificadoras, para que sejam admitidos, devem necessariamente estar lastreados por documentos que efetivamente os comprovem, não bastando simplesmente constarem nas declarações retificadoras entregues após o início da ação fiscal.

Da análise das novas informações incluídas nas declarações retificadoras, constata-se que, tanto na Impugnação como no curso da Auditoria-Fiscal o Contribuinte não apresentou documentação comprobatória da existência das alegadas disponibilidades financeiras. A seguir serão analisados os itens incluídos nas declarações retificadoras, com base nos quais o Impugnante pretende que sejam majoradas as disponibilidades financeiras e, consequentemente, eliminados os acréscimos patrimoniais a descoberto apurados:

1) Aquisição e venda de dólares americanos:

Não há na Impugnação ou nos documentos apresentados pelo Contribuinte no curso da Auditoria-Fiscal qualquer prova da aquisição ou venda da moeda estrangeira, que, segundo as declarações retificadoras dos exercícios de 2002 e 2003, corresponderiam à disponibilidade de US$ 25.000,00 em 31/12/2001 e à venda, em 2002, por R$ 79.475,00.

Alegou o Impugnante que os valores teriam sido depositados "*efetivamente em espécie no período de julho, setembro e outubro de 2002 na Previbank Corretora referente a parte do valor de R$ 79.475,00 correspondente a venda de US$ 25.000,00 (vinte 4 cinco mil dólares americanos), constante da DIRPF/2002, conforme tabela apresentada em 15/10/2007 e aqui transcrita...".*

Além de não ter sido apresentada qualquer documentação comprobatória da ocorrência dos alegados depósitos, a própria informação prestada pelo Impugnante indica que na suposta venda de dólares o beneficiário dos depósitos seria a Previbank Corretora e não o Contribuinte.

2) Aquisição e venda de bovinos "Késia da Boi Gordo":

O Contribuinte apresentou à Fiscalização, em 16/10/2007, as cópias de documentos relacionados ao "Seguro de Vida Bovino - Apólice 64.02.000 - 224-0", documentos

Documento nato-digital

estes que não comprovam a alegada venda de bovinos a Ronaldo de Morais Figueiredo, José Miguel dos Reis Correia e Gerson Correia.

3) Aquisição e alienação de veículo Tempra:

Na declaração retificadora do exercício de 2002 foi incluída a aquisição do Veículo Tempra - Renavam 654860030 por R$ 11.200,00, veículo este que, de acordo com a declaração retificadora do exercício de 2003, teria sido alienado sem, contudo, a informação do valor da alienação.

Quanto à aquisição no ano-calendário 2001, ainda que houvesse o Contribuinte apresentado documentação comprobatória, o que não se fez, tal fato não resultaria tem acréscimo no total de disponibilidades do final de 2001. Já em relação à alienação do automóvel em 2002, além de não ter sido informado pelo Contribuinte o valor da alienação, não foi apresentado qualquer documento comprobatório.

4) Vendas de imóvel e veículo pelo Cônjuge:

Alega o Impugnante que as vendas de parte de um imóvel e de um veículo Peugeot por sua esposa, incluídas na declaração retificadora do exercício 2002, justificariam a disponibilidade em espécie, também incluída na mesma declaração retificadora, no montante de R$ 25.000,00 no final do ano-calendário de 2001.

Ainda que houvesse o Impugnante apresentado documentação comprobatória das alegadas alienações, o que não se fez, não seria possível se estabelecer uma vinculação inequívoca entre os supostos valores recebidos e a existência da disponibilidade no final do ano-calendário.

Da Participação Societária na Empresa Êxito Corretora de Mercadorias e Futuros Ltda.

No Demonstrativo de Variação Patrimonial foi incluído nos dispêndios/aplicações o montante de R$ 13.500,00, no mês de julho de 2002, referente à integralização do capital social da empresa Êxito Corretora de Mercados e Futuros Ltda. O valor do dispêndio apurado pela Fiscalização teve como fundamento o conteúdo do Contrato Social da empresa (fls. 147/148) que dispõe em sua cláusula quarta que o sócio Messias da Silva Martins subscreve e integraliza, no ato e em moeda corrente, as suas cotas do capital social, no valor de R$ 13.500,00.

Alegou o Interessado, em relação à integralização do capital social da empresa, que apenas foram desembolsados R$ 5.000,00 referentes à aquisição de um título da Bolsa de Mercadorias do Ceará (BMCE), tendo, com este título, sido integralizadas as cotas subscritas.

Da análise dos documentos apresentados durante o procedimento fiscal, não se constata qualquer prova de que a integralização das cotas do capital social da Êxito Corretora se fez através do Título Patrimonial n° 5 da BMCE. Ademais, os documentos apresentados sequer comprovam a transferência da propriedade do título do sócio (contribuinte) para a empresa (Êxito Corretora).

A cópia de uma das páginas do Livro Diário (fl. 947) da Êxito Corretora, apresentada pelo Contribuinte em resposta ao Termo de Constatação/Devolução de Documentos e Reintimação Fiscal de 01/10/2007, registra o lançamento do pagamento, com crédito na conta "Caixa", da importância de R$ 550,00, com o histórico "Pag. conf recibo emolumentos de transf do Titulo Patrimonial da Bolsa de Mercadorias". Além de não ter sido apresentada documentação que demonstre qual foi o título patrimonial negociado, verifica-se, na mesma página do Livro Diário, que tal lançamento contábil está completamente dissociado da integralização das cotas do capital social, visto que esta, conforme lançamentos efetuados no dia 04/07/2002, foi efetuada através do ingresso, em dinheiro, do montante de R$ 13.500,00 no caixa da empresa, corroborando o consubstanciado no Contrato Social. O lançamento contábil consistiu no débito na conta "Caixa" com crédito na conta "Messias da Silva Martins", constando no histórico

Documento nato-digital

a expressão "Recebimento conf contrato social de Messias da Silva Martins subs. e int. de suas cotas".

Diante do exposto, considero correta a inclusão do dispêndio de R$ 13.500,00 no Demonstrativo de Variação Patrimonial.

Das Demais Alterações no Demonstrativo de Variação Patrimonial Pleiteadas

Alega o contribuinte que teriam sido depositados em espécie, pela Previbank Corretora, R$ 23.050,00 que referir-se-iam a parte de um total de R$ 25.000,00. Segundo alega, tais depósitos seriam comprovados através de cópias de documentos apresentados pela Previbank em 17/10/2007.

O Impugnante apresenta um quadro discriminando valores de depósitos que, segundo alega, teriam sido extraídos de um quadro demonstrativo apresentado pela Previbank à Fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação recebido em 31/08/2007 (fls. 1.146/1.147).

Observa-se que nos autos do presente Processo Administrativo não consta qualquer documentação que comprove que os alegados depósitos foram de fato efetuados ou até mesmo quais seriam as naturezas de tais importâncias. Tais comprovações se fazem necessárias em virtude de, ao longo do ano, serem várias as naturezas de recursos recebidos pelo Contribuinte da Previbank Corretora, tais como, distribuições de lucro; pró-labore e negociações de ações.

Como já dito neste voto, nas preliminares de nulidade, tratam-se de atividades distintas a auditoria-fiscal da qual o Contribuinte foi objeto e as diligências fiscais realizadas em terceiros. Caso existam as provas dos depósitos alegadas pelo Contribuinte, caberia a ele a apresentação juntamente com os demais documentos acostados à sua peça impugnatória. Vale ressaltar que o Interessado é sócio majoritário da Previbank Corretora, o que lhe proporciona o livre acesso aos documentos da empresa.

Conclusão

Diante de todo exposto, voto-pela **IMPROCEDENCIA** da impugnação, devendo ser mantido o crédito tributário lançado.

Por sua vez, uma vez admitidos os documentos, de fls. 1396-1410, acostados ao recurso voluntário, destaco o contido no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1095):

4 - Quanto aos valores a receber no total de R$ 33.750,00

- O contribuinte indica que possui valores a receber de Ronaldo de Moraes Figueiredo (R$ 11.250,00), José Miguel dos Reis Correa (R$ 11.250,00) e Gerson Correa (R$ 11.250,00), pela venda de 75% de Bovino (Kesia da Boi Gordo) por R$ 52.500,00, adquirido em 16/09/2001 por R$ 70.000,00;

Anexa proposta de seguro e Apólice de Seguro (fls. 944/946).

CONCLUSÃO

Considerando que a documentação encaminhada trata apenas do "seguro de vida bovino", não constando qualquer registro na Declaração de Rendimentos do contribuinte, apresentada antes do início da ação fiscal, e/ou documentos que comprovem a venda indicada e seu efetivo recebimento, esta fiscalização julgou como não comprovada a existência de tal operação, não realizando assim qualquer ajuste decorrente da mesma.

Por sua vez, como já reproduzido acima, destaco do acórdão da DRJ (fl. 1357):

Documento nato-digital

> 2) Aquisição e venda de bovinos "Késia da Boi Gordo":
>
> O Contribuinte apresentou à Fiscalização, em 16/10/2007, as cópias de documentos relacionados ao "Seguro de Vida Bovino - Apólice 64.02.000 - 224-0", documentos estes que não comprovam a alegada venda de bovinos a Ronaldo de Morais Figueiredo, José Miguel dos Reis Correia e Gerson Correia.

E, neste mesmo norte, tenho que os documentos não fazem referência, e muito menos provam a sociedade alegada com outros. No caso, as notas fiscais e as notas promissórias constam apenas a assinatura do Contribuinte. Destaco, inclusive, que nas notas promissórias se quer há aval pelos supostos sócios.

Assim voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusões

Face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos

Documento nato-digital