

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10768.007520/2004-67
Recurso nº	150.620 De Ofício
Matéria	IRPF - Ex: 2000,2001 e 2003
Acórdão nº	102-48.726
Sessão de	12 de setembro de 2007.
Recorrente	10ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Interessado	AXEL RIPOL HAMER

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

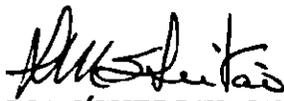
Exercício : 1998

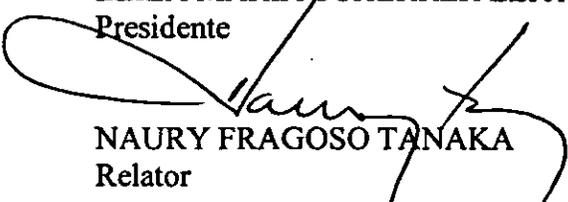
Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS – PRESUNÇÃO LEGAL – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – A renda tributável do período pode ser identificada por meio da presunção legal que tenha por fundamento o confronto entre os recursos e as aplicações destes havidas no ano-calendário. Imprestáveis para esse fim os valores relativos a bens e investimentos que não tiveram modificações nesse intervalo de tempo, por força da conformação à norma reguladora do fato gerador do tributo.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente


NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada), MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado). Ausente, justificadamente, a Conselheira SILVANA MANCINI KARAM.



Relatório

Utiliza-se neste Relatório, com a devida vênia, excertos daquele elaborado em primeira instância, com pequenas alterações destinadas à conformação do raciocínio deste que escreve à seqüência desenvolvida.

O processo tem centro na exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 1.989.284,38, resultante das omissões de rendimentos no mês de fevereiro do ano-calendário de 1999, R\$ 22.386,96; em janeiro e fevereiro de 2000, R\$ 51,86 e R\$ 40,14, respectivamente e em julho de 2002, R\$ 2.036.682,68, todas identificadas por meio da presunção legal prevista no artigo 55, XIII, do Decreto n.º 3.000, de 1999.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 14 de dezembro de 2004, com ciência em 29 desse mês e ano, fl. 323, v-II, e composto pelo tributo, os juros de mora e a multa de ofício, prevista no artigo 44, I, da referida lei, para as infrações havidas nos anos-calendário de 1999 e 2000 e no mesmo artigo e ato legal, inciso II e § 2º, para aquela apurada no ano-calendário de 2002. Esta última, decorreu da qualificação da penalidade para os casos de evidente intuito de fraude e agravamento, por falta de atendimento às intimações no prazo marcado, pelas razões expostas nos itens VI e VII do Termo de Verificação Fiscal (fls 287 a 297, v-II).

O feito tem por referência os procedimentos de fiscalização correspondentes aos anos-calendário 1999, 2000, 2001 e 2002, segundo os fatos apurados com base nos documentos e informações aos quais a fiscalização teve acesso até o momento de sua lavratura.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o procedimento investigatório decorreu de denúncias de irregularidades amplamente veiculadas por vários segmentos da imprensa, a respeito de supostas remessas de divisas para o exterior por fiscais estaduais e auditores federais, que poderiam materializar hipóteses de incidência tributária.

A ação fiscal teve início em 13 de junho de 2003, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 8 e 9, no qual foram solicitados documentos e esclarecimentos ao contribuinte. Posteriormente, foram emitidas intimações dirigidas ao contribuinte em 11/07/2003 (fls. 13 e 14), em 22/08/2003 (fls. 16 a 44 e 46 a 59), em 03/10/2003 (fls. 61 a 65), em 11/11/2003 (fls. 135 a 162), em 14/11/2003 (fls. 165 a 170), em 15/04/2004 (fls. 174 a 179), em 26/07/2004 (fls. 183 a 186), e em 12/11/2004 (fls. 209 a 217), além das diligências e circularizações junto a terceiros.



As verificações foram centradas, quanto ao exame de movimentação financeira, nos extratos das contas 16.206, do Banco do Brasil, 83.404, do Banco Bradesco, e 52.812.855, do Citibank, fls 59 a 172 do Anexo I e fls. 1 a 175 do Anexo II. Cópia dessa documentação foi extraída da Ação Penal n.º 2003.51.01.5002810, com autorização da Justiça Federal. Não foi possível concluir acerca da movimentação da conta n.º 101'279 SHAMPOO, mantida no Discount Bank and Trust Company, atualmente L'Union Bancaire Privée, porque seus extratos não foram disponibilizados.

De acordo ainda com o referido TVF, esclarecido que não houve oportunidade de auditoria dos extratos da movimentação financeira da conta n.º 101'279 SHAMPOO, mantida pelo Interessado no Discount Bank and Trust Company segundo documento formalizado pelo Ministério Público da Confederação Suíça: "Solicitação de Mútua Colaboração por Motivo Penal", de fls. 52 a 59, v-I. Afirmado que, a partir de resposta do Ministério da Justiça a Ofícios da SRRF/7ª RF (fls. 46 a 48 do Anexo III), decidiu-se por constituir o crédito tributário com suporte nos informes disponíveis até aquela data, considerado o saldo de USD¹ 704.097,40 em 24/07/2002, apontado no documento de fls. 52 a 59, v-I.

As autoridades fiscais esclareceram sobre a impossibilidade de utilização do documento "Solicitação de Mútua Colaboração por Motivo Penal" para fins de exigência com fundamento no artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 1996, em razão da presença de dados genéricos - que para a conta n.º 101'279 SHAMPOO externam ocorrência de 23 créditos, num total de USD 4.813.149,00, no período de 04/04/95 a 26/05/98, e débitos de USD 4.519.524,00, de 22/03/95 a 22/07/2002, com saldo de USD 704.097,40, em 24/07/2002. Consideraram, no entanto, que o referido saldo constitui um bem ou direito do titular da conta, na data indicada, para efeitos de construção da base presuntiva para obtenção da receita omitida com referência em acréscimo patrimonial a descoberto.

A partir da análise conjunta das DIRPFs do Interessado (fls. 223 a 238, v-I), das resposta às intimações entregues (fls. 11, 45, 60, 66 a 133, 163, 171, 187 a 192, 193 a 199, e 218 a 220, v-I), dos documentos obtidos em diligências via intimação de terceiros e análise do processo penal (Anexos I a IV), das informações sobre movimentação bancária (fls. 59 a 172, do Anexo I e 1 a 175 do Anexo II), dos registros nos sistemas eletrônicos integrados da Secretaria da Receita Federal - SRF (fls. 1 a 9, e 20 a 23, do Anexo III), dos documentos alusivos à união com Maria Christina Veloso Silva (fls. 130 e 131) e dos elementos constantes dos Autos da Ação Penal cujo sigilo foi afastado por despacho do juízo da 3ª Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro (fls. 1 a 3 do Anexo I), foi elaborada a planilha "Demonstrativo da Variação

¹ O código ISO 4217 para o dólar americano é USD e o Fundo Monetário Internacional refere-se ao dólar como US\$, abreviação que também é muito comum fora dos EUA para designar o dólar americano. Pesquisa no site <http://pt.wikipedia.org/wiki>, 10h54, de 19 de Julho de 2007.



Patrimonial” de fls. 243 a 250, de acordo com os critérios e considerações apresentados às páginas 14 a 18 (fls. 281 a 288) do Termo de Verificação Fiscal.

Integra o feito o Termo de Verificação Fiscal, fls. 268 a 320, v-I, no qual constam esclarecimentos no sentido de que simultaneamente a esta ação também foi desenvolvida outra junto à pessoa de Maria Christina Veloso Silva, esposa do Interessado, enquanto conjunta a análise das informações que poderiam ter repercussão mútua. Destaque para a utilização das informações constantes da “Planilha anexo B” (fls. 251 a 258), de onde extraídos dados desta última, com transferência de seus saldos mensais de origens e aplicações de recursos para a planilha “Demonstrativo da Variação Patrimonial” do Interessado.

Interposta impugnação, a lide foi julgada em primeira instância conforme Acórdão DRJ/RJOII n.º 10.574, de 31 de outubro de 2005, fl. 392, oportunidade em que se decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência em parte do feito. Nesse momento, cancelada a exigência de ofício integral do tributo referente ao ano-calendário 2002 e mantida quanto aos demais.

Decorrência do crédito exonerado, o Recurso de Ofício, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º. 70.235, de 06 de março de 1972.

Como a pessoa fiscalizada não interpôs recurso voluntário, conveniente detalhar os fundamentos e motivos que permitiram ao r.collegiado o posicionamento predominante quanto à parcela exonerada.

O digno relator posicionou-se pela impossibilidade da utilização do saldo havido em 24 de julho de 2002, na conta 101'279 SHAMPOO, mantida no L'Union Bancaire Priveé, informado na carta rogatória encaminhada pelo Ministério Público da Suíça em razão de que essa forma de agir prejudicaria o fiscalizado pela falta de apropriação do dinheiro aplicado em momento anterior a 25 de maio de 1998, conforme informação contida no próprio documento remetido pelo referido órgão. Esclarece que a apropriação do saldo deveria ter sido obrigatoriamente acompanhada do saldo no início do mês ou do próprio ano.

Afirmado que essa forma de agir significou presumir ter havido a aquisição de moeda no dia 24 de julho de 2002, enquanto o fato de a pessoa interessada não ter informado sobre a movimentação havida na referida conta não constituiria motivo a fundamentar esse posicionamento.

Na seqüência, teceu comentários sobre a legalidade da identificação da renda omitida por meio de acréscimos patrimoniais a descoberto e a forma adequada de construção da base presuntiva. Ressaltada a obrigação do fisco de demonstrar de forma inequívoca a ocorrência do acréscimo patrimonial a descoberto e que este não ocorreu



no período de referência em razão da presunção (simples) de que a aplicação de recursos fora em 24 de julho de 2002.

A reforçar os conceitos postos, a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira (em Presunções no Direito Tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, vol. 9, SP, Resenha Tributária, 1984, pág. 277) e de Luis Eduardo Schoueri (em Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal, 2ª Ed. SP, 1997, págs. 81 e seg.).

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Analisa-se o posicionamento predominante na decisão *a quo* do qual resultou o afastamento da incidência havida, de ofício, para o ano-calendário de 2002, motivo que, aliado à subsunção do fato à hipótese prevista na Portaria MF n.º 333, de 1997, determinou a submissão obrigatória ao nível superior.

A questão fundamental a dirimir – manter a incidência tributária de ofício ou rejeitá-la – requer análise conjunta dos aspectos que compõem o fato gerador do tributo, Imposto de Renda, da forma de encontrar o(s) fato(s) econômicos que não foram oferecidos à tributação denominada de *presunção legal* e dos requisitos que devem ser observados para a construção da base presuntiva.

O fato gerador do tributo tem sua matriz legal em nível amplo no artigo 43, do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 1966, e em termos de lei ordinária, no artigo 3.º da Lei n.º 7.713, de 1988.

Dessa norma, os aspectos do fato jurídico tributário, na parte que interessa à lide, são aqueles relativos à *materialidade* e à *temporalidade*. O aspecto espacial deixa de ter importância nesta situação em razão do domicílio fiscal da pessoa estar situado no País e em função da determinação da renda omitida ser efetuada por meio da presunção legal com centro em acréscimo patrimonial a descoberto. O aspecto material do tributo restringe a incidência àqueles fatos dos quais a pessoa foi efetivamente beneficiada e resultaram acréscimo ao patrimônio original da pessoa, este considerado o declarado ao final do ano-calendário imediatamente anterior ao do período de referência. Ressalte-se que as exceções a essa regra geral decorrem de expressa previsão legal. O aspecto temporal conforma os fatos ao período em que deve ocorrer a incidência; para as pessoas físicas, o ano-calendário, com início em 1.º de janeiro e término em 31 de dezembro; dessa restrição extrai-se que um fato ocorrido em momento anterior ao início do ano-calendário em verificação não pode ter incidência tributária deslocada no tempo para o período seguinte, sob pena de nulidade, por falta de observação desse aspecto e de motivo do ato, pois subsunção de fato *inexistente* no período à hipótese abstrata de incidência do tributo.

Como o fato gerador do tributo é do tipo complexo, pois a renda é composta de diversas espécies de rendimentos produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, nestes incluídos os ganhos de capital, sua conclusão somente ocorre no último momento do ano-calendário. Os fatos econômicos intermediários que estruturam a



renda ao final do período, devem encontrar-se documentados para que o contribuinte possa compor sua DAA. Esta é como se fosse um “espelho”, um extrato da posição do patrimônio no último dia do ano-calendário; no entanto, não é constituída por fatos que ocorreram, apenas, nesse dia, mas em todo o ano-calendário, como por exemplo, a aquisição de um imóvel em determinado mês do início do período. Assim, apesar de não se encontrar obrigado a apresentar uma declaração de ajuste anual em cada mês, a pessoa física deve manter os documentos que dão suporte às transações econômicas motivadoras de alterações em seu patrimônio e daquelas que de uma forma transversal possibilitem o mesmo fim.

A presunção consiste na obtenção da ocorrência de um evento econômico com suporte na existência de outro com ele correlacionado.

Alfredo Augusto Becker², tratando sobre o conceito de presunção e ficção, ensinava que:

A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural.

E concluiu o ilustre autor sobre o conceito em análise que:

Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.

Visando a agilização do trabalho fiscal e a recuperação mais rápida do tributo não pago, a Administração Pública instituiu presunções por meio de lei, ditas *presunções legais*, que se constituem fatos-base ligados logicamente à renda percebida e que permitem ao legislador impor a incidência tributária quando existentes e não contrapostos pelo contribuinte.

A *presunção legal* constitui forma autorizada à Administração Tributária para buscar fatos ocultos e sujeitos à incidência do tributo, de maneira mais rápida, econômica e menos desgastante, tanto para a pessoa fiscalizada, quanto para o fisco. Dada a extensão territorial deste País, a grande multiplicidade de participações em negócios que uma pessoa pode ter, a complexidade da legislação tributária, características que aliadas à dificuldade do fisco em conseguir concentrar dados para identificação de todos os fatos

² BECKER, Alfredo A. 1972, P. 462.



econômicos principais, contribuíram para a criação de mecanismos que simplifiquem a identificação desses fatos de maneira a melhorar a eficácia da administração.

Como a obtenção da renda por esse tipo de presunção legal está centrada no fato de ter ocorrido um “crescimento” do patrimônio, evidenciado pelo conjunto de bens, direitos e obrigações adquiridos nos períodos em análise, adicionado aos gastos mais significativos efetivamente comprovados, o confronto do total mensal dessas *aplicações* de moeda com os recursos mensais oferecidos à tributação, bem assim, aqueles oriundos de outras transações, como empréstimos, doações, etc., quando positivo, externa fato ou fatos econômicos não identificados na DAA, dada a impossibilidade de alguém adquirir bens ou efetivar gastos – todos devidamente documentados – sem que haja um lastro financeiro como respaldo.

Então, com suporte nessa evidência – fato-base da presunção - permitido à autoridade fiscal estabelecer a existência de outro fato ou fatos econômicos que gerador(es) de renda auferida e não tributada pelo sujeito passivo.

Por último, os fatos a compor a construção da base presuntiva centrada na evolução patrimonial da pessoa física fiscalizada somente podem ser aqueles aos quais a autoridade fiscal identificou a sua existência por meio de documentação legal adequada – hábil e idônea – e que, por força da conformação ao aspecto temporal do fato jurídico tributário do imposto, devem ter a sua ocorrência situada no âmbito do período considerado. Nessa perspectiva, os recursos declarados de anos anteriores, comprovados ou justificados, e que permaneceram em poder da pessoa no período de referência, os bens adquiridos e pagos nesse tempo, etc.

Feitas estas considerações, passa-se aos fatos.

A autoridade fiscal ao construir a evolução patrimonial da pessoa fiscalizada no ano-calendário 2002 considerou como aplicação de recursos quantia de R\$ 2.075.608,73, equivalente a USD 704.097,40, que, segundo informação fornecida pelo Ministério Público da Confederação Suíça, no documento denominado “Solicitação de Mútua Colaboração por Motivo Penal”, fls. 53 e 54, v-I, tratava-se de saldo havido em conta bancária na conta n.º 101'279 SHAMPOO mantida no Discount Bank and Trust Company, atualmente L'Union Bancaire Privée, em 24 de julho de 2002.

Um valor disponível constitui parte do patrimônio da pessoa e nessa linha de raciocínio estaria correta a interpretação utilizada pelas autoridades fiscais para compor dessa forma a base presuntiva, porque satisfação do aspecto material do fato, no entanto, não se comprova que o momento de ocorrência da origem desse recurso – que deveria ser considerado para fins de subsunção do fato oculto a um dos aspectos da



matriz de incidência - tenha sido exatamente no dia 24 de julho de 2002. No entanto, o documento utilizado pelo fisco para fins de identificação do dito saldo contém informações no sentido de que os depósitos nessa conta ocorreram apenas no período compreendido entre 4 de abril de 1995 a 26 de maio de 1998.

Considerados tais dados e com utilização subsidiária da restrição posta pela norma havida no ordenamento jurídico civil que trata da indivisibilidade da prova³, não poderia o fisco tomar apenas o saldo em 2002 para fins de compor a base presuntiva, uma vez que conhecia sobre sua origem não se encontrar no referido período. Conseqüência, a quantia apropriada como aplicação de recursos não tem as características requeridas para esse fim, porque já constituía patrimônio da pessoa fiscalizada em 31 de dezembro de 2001.

Na condição de integrar o patrimônio original, ainda que não declarada, e com a observação dos conceitos postos no início, verifica-se que essa quantia, apesar de não declarada, não pode constituir fato-base para identificação da renda omitida no ano-calendário de 2002, em primeiro, porque não atende o aspecto temporal do fato jurídico tributário considerado, uma vez que o real acréscimo patrimonial pela sua aquisição ocorreu em outro momento, ou seja, tributar renda omitida correspondente a esse saldo seria o mesmo que tributar o próprio patrimônio do fiscalizado havido em momento anterior; em segundo, considere-se que se o fato-base não existiu no ano-calendário de 2002, por conseqüência, inexistente materialidade para incidência tributária no referido período - aspecto material do fato jurídico tributário.

Não se diga que esta situação é igual àquela em que o acréscimo patrimonial a descoberto é ocasionado pela aquisição de um bem imóvel no ano-calendário e a tentativa de justificar a origem dos recursos é fundada em rendimentos omitidos teoricamente havidos em anos-calendário anteriores, para os quais defeso o direito de análise pelo fisco em razão da caducidade. Para essa espécie de situação, a aquisição de disponibilidade teve um fato-base efetivamente ocorrido no período em verificação - a aquisição de imóvel - enquanto a origem dos recursos necessários à composição da renda, teoricamente, encontra-se localizada em fatos não declarados e nem passíveis de verificação pelo fisco porque decadente esse direito.

Comparando as duas situações, verifica-se que esta última tem por referência um efetivo acréscimo ao patrimônio do contribuinte ocorrido no período, porque a renda omitida não integrou as declarações

³ Lei nº 5.869, de 1973 - CPC - Art. 373. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo anterior, o documento particular, de cuja autenticidade se não duvida, prova que o seu autor fez a declaração, que lhe é atribuída.

Parágrafo único. O documento particular, admitido expressa ou tacitamente, é indivisível, sendo defeso à parte, que pretende utilizar-se dele, aceitar os fatos que lhe são favoráveis e recusar os que são contrários ao seu interesse, salvo se provar que estes se não verificaram.



anteriores; aquela, a prova utilizada indica que o acréscimo ao patrimônio ocorreu em momento anterior ao ano-calendário de referência.

Por esse motivo, correto o posicionamento da digna autoridade julgadora de primeira instância e daqueles que o seguiram, motivo para que vote por negar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2007..



NAURY FRAGOSO TANAKA