

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10735.001728/2004-50
Recurso nº 151.231 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.304 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2009
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Recorrente ARTHUR PEREIRA E OLIVEIRA FILHO
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando todos os documentos que o embasaram constam dos autos.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva. ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais.

GANHO DE CAPITAL. Os documentos apresentados pelo contribuinte tornaram frágil a acusação fiscal no sentido de que o imóvel no exterior foi adquirido em reais. Como decorrência o IR deverá ser calculado nos termos da IN SRF nº. 118/00, sendo autorizada, também, a compensação com os valores já recolhidos no exterior.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Todavia, o contribuinte logrou comprovar, em sede de Memoriais, a origem de alguns depósitos bancários.

MULTA 150% - A aplicação da multa de 150% prevista no inciso II, do art. 44 da Lei nº. 9.430, somente poderá ser exigida se restar devidamente caracterizado o dolo específico do agente, evidenciando não somente a intenção, mas também o objetivo da fraude.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários

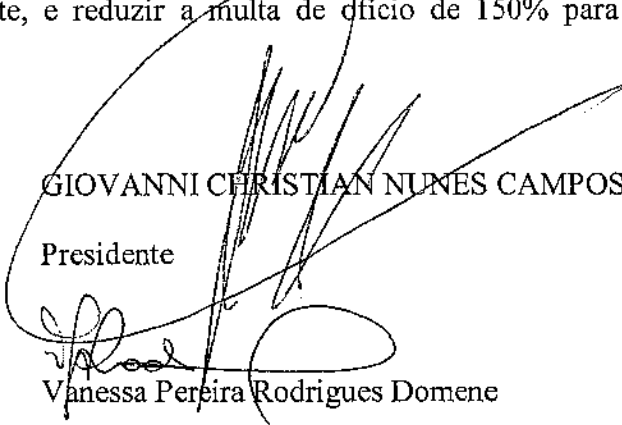
cf.

administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula nº. 04 do 1º CC).

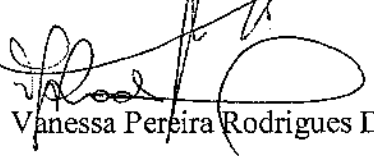
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e, no mérito, DAR parcial provimento ao recurso, para excluir os montantes de R\$ 88.064,35, R\$ 16.447,00 e R\$ 31.228,71 da infração referente à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, respectivamente, e reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, nos termos do voto da Relatora.


GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente


Vanessa Pereira Rodrigues Domene

Relator

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Em 02/06/2004 foi lavrado contra o contribuinte o Auto de Infração de fls. 13/23, exigindo o recolhimento do crédito tributário de R\$ 1.242.367,63, sendo R\$ 416.269,00 de imposto de renda pessoa física, R\$ 624.403,48 de multa de ofício e R\$ 201.695,15 de juros de mora calculados até 31/05/2004.

O auto de infração decorreu da verificação das seguintes infrações por parte do Auditor Fiscal:

001 – Acréscimo patrimonial a descoberto – Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto na qual se verificou excesso de aplicações/dispêndios sobre origens/recursos, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme discriminado em Termo de Verificação Fiscal.

002 – Ganhos de capital na alienação de bens e direitos – Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação do imóvel adquirido em reais conforme discrimina o Termo de Verificação Fiscal.

dos documentos internos fornecidos pelas instituições financeiras mediante o deferimento de diligências;

(viii) aduz para a impossibilidade de manutenção da multa qualificada de 150%, ante a inexistência de dolo por parte do contribuinte, que agiu com boa-fé;

(ix) por fim, contesta a aplicação da taxa SELIC.

Num primeiro momento a autoridade julgadora de primeira instância determinou a conversão do julgamento em diligência, para que o contribuinte apresentasse documentação comprobatória da efetividade do pagamento do imposto sobre ganho de capital na alienação do imóvel no exterior, bem como da inexistência de compensação ou restituição do imposto no exterior.

Cumprida a diligência (fls. 469/474) os autos foram novamente remetidos à análise da autoridade julgadora de primeira instância, que às fls. 497/515 assim decidiu:

Preliminarmente:

- Afastou a alegação de cerceamento do direito de defesa, pois todos os documentos que embasaram a autuação foram anexados aos autos, inclusive aqueles que resultaram de procedimento de circularização, sendo que poderiam ter sido obtidos pelo contribuinte mediante cópia;

No mérito:

Acréscimo patrimonial – ano-calendário 1999:

- A suposta conta corrente no exterior (onde supostamente eram depositados os rendimentos auferidos como consultor da OEA – entre os anos-calendários de 1983 a 1986) não constava da declaração de bens e direitos constante da DIRPF/2000 e nem o contribuinte apresentou qualquer prova de suas alegações nesse sentido;
- Da análise do fluxo patrimonial verifica-se que a fiscalização consignou como origem no início do ano todos os saldos em conta corrente conhecidos e ainda a disponibilidade econômica do dinheiro existente 31/12/1998, conforme declaração de bens e direitos do contribuinte constante da DIRPF/2000 e extratos de contas correntes apresentados;
- O contribuinte não apresentou nos autos nenhum elemento capaz de afastar o acréscimo patrimonial a descoberto;

Ganho de capital na alienação de bem adquirido em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em Reais:

- O contribuinte não contestou a ocorrência da infração, mas apenas do critério adotado para o cálculo do imposto, requerendo a compensação com o imposto sobre o imóvel que teria pago no exterior;
- O contribuinte não forneceu nenhuma comprovação de que os rendimentos auferidos no exterior decorrente de trabalhos prestados junto à OEA permaneceram acumulados até 1996, data da aquisição do

003 – Ganhos de capital na alienação de bens e direitos – Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação do imóvel assentado em solo estrangeiro adquirido em moeda estrangeira, auferidos originariamente em Reais, conforme discrimina Termo de Verificação Fiscal.

004 – Depósitos bancários de origem não comprovada – Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas correntes e de investimentos, mantidas em instituições financeiras nacionais, em relação as quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações conforme discrimina Termo de Verificação Fiscal.

O Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativos de Evolução Patrimonial constam às fls. 24/78.

Devidamente notificado do auto de infração o contribuinte apresentou impugnação (fls. 383/430), na qual apresenta os seguintes pontos:

(i) currículo pessoal do impugnante, trazendo diversas informações sobre o caráter, obras, saúde e atividades profissionais do contribuinte.

(ii) preliminarmente aduz o cerceamento de defesa, tendo em vista que alega não ter conhecido o conteúdo do Relatório de Pesquisas e Investigação que teria sido elaborado pelo escritório da 2ª Região Fiscal.

(iii) já no mérito, inicialmente alega inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, tendo em vista que a aquisição dos bens descritos às fls. 69 dos autos foi feita com recursos auferidos no exterior quando o contribuinte trabalhou como consultor-técnico da Organização dos Estados Americanos (OEA). Alega que os imóveis não constavam de suas declarações, pois estava impedido de fazê-lo em decorrência do grave estado de saúde que se encontrava vítima de AVC, que o acometeu em setembro de 1999, o que afasta o dolo da supressão de qualquer informação do Fisco;

(iv) que durante os anos-calendários de 1983 a 1986, por ocasião de seu trabalho no exterior, percebeu expressiva remuneração em moeda estrangeira, mantida no exterior, o que possibilitou custear a aquisição de alguns bens, dentre os quais os imóveis considerados nas planilhas de apuração do acréscimo patrimonial;

(v) não contestou o imposto devido sobre o ganho de capital obtido na alienação, em julho de 2002, do imóvel situado em Curitiba, mas alega que não existiu de sua parte qualquer intenção dolosa que justificasse a aplicação da multa qualificada (150%) pelo não pagamento do imposto; aduziu que o IR exigido neste tópico foi devidamente recolhido dentro de 30 (trinta) dias a contar do auto de infração, pelo que fez jus à redução da multa de ofício em 50%;

(vi) quanto ao ganho de capital na alienação de bem adquirido em moeda estrangeira aduz que a fiscalização apenas presumiu que o bem foi adquirido com rendimentos obtidos originariamente em reais;

(vii) quanto à omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada, entende que a comprovação somente pode ser feita mediante o exame

imóvel, de maneira a sustentar a alegação de que este bem foi adquirido com rendimentos auferidos em moeda estrangeira;

- Além do depoimento do Sr. Luiz Carlos Danin Lobo (assessor principal do Esquel Group Foundation), não há comprovação sobre qual o montante auferido pelo contribuinte e nem de que forma tais recursos permaneceram como reserva disponível;
- Considerando o currículo pessoal do contribuinte, que nos dez anos anteriores à aquisição do imóvel residia no Brasil e esteve à frente de importantes trabalhos na área da educação, não se pode considerar que a autoridade fiscalizadora agiu embasada em mera presunção para concluir que o imóvel tenha sido adquirido com rendimentos auferidos originariamente em Reais;
- Quanto à possibilidade de compensação do imposto referente ao ganho de capital com imposto pago no exterior, cabia ao contribuinte demonstrar que, por ocasião da venda, apurou ganho de capital e, conseqüentemente, recolheu o imposto a ele relativo, passível, portanto, de compensação;
- Neste ponto, os documentos apresentados em resposta à diligência (fls. 469/474 – com a respectiva tradução juramentada às fls. 475/486) apontam para as seguintes conclusões:
 - O valor do imposto pago no exterior não correspondeu a US\$ 60.000,00, mas sim, a US\$ 9.119,00, conforme comprova o documento de fls. 472, em que a Receita Federal dos EUA esclarece que “Esta carta vale como sua certidão de retenção na fonte devidamente aprovada, e como sua notificação legal de que a alíquota tributária de retenção obrigatória a incidir sobre o montante de US\$ 600.000,00 pela alienação do interesse sobre o bem imóvel acima descrito nos EUA, ultrapassaria a alíquota máxima. Assim, reduzimos a retenção obrigatória para US\$9.119,00”;
 - Os documentos de fls. 473 corroboram que o valor retido na fonte foi de apenas US\$ 9.119,00;
 - A tributação efetivada nos EUA não se trata de imposto sobre ganho de capital, e sim de uma taxa específica incidente sobre indivíduos estrangeiros que possuam direito real de propriedade naquele país; tanto que no documento de fls. 472 fica claro que a base de cálculo é o montante recebido na alienação, e não o ganho de capital obtido na transação; no documento ainda consta a seguinte informação: *“Também determinamos que tal substituição do valor de retenção reduzido não excluirá o*



recolhimento de imposto sobre lucro na alienação de participação em bem imóvel nos EUA”;

- Assim, não é possível a compensação pretendida pelo contribuinte;

Depósitos bancários:

- Cabe exclusivamente ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso, motivo pelo qual há que se indeferir o pedido de diligência realizado pelo contribuinte, nos termos do art. 18 do Decreto n. 70.235/72;
- Não restando comprovada a origem daqueles créditos, deve ser mantida a tributação com base no art. 42 da Lei n. 9.430/96;

Multa qualificada:

- Quanto ao ganho de capital na alienação de bens e direitos o contribuinte, além de não apurar o devido ganho de capital, não incluiu os bens objetos dos ganhos de capital em suas declarações de rendimentos, bem como os recursos que alegou possuir no exterior para justificar as aquisições dos imóveis, o que comprova que cometeu ato tendente a impedir ou retardar o conhecimento destas operações por parte da autoridade fazendária, nos termos do art. 72 da Lei n. 4.502/64;
- Assim, estão presentes os pressupostos para a aplicação da multa qualificada de 150%;
- Já no tocante à omissão de rendimentos por depósitos bancários e de acréscimo patrimonial a descoberto, caberia à fiscalização comprovar a conduta dolosa do contribuinte; isto porque o intuito de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos;
- No caso dos autos a fiscalização não fez a devida comprovação, motivo pelo qual descabe a exigência da multa qualificada no importe de 150%;
- Por fim, a cobrança dos juros pela taxa SELIC é legal.

Desta forma a DRJ do Rio de Janeiro (DRJ II) julgou o lançamento **procedente em parte**, para reduzir a multa aplicada quanto à omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto e depósitos bancários, de 150% para 75%. Conforme o quadro demonstrativo de fls. 515 o auto de infração foi mantido em R\$ 416.269,00 de imposto e R\$391.531,22 de multa.

O contribuinte tomou ciência da decisão em 20/03/2006 (fls. 525) e em 18/04/2006 interpôs Recurso Voluntário (fls. 528/576), no qual alegou:

(i) o lançamento é nulo porque se pautou em documentos e informações omitidas do contribuinte;

(ii) quanto ao alegado acréscimo patrimonial a descoberto em 1999 o contribuinte logrou comprovar, por meio do depoimento do Sr. Luiz Carlos Danin Lobo, que

auferiu rendimentos em moeda estrangeira decorrente de trabalho que realizou como consultor técnico da OEA;

(iii) quanto ao ganho de capital decorrente da alienação do imóvel situado no exterior, trata-se de presunção simples, e não legal, motivo pelo qual caberia ao Fisco provar que o bem foi adquirido com rendimentos auferidos em reais;

(iv) a aplicação da multa qualificada com relação a este item não deve prosperar, já que agiu de boa-fé; ademais, a r. decisão recorrida omitiu o fato de que o contribuinte sofreu AVC;

(v) quanto as depósitos bancários, é certo que o art. 42 da Lei n. 9.430/96 criou presunção legal absoluta, o que não pode ser admitido pelo Direito Tributário Brasileiro;

(vi) em realização de diligência nas instituições financeiras o contribuinte identificou lançamentos referentes a resgates de ações, créditos de empréstimos bancários, todos identificados por siglas;

(v) há que se admitir, também, que muitas destas operações foram realizadas por familiares ou amigos que ajudaram o contribuinte em razão de sua grave doença;

(vi) caso procedente a autuação fiscal, caberia ao Fisco o ônus de provar que dentre os depósitos efetivados não se encontram os rendimentos isentos ou já tributados na fonte, declarados pelo contribuinte.

Por fim, aduziu para a ilegalidade da taxa SELIC.

O processo foi colocado em pauta para julgamento na sessão do dia 11/09/2008, oportunidade em que foi realizada a sustentação pelo Recorrente e em que a Conselheira Silvana Mancini Karam pediu vista dos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado.

Preliminarmente:

Afasto a preliminar suscitada pelo Recorrente quanto à nulidade do lançamento fiscal porque este teria se pautado em documentos e informações omitidas do contribuinte.

Neste ponto a r. decisão recorrida não merece reparos, especialmente quando esclarece que a fase oficiosa é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.



Ainda que assim não fosse, todos os documentos que ensejaram a autuação constam dos autos, sendo que caberia ao Recorrente, se assim entendesse, requisitar cópias de seu inteiro teor.

Vale destacar que apenas entre Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativos de Evolução Patrimonial há mais de 50 (cinquenta páginas) nos autos (fls. 24/78), excluídas desta contagem as páginas destinadas à explicitação das diversas notificações, suas respostas e documentos apresentados.

Não há que se falar, desta forma, em cerceamento do direito de defesa do Recorrente, nem tampouco de nulidade do auto de infração contra ele perpetrado.

Mérito:

Acréscimo patrimonial a descoberto – 1999:

Como sabido, o chamado acréscimo patrimonial a descoberto, quando verificado, aponta para a ocorrência da omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal relativa (“*juris tantum*”), já que, uma vez comprovada, pelo contribuinte, a efetiva origem dos rendimentos, resta afastada a presunção e, conseqüentemente, o lançamento de ofício dos valores para os quais a fiscalização, até então, não havia identificado lastro.

Veja-se o que determina o art. 1º, § 2º, do RIR/94 (art. 2º do RIR/99):

“Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

Parágrafo 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93.”

E, ainda, o que dispõe o art. 3º, da Lei nº. 7.713/88:

“Art. 3º - 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.

*§ 2º - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos **auferidos no mês**, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

§ 3º - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou



direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 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."

Cabe ao contribuinte, assim, justificar o acréscimo patrimonial apontado no resultado do trabalho da fiscalização, seja indicando rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis ou, ainda, tributáveis exclusivamente na fonte.

Tal sistemática, cumpre dizer, está em consonância com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. Nesse sentido, o art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao fisco, obter provas da inexistência do acréscimo patrimonial.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que "todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa". Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.

A jurisprudência deste tribunal corrobora o quanto exposto até o momento.
Veja-se:

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos." (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 152.329 – Sessão de 14/06/2007).

"TRIBUTAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui rendimento bruto sujeito ao imposto de renda, o valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos

tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. A tributação de acréscimo patrimonial a descoberto só pode ser elidida mediante prova em contrário. **OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS** - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Recurso negado." (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara – Recurso nº. 151.678 – Sessão de 19/10/2006).

"RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Reflete omissão de rendimentos tributáveis quando o contribuinte deixe de comprovar, de forma cabal, a origem dos rendimentos utilizados no incremento do seu patrimônio. **ÔNUS DA PROVA.** Cabe ao contribuinte o ônus da prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. A prova da origem do acréscimo patrimonial deve ser adequada ou hábil para o fim a que se destina, isto é, sujeitar-se à forma prevista em lei para a sua produção. Recurso parcialmente provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara – Recurso nº. 140.541 – Sessão de 10/11/2005).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. A omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto, apurada mensalmente, na forma prevista na legislação de regência, deve ser tributada no ajuste anual, tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário. **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.** Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva. **ÔNUS DA PROVA.** Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 150.175 – Sessão de 05/03/2008).

É importante frisar que o Regulamento do Imposto sobre a Renda prevê expressamente a possibilidade de o fisco exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem e destino de recursos. Neste sentido, o art. 855 do RIR/94:

"Art. 855 – 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 importarem em aumento ou diminuição do patrimônio."

Vale destacar, ainda, que nos termos da legislação aplicável ao tema, já colacionada neste voto, a verificação do acréscimo patrimonial deve ser realizada mensalmente, e não anualmente. Assim, ainda que os rendimentos globais do contribuinte, em determinado ano-calendário sejam suficientes para fazer frente a todas as despesas incorridas

naquele mesmo período, eventuais descompassos entre receitas e despesas, verificados mês a mês, configuram acréscimo patrimonial a descoberto.

Neste sentido, veja-se:

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui omissão de receitas o descompasso observado no estado patrimonial do contribuinte, cuja origem não restar comprovada por rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e/ou objeto de tributação definitiva. IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - Os acréscimos patrimoniais a descoberto devem ser apurados mensalmente em obediência a comando expresso da Lei nº. 7.713/88, observada a disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente, dentro do mesmo ano-base, e cujo montante será levado à tributação na declaração de ajuste anual. Recurso negado. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Quarta Câmara – Recurso nº. 136.560 – Sessão de 20/10/2004).

No caso dos autos, a prova apresentada pelo Recorrente não é bastante para o cancelamento da exigência fiscal.

Nesse sentido o Recorrente alega que o depoimento do Sr. Luiz Carlos Danin Lobo comprovam que o contribuinte acumulou, entre os anos de 1983 a 1986 os rendimentos que obteve como consultor da OEA, sendo que foi com estes que adquiriu o imóvel no exterior.

No entanto, o depoimento do Sr. Luiz Carlos Danin Lobo, assessor principal do Esquel Group Foundation, não constitui prova de rendimentos, muito menos da manutenção destes como reserva disponível ao Recorrente até o ano da aquisição do imóvel no exterior.

Caberia ao Recorrente, neste sentido, apresentar documentos que comprovassem, de forma irrefutável, o recebimento dos valores, sendo que o depoimento apresentado pelo contribuinte não se mostra o documento hábil para tanto.

Desta forma, a r. decisão recorrida, neste ponto, não merece reparos.

Ganho de capital:

No tocante ao ganho de capital o Recorrente apresentou, em sede de Memoriais, declaração do Citibank localizado em Miami, devidamente traduzida (tradução juramentada), nos seguintes termos:

“...

Em conformidade com a solicitação de nosso prezado cliente Arthur Pereira Oliveira Filho, temos o prazer de confirmar o seguinte:

O Sr. Pereira estabeleceu uma relação bancária com o Citibank em 24 de setembro de 1996.

Durante o tempo em que sua conta permaneceu aberta, o relacionamento foi mantido de forma satisfatória. Atualmente esta conta está fechada e inativa. Infelizmente não podemos recuperar qualquer documentação pertinente a esta conta anterior a setembro de 2002 devido ao nosso período de 06 anos para retenção em microfilme.

..."

Primeiramente, ressalto que a análise do documento anexado juntamente com os Memoriais é possível tendo em vista o princípio da verdade material. Neste sentido, muito embora o contribuinte tenha o dever de trazer todos os documentos à análise na primeira oportunidade, entendendo que é função do julgador analisar todas as provas que venham aos autos posteriormente, garantindo-se, ainda, o devido processo legal e a ampla defesa, princípios estes que devem observados no âmbito do processo administrativo federal.

Neste sentido, vejamos o que dispõe o Professor Hely Lopes Meirelles a respeito:

"Verdade material: o princípio da verdade material, também denominado da liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova lícita de que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela." (Meirelles, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 27ª edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2002, pg. 656).

Ultrapassado este ponto, verifico, no entanto, que a documentação anexada pelo Recorrente não se revela apta a demonstrar que o imóvel tenha sido efetivamente adquirido moeda estrangeira, já que o fato de o contribuinte possuir conta corrente no exterior em época anterior à aquisição do bem não afasta os argumentos trazidos pela autoridade fiscal, qual seja, a de que o imóvel foi adquirido em reais.

Sendo assim, o cálculo do ganho de capital, no caso dos autos, não pode ser feito com base no que determina o art. 4º da IN nº. 118/00, posto que não ficou provado pelo contribuinte que o imóvel foi adquirido com rendimentos auferidos em moeda estrangeira.

Por conseguinte, logicamente o Recorrente não faz jus ao direito à compensação prevista no art. 19 da IN nº. 118/00, em razão do que dispõe o ADE SRF n. 28/00 (que trata do acordo de reciprocidade entre Brasil e E.U.A).

Neste passo, coaduno do entendimento exarado pela autoridade julgadora de primeira instância ao afirmar que o documento de fls. 475/486 aponta apenas para o recolhimento de *"imposto retido para alienações por estrangeiros de participações em bens imóveis nos E.U.A"*, e não de imposto de renda sobre o lucro da alienação (fls. 511), visto que se trata de uma taxa específica incidente sobre indivíduos estrangeiros que possuam direito real de propriedade naquele país, tanto assim que no documento de fls. 472 resta claro que a



base de cálculo da referida taxa é o montante recebido na alienação, e não o ganho de capital obtido na transação.

Desta forma, entendo que o documento anexado pelo contribuinte em sede de Memoriais – carta emitida pelo Citibank, devidamente traduzida – não afasta a acusação relativa ao item 003 do auto de infração, posto que não comprova que a aquisição do imóvel tenha ocorrido em moeda estrangeira.

Ademais, com base nos documentos de fls. 475/486 não é possível ao contribuinte a apuração do ganho de capital na alienação do imóvel estabelecido em Miami com base na IN SRF nº. 118/00.

Por consequência, não há de se admitir a compensação do valor já recolhido, conforme aduz o recorrente. A uma por não haver comprovação da aquisição do bem em moeda estrangeira. A duas porque o valor pago pelo contribuinte não foi a título de imposto de renda, mas sim taxa em decorrência de alienações por estrangeiros de participações de bens imóveis nos E.U.A., Motivo pelo qual mantém-se o lançamento inalterado neste aspecto.

Depósitos bancários:

A autuação fiscal com base na presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no **art. 42, da lei nº 9.430, de 24/12/1996**, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Vejamos:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que foram auferidos ou recebidos.”

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Isto porque, o ônus da prova neste caso cabe ao interessado, no caso o contribuinte.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao fisco, trazer os elementos de prova de forma a comprovar a origem dos recursos que ingressaram em sua conta corrente ao longo dos períodos base analisados.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que *“todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa”*. Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.

Com efeito, diante do exposto, verifica-se que para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, **autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.**

Ainda é importante ressaltar que prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador, conforme preceitua os artigos 131 e 332 do Código de Processo Civil e art. 29 do Decreto nº. 70.235/72.

O Recorrente, num primeiro momento, se limita a aduzir a ilegalidade da presunção do art. 42 da Lei n. 9.430/96, argumento que afasto de plano, pois não cabe ao Conselho de Contribuintes a análise da ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma tributária.

No mais, na tentativa de esclarecer alguns depósitos o Recorrente aduz para a existência de alguns lançamentos bancários cujas “siglas” apontam para meras transferências bancárias.

No entanto, não vejo como tal argumentação possa cancelar a exigência fiscal, já que se mostra sobremaneira frágil. Admitir o contrário seria o mesmo que admitir que a natureza de depósitos bancários possa ser comprovada pelas siglas apontadas pelas instituições financeiras.

Ademais, a alegação de que tais operações tenham sido realizadas por parentes e amigos do Recorrente, em sua razão de sua doença, não passa, mais uma vez, de mera alegação, desprovida de qualquer prova.

Também não há que se falar que caberia ao Fisco provar que dentre os depósitos bancários apontados poderiam estar rendimentos isentos ou já tributados na fonte, declarados pelo contribuinte. Tal função, como detalhadamente exposto acima, cabe ao sujeito passivo, e não ao Fisco.

Todavia, em sede de Memoriais o Recorrente aponta para alguns depósitos bancários que seriam decorrentes de resgate de aplicações (“Cítições”) ou mesmo empréstimos bancários (“Citicrédito”).

De fato, em análise aos extratos bancários indicados, verifico o quanto segue:

1. HSBC (extratos de fls. 193/206): alegação de que entre fevereiro/2000 a janeiro/2001 foram creditados valores mensais de R\$ 100,00 relativos à transferência eletrônica (resgate de fundos).

Os documentos de fls. 193/206 apontam para a transferência eletrônica de fundos mencionada pelo contribuinte, de forma que tais valores devem ser excluídos da omissão de rendimentos por depósitos bancários não identificados.

2. Citibank (extratos de fls. 129/134): alegação de que em 10/01/2000 há lançamento de aplicação em “Citações” de R\$ 60.000,00, que deu origem aos créditos por resgate de R\$ 30.891,15 (em 08/03/00), de R\$ 20.500,00 (em 14/04/00) e de R\$ 7.673,20 (em 16/05/00).

Em análise aos mencionados extratos as informações procedem, de maneira que tais valores devem ser excluídos da omissão de rendimentos por depósitos bancários não identificados.

3. Citibank (extratos de fls. 134/149): o contribuinte relacionou diversos valores correspondentes a empréstimos (“citicréditos”). No entanto, do rol mencionado pelo contribuinte apenas os valores abaixo se referem a empréstimos, já que os demais possuem “docs.” ou “cheques” vinculados, de maneira que se referem apenas às respectivas “compensações”, e não a créditos realizados pelo próprio banco como empréstimo. Vejamos:

Maio de 2000: R\$ 28.000,00

Março de 2001: R\$ 5.800,00

Maio de 2001: R\$ 857,00

Junho de 2001: R\$ 3.500,00

Julho de 2001: R\$ 6.190,00

Assim, os valores acima devem ser excluídos da omissão de rendimentos por depósitos bancários não identificados.

4. HSBC: o contribuinte alega o saque de cheques no valor total de R\$35.726,66, que teriam ensejado os depósitos, em dinheiro, na conta corrente do Citibank, nos seguintes valores: R\$3.500,00 (em 19/09/01), R\$ 3.000,00 (18/09/01), R\$ 5.000,00 (em 04/10/01), R\$ 6.000,00 (em 07/11/01) e R\$ 4.000,00 (em 11/12/01).

No entanto, não havendo coincidência de valores e datas não há como considerar tais depósitos como meras transferências entre conta correntes.

5. Citibank (fls. 135): o Recorrente alega que em 19/02/02, por acordo celebrado, pagou juros no valor de R\$ 4.657,94 de empréstimos anteriores e foi creditado novo empréstimo, no valor de R\$ 31.228,67.

Em análise ao extrato de fls. 153 a informação procede, de maneira que tais valores devem ser excluídos da omissão de rendimentos por depósitos bancários não identificados.

Da multa qualificada:

Neste tópico a r. decisão recorrida merece ser reformada. Isto porque ao Recorrente assiste razão quando este admite que a multa qualificada, no importe de 150%, deve

ser aplicada somente nas situações em que o Fisco apura e comprova o cometimento de fraude por parte do contribuinte, o que não se deu no caso dos autos.

De fato, na esteira do alegado pelo Recorrente, a fraude fiscal resta comprovada somente nos casos em que o contribuinte se utiliza de manobras **manifestamente ilícitas** para se eximir da obrigação tributária, como se valer, por exemplo, de nomes falsos ou de empresas “offshore”. Frise, mais uma vez, que não é o caso dos autos.

Tal constatação vai ao encontro da jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, que assim já decidiu:

“COFINS. MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. PROVA. Não basta, para configurar a sonegação, a fraude ou o conluio a insustentável presunção da ocorrência de evidente intuito de fraude. Para a imposição da penalidade sob tal rubrica mostra-se inafastável existir a evidência, na forma da devida e equívoca prova de sua ocorrência. As simples diferenças constatadas pela autoridade autuante entre os valores recolhidos e os potencialmente devidos apurados no trabalho fiscal não constituem prova em desfavor do contribuinte para amparar a mencionada exigência. Recurso provido em parte.” (1º CC – Primeira Câmara – Recurso nº. 128.294 – Relator: Gustavo Vieira de Melo Monteiro – Sessão de 28/03/2006).

“IRPF - MULTA 150% - A aplicação da multa de 150% prevista no inciso II, do art. 44 da Lei nº. 9.430, somente poderá ser exigida se restar devidamente caracterizado o dolo específico do agente, evidenciando não somente a intenção, mas também o objetivo da fraude. Recurso parcialmente provido.” (1º CC – Sexta Câmara – Recurso nº. 132.689 – Relator: Romeu Bueno de Camargo – Sessão de 01/12/2004).

Note-se, assim, que a fraude não pode ser presumida.

Tendo em vista que a autoridade julgadora de primeira instância se pautou, para a manutenção da multa qualificada de 150% com relação ao ganho de capital apurado (item 3 do auto de infração), nas constatações de que o contribuinte (i) deixou de apurar o ganho de capital devido e, ainda, (ii) deixou de declarar o bem objeto do ganho de capital e os recursos que alegou possuir no exterior, **tenho para mim que, no caso concreto, a manutenção da multa qualificada teve embasamento em mera presunção, motivo pelo qual se revela exacerbada.**

Não houve, cumpre salientar, por parte da fiscalização, a irrefutável comprovação do cometimento de fraude por parte do Recorrente, nem ao menos das operações de que este teria se valido para, dolosamente, fraudar o erário público.

Face ao exposto, reduzo a multa qualificada, no importe de 150%, para 75%.

Da ilegalidade da Selic:

Quanto à aplicabilidade da Taxa Selic, é de se verificar que a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Juros decorrem da mora do devedor e serão calculados de acordo com a lei vigente a cada período em que fluem. Na espécie, assim se fez, os juros de mora com base no art. 84, § 5º, da Lei nº 8.981/95, se aplicam a partir de janeiro de 1995.

Aliás, em relação a esta matéria já restou pacificado tal entendimento perante este Conselho de Contribuintes, inclusive com a edição da Súmula 1º CC nº. 4, *in verbis*:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No mais, o contribuinte alega a inconstitucionalidade da Taxa Selic, sendo que a análise da constitucionalidade de lei em matéria tributária não pode ser objeto de análise por parte deste Conselho de Contribuintes, também questão pacificada na Súmula 1º CC nº 2, conforme já salientado no tem anterior. Vejamos:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Com efeito, não há qualquer razão para o acolhimento das razões do Recurso Voluntário em relação à aplicabilidade da Taxa Selic como juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Saliento, por fim, que muito embora o Recorrente tenha alegado o recolhimento da exigência fiscal relativa ao item 2 do auto de infração, a guia DARF de fls. 447 aponta para o recolhimento de R\$ 2.135,88, e o auto de infração, por sua vez, consigna o valor de R\$9.211,00 como valor do imposto devido. Por tal motivo, a repartição competente deverá apurar o valor efetivamente pago, a fim de deduzi-lo do valor da condenação.

Diante de todo o exposto decido o seguinte:

Item 001 – Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) – O contribuinte não logrou provar suas alegações, motivo pelo qual se mantém a exigência para este item nos termos consubstanciados no auto de infração;

Item 002 – Ganho de Capital – Recorrente alega ter recolhido a exigência relativa a este item mediante Guia DARF (fls. 447) que aponta o recolhimento de R\$ 2.135,88. Contudo, o lançamento para este item monta o total de R\$ 9.211,00 como valor devido de imposto. Sendo assim, deverá a repartição fiscal competente apurar o valor efetivamente pago a fim de deduzi-lo do valor total lançado pela autoridade fiscal constante do auto de infração;

Item 003 – Ganho de Capital – O contribuinte não logrou provar suas alegações, isto porque, os documentos apresentados não comprovam que o recorrente tenha adquirido o imóvel no exterior em moeda estrangeira. Ademais, o valor recolhido em relação ao qual o recorrente pede a compensação, não se trata de imposto de renda, mas sim, taxa específica incidente sobre indivíduos estrangeiros que possuam direito real de propriedade naquele país, portanto, mantido o lançamento deste item nos termos trazidos pelo auto de infração;



Item 004 – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada – procedência parcial para excluir os seguintes valores da tributação:

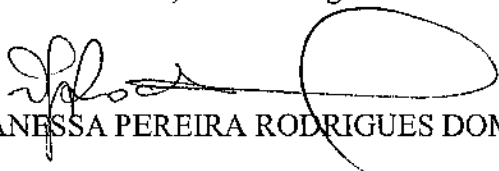
(i) Banco HSBC (extratos fls. 193/206) – exclusão da tributação dos valores de R\$ 100,00 depositados mensalmente entre fevereiro/2000 a janeiro/2001;

(ii) Banco Citibank (extratos de fls. 129/134): exclusão da tributação dos depósitos de R\$ 30.891,15 (ocorrido em 08/03/2000); R\$ 20.500,00 (ocorrido em 14/04/2000) e R\$ 7.673,20 (ocorrido em 16/05/2000);

(iii) Banco Citibank (extratos de fls. 134/149): exclusão da tributação dos valores de: R\$ 28.000,00 (maio/2000), R\$ 5.800,00 (março/2001), R\$ 857,00 (maio/2001), R\$ 3.500,00 (junho/2001), R\$ 6.190,00 (julho/2001); R\$ 31.228,67 (fevereiro/2002);

Assim, por todo o exposto, **DOU PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso do contribuinte, para excluir os montantes de R\$ 88.164,35, R\$ 16.447,00 e R\$ 31.228,71 da infração referente à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (item 004), dos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, respectivamente, bem como reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2009


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE