



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

Processo n° 10803.000030/2009-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.484 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente LAUSCEA REGINA VERONESI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. OMISSÃO. INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS.

O reconhecimento de nulidade processual depende da demonstração do prejuízo causado. Quando suprível a nulidade, desnecessária sua declaração.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos casos em que não houver pagamento antecipado, é o do art. 173, I, do CTN.

PRELIMINAR. FATO GERADOR. IRPF. APD.

O fato gerador do IRPF apurado com base em Acréscimo Patrimonial a Descoberto é o dia 31 de dezembro.

IRPF. APD. DIÁRIAS.

Devem ser considerados como origem na tabela de variação patrimonial a descoberto os valores recebidos a títulos de diárias, desde que se comprove que as despesas com as viagens de serviço foram lançadas como dispêndio.

IRPF. APD. APLICAÇÕES EM RENDA VARIÁVEL.

Correto o lançamento das aplicações em renda variável na tabela de variação patrimonial a descoberto quando lançadas as aplicações como dispêndio e os resgates como origem.

IRPF. APD. PREVIDÊNCIA. REEMBOLSO.

Uma vez comprovado o reembolso de contrato de previdência em virtude do seu cancelamento, faz-se necessário o seu lançamento com origem no fluxo de variação patrimonial.

IRPF. APD. CONVERSÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL.

O depósito judicial é considerado dispêndio quando realizado o depósito, e não na data em que realizada a conversão do depósito em renda.

IRPF. TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS E CHEQUES.

O Fisco deve comprovar que os valores de transferências bancárias e cheques foram efetivamente consumidos para poder lançá-los como dispêndio na tabela de variação patrimonial.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Pedro Anan Junior, Marcio de Lacerda Martins, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Fabio Brun Goldschmidt.

Relatório

1 Do Procedimento Administrativo Concorrente

Antes do início do presente processo administrativo, o Fisco lavrou, para os anos-calendário de 2002 a 2005, auto de infração tendo por objeto omissão de rendimentos.

Após apuração do fluxo financeiro do contribuinte, chegou-se à conclusão preliminar de que haveria acréscimo patrimonial a descoberto. Contudo, durante a fiscalização, foi enviada correspondência por uma das fontes pagadoras (Sul América Companhia de Seguro Saúde) informando que teria pago quantias ao recorrente em 2003 a 2005, o que acabou por dissolver a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto para o ano de 2003 a 2004, e levou a Fiscalização a lançar IRPF sobre tais valores omitidos.

O lançamento desse procedimento — consubstanciado no processo administrativo nº 10803.000128/2008-47 —, contudo, não contemplou acréscimo patrimonial a descoberto, limitando-se a lançar omissão de rendimentos, glosa de valores lançados a título de dependentes, de deduções, de livro caixa, entre outros.

2 Do Presente Procedimento Administrativo

Após a lavratura daquele auto de infração, a Sul América Companhia de Seguro Saúde enviou nova correspondência, dessa vez dizendo que havia se enganado, e que não havia pago qualquer valor à fiscalizada entre os anos de 2003 a 2005. Por este motivo, foram reabertos os trabalhos de fiscalização — tal declaração refletiu-se na exclusão desses valores quando do julgamento da impugnação pela DRJ.

O fluxo financeiro foi refeito, com base nos dados coletados no outro procedimento de Fiscalização, considerando conjuntamente as origens e dispêndios do casal, e remetido, em 09/03/09, aos fiscalizados (fls. 8-206 do e-processo). A recorrente e seu cônjuge foram intimados a apresentar justificativa da variação patrimonial a descoberto apresentada.

Ao fim do prazo para resposta, a recorrente apresentou resposta na qual informou ter impugnado o outro lançamento, e requerendo prazo adicional para a resposta, pois muitas das informações e documentos necessários dependiam de terceiros. Por considerar protelatório o pedido, o Fisco negou o prazo. Seu cônjuge, por outro lado, apresentou informações que auxiliaram na justificação de parte do acréscimo patrimonial:

- a) substituição, na linha “Rendimentos Tributáveis na Fonte”, dos valores brutos anteriormente lançados, pelos valores líquidos creditados na conta corrente bancária do fiscalizado. Remoção dos valores correspondentes (linhas 2.2 “IRRF” e 1 “Deduções Previdência Oficial”) das planilhas Dispêndios/Aplicações;

- b) alocação na linha “Empréstimos/Financiamentos Recebidos”, os valores de R\$ 4.000,00, R\$ 17.000,00, R\$ 20.000,00 e R\$ 20.000,00, nos meses maio/2004, julho/2004, maio/2005 e julho/2005, respectivamente;
- c) retirado o valor de R\$ 3.380 (chq. 850.220 – BB) da linha “Outros Débitos em Conta Corrente” da planilha “Dispêndios/Aplicações”, pois restou comprovado que corresponde ao pagamento de parcela do veículo Pálio Weekend, placa CKE 9714.

3 Auto de Infração

Após modificar a planilha de variação patrimonial de acordo com o acima descrito, a Fiscalização verificou a existência de omissão de R\$ 29.521,27, R\$ 14.636,72 e R\$ 10.599,33 para cada um dos cônjuges, nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, respectivamente.

Com base nas constatações acima, foi lavrado auto de infração (fls. 257-281 do e-processo), cujo total do crédito tributário foi de R\$ 40.770,07, incluídos imposto, juros de mora e multa de ofício de 150%.

Foi lançada multa de ofício qualificada, com base na seguinte justificativa:

11.1 Ao omitir rendimentos, apurados de conformidade com os preceitos legais (Acréscimo Patrimonial a Descoberto), não teve a fiscalizada, outro interesse, senão o de livrar-se do pagamento do tributo devido, fraudando o Fisco na mesma proporção de seu benefício, razão pela qual aplicamos a multa preconizada no inciso II do art. 44, da Lei 9.430 de 1996.

4 Impugnação

Notificada do lançamento em 16/05/09, a recorrente apresentou impugnação, tempestiva, em 16/06/09, esgrimindo os seguintes argumentos:

- a) uma vez notificado, o lançamento só pode ser modificado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou mediante revisão de ofício, nas hipóteses do art. 149, do CTN. A única hipótese que poderia justificar a modificação seria desconhecimento de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, contudo, todos os valores lançados como variação patrimonial já eram conhecidos e foram comprovados à época do primeiro lançamento. Dessa forma, nulo o presente lançamento por faltar causa de revisão do lançamento de ofício;
- b) o fato gerador do imposto sobre a renda, no caso da APD, é mensal, e como o IRPF possui lançamento por homologação, aplica-se o prazo do art. 150, §4º, do CTN. Desse modo, está decaído o lançamento para os fatos anteriores a dezembro de 2003;
- c) o contribuinte deve ser intimado regular e previamente no caso de depósitos bancários sem origem comprovada, de modo que é nulo o presente lançamento, por ausência de prazo razoável para que a recorrente justificasse os depósitos;

- d) houve violação do contraditório, pois a recorrente atendeu às intimações em 07/05/09 e 08/05/09, e tais esclarecimentos não foram considerados no lançamento lavrado em 13/05/09;
- e) o Fisco não acolheu as diárias do cônjuge da recorrente como origem para justificar o APD, sob a justificativa de que as diárias são presumidamente gastas integralmente com despesas de viagens. Por outro lado, considerou as referidas despesas de viagens como dispêndios/aplicações, ou seja, critério irrazoável. Dessa forma, devem ser incluídas no fluxo patrimonial as diárias recebidas pelo cônjuge da recorrente, de acordo com as tabelas apresentadas à fl. 314;
- f) o valor de R\$ 7.500,00, lançado a título de “Recursos/Origens”, foi alocado indevidamente em setembro/2005, pois é quitação de empréstimo recebido do Sr. Antônio César Bueno Ferreira, recebido em duas parcelas, sendo R\$ 6.000,00 em 10/06/05 e R\$ 1.500,00 em 15/08/05;
- g) foi alocada despesa de R\$ 10.100,00 sob a rubrica de “OUTROS DÉBITOS EM C/CORRENTE”. Tal valor corresponde a contratação de previdência Brasilprev para a filha Eduarda Veronezi Prata Caobianco, e foi debitado na conta corrente 1092 da agência 1227 do BB, em 11/04/03. Ocorre que tal plano foi cancelado e o valor reembolsado no mesmo mês, sendo que a quantia foi creditada em sua conta em 28/04/03, mas não conta no lançamento como origem;
- h) foi alocado como dispêndio ao cônjuge da recorrente o pagamento de contribuição social em virtude de conversão de depósito judicial. Tal operação foi supostamente descoberta através do sistema SINAL 08. O estranho é que não existem detalhes da ação na Fiscalização, o que se faz necessário, uma vez que o cônjuge da recorrente é pessoa física, desobrigado de recolhimento de contribuição previdenciária, e nunca recolheu tal tributo;
- i) existem cheques emitidos pelo cônjuge da recorrente em favor dessa que contaram como dispêndio. O mesmo ocorreu com DOC's emitidos por Eduardo José Prata Caobianco à recorrente, que não podem ser considerados como dispêndio;
- j) a mera constatação de transferência bancária/cheque não é suficiente para comprovar aplicação/dispêndio para fins de configuração de acréscimo patrimonial a descoberto, conforme extensa jurisprudência do Conselho de Contribuintes;
- k) o valor de R\$ 205,47, pago à UNAFISCO em dezembro/2004, foi transportado para a planilha “OUTROS DÉBITOS EM C/CORRENTE” pelo valor de R\$ 6.940,97, grave erro que distorceu o cálculo;
- l) inadequada a aplicação de multa de ofício qualificada, pois não foi identificado dolo específico em fraudar o fisco. O posicionamento do Conselho de Contribuintes

5 Acórdão de Impugnação

A impugnação foi julgada parcialmente procedente pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ/SP2. Os fundamentos utilizados foram:

- a) não há decadência no caso, pois o fato gerador do IRPF é anual, e como a recorrente não teve pagamento antecipado de tributo em 2003, o prazo aplicável é o do art. 173, I, do CTN;
- b) não houve cerceamento de defesa, pois, após o lançamento, foi oportunizada a apresentação de impugnação que poderia carrear as mesmas alegações e provas que teriam sido apresentadas caso fosse concedido prazo adicional para manifestação durante o procedimento de fiscalização;
- c) as diárias não podem ser incluídas como origem, pois são presumidamente consumidas no deslocamento e nas outras despesas com viagens, e porque a recorrente não logrou comprovar que as despesas com essas viagens tenham sido incluídas nos dispêndios, a fim de excluí-las das tabelas;
- d) as alegações relativas aos valores de R\$ 7.500,00 e de R\$ 10.100,00 não foram acolhidas por estarem desacompanhadas de provas;
- e) foram excluídos os valores de R\$ 1.200,00 e de R\$ 397,00, pois se comprovou que eram relativos a transferências entre os cônjuges. A remoção foi de 50% desse valor do presente processo, uma vez que o acréscimo patrimonial foi lançado à proporção de 50% para cada cônjuge;
- f) quanto ao pagamento de contribuição social, a DARF ainda consta no banco de dados da receita como sendo de titularidade do cônjuge da recorrente, de modo que, embora seja estranho o pagamento de contribuição social por pessoa física, o fato é que ocorreu o dispêndio;
- g) assiste razão quanto ao pagamento à UNAFISCO, motivo pelo qual foi excluído R\$ 6.375,00 do valor do acréscimo patrimonial calculado, sendo 50% dessa redução nesse processo, devido à divisão da variação patrimonial entre os cônjuges;
- h) como não foi provado dolo específico da recorrente, é inadequada a qualificação aplicada, motivo pelo qual a penalidade foi reduzida ao patamar de 75%.

6 Recurso Voluntário

Notificada, em 26/04/11, do resultado do julgamento na DRJ, a recorrente apresentou recurso voluntário, tempestivo, em 26/05/11. Além dos argumentos já expostos na impugnação, apresenta os seguintes pontos:

- a) é nula a decisão de primeiro grau, pois não enfrentou a questão da imutabilidade do lançamento;
- b) além da omissão já referida, também foi omissa a decisão quanto à alegação de que os cheques/transferências bancárias não são prova suficiente para caracterizar dispêndio na tabela de variação patrimonial;

- c) o fato gerador do IRPF, ao contrário do defendido pela decisão de primeiro grau, é mensal desde a edição da Lei nº 7.713/88;
- d) quanto às diárias recebidas pelo cônjuge da recorrente, à fl. 486 do e-processo existe lançamento a débito na conta corrente de Eduardo Caobianco, no valor de R\$ 290,69, no dia 17/12/04. Esse valor equivale a despesa de hospedagem no hotel Metrópole em Belo Horizonte, que efetuou quando viajava a serviço pela Receita Federal do Brasil. Ocorre que, embora as diárias não tenham sido lançadas como origem, esta despesa foi considerada na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, conforme pode ser observado na planilha de variação patrimonial: lançamento à fl. 487 o e-processo, individualizado sob a rubrica de "COMPRA C/CARTAO", que é posteriormente consolidada à fl. 488 sob a rubrica Cartão de Crédito Banco do Brasil ag. 1227 C/C 1092, na tabela "7-OUTROS DÉBITOS EM C/CORRENTE". Este valor, por fim, é transportado ao demonstrativo de variação patrimonial à fl 488 do e-processo, como dispêndio/aplicação. Desse modo, insubsistente o critério adotado pela Fiscalização, pois utiliza as despesas com viagens de trabalho, mas não acolhe o pagamento de diárias para fim de apuração de variação patrimonial do contribuinte. Sendo assim, pede que sejam acrescidos os valores abaixo colacionados como origem:

- Janeiro/2003 :

001	1227	1092	13/01/2003	AVISO DE CRÉDITO	000000001650	403,75
001	1227	1092	30/01/2003	ORDEM BANCÁRIA	112923000000	1.436,13
TOTAL						1.839,88

- Janeiro a Dezembro/2004

MÊS DE PAGAMENTO	DIÁRIAS	TOTAL
	0,00	0,00
JANEIRO		
FEVEREIRO	0,00	0,00
MARÇO	1.525,30	1.525,30
ABRIL	2.054,35	2.054,35
MAIO	1.571,70	1.571,70
JUNHO	2.964,40	2.964,40
JULHO	1.454,55	1.454,55
AGOSTO	3.292,98	3.292,98
SETEMBRO	0,00	0,00
OUTUBRO	3.433,00	3.433,00
NOVEMBRO	523,90	523,90
DEZEMBRO	5.523,66	5.523,66
TOTAL		22.343,84

Fevereiro/2005		
MÊS DE PAGAMENTO	DIÁRIAS	TOTAL
FEVEREIRO	523,90	523,90
	TOTAL	523,90

- e) o lançamento de operações de compra e venda em investimentos de renda variável acabou por distorcer o lançamento. Isso porque as compras realizadas em 27/01/03 foram vendidas em 30/01/03, com prejuízo de R\$ 6.257,27. Dessa forma, as operações devem ser excluídas da apuração, sob pena de tributação o prejuízo do recorrente como se renda fosse;
- f) em que pese o recorrente ter apresentado, em sede de impugnação, documentos que demonstravam que efetivamente foi cancelado o plano de previdência no valor de R\$ 10.100,00, em abril de 2003, o Fisco mesmo assim entendeu que não eram suficientes as provas. Por esse motivo, traz novamente os documentos (fls. 494-497 do e –processo);
- g) o dispêndio registrado com conversão de depósito em renda em maio/2003 não deve prosperar. Isso porque, embora a conversão do depósito em renda tenha se dado em maio/2003, a verdade é que o depósito judicial havia sido realizado em 1997, quando do ajuizamento da Ação Ordinária nº 97.10.11485-9 (PR). Ou seja, errado o lançamento de R\$ 2.871,96 em maio/2003 a esse título, porquanto o dispêndio se deu em outra data;
- h) devem ser excluídos os valores de cheques, DOC's e TED's lançados como dispêndio, pois a jurisprudência administrativa é pacífica quanto à necessidade de se comprovar o efetivo consumo dessas quantias para considerar seus valores como dispêndio em tabela de variação patrimonial;
- i) no processo paralelo, foi lançado tributo devido à glosa de despesas com livro-caixa, por falta de comprovação de sua efetividade. Ocorre que o Fisco utilizou de dois pesos e duas medidas, pois ao computar o acréscimo patrimonial, incluiu as despesas que considerava inexistentes para fins de dedução com livro caixa. Dessa forma,

7 Do Julgamento

Ao analisar o presente processo, cheguei à conclusão de que, em decorrência da estreita relação entre este processo e o processo nº 10803.000128/2008-47 (IRPF decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, depósito bancário e glosa de despesas, cuja competência abrange o exercício do processo ora julgado) seria necessária a análise conjunta para fim de evitar *bis in idem* de IRPF sobre os rendimentos da recorrente.

Em virtude disso, encaminhei despacho ao Presidente da Turma à época, Dr. Nelson Mallmann, para que o processo nº 10803.000128/2008-47 — que não possuía nem possui ainda relator designado — fosse a mim distribuído, diante da evidente relação de prejudicialidade. O Presidente acolheu as justificativas minhas justificativas e requisitou à presidência da Câmara a distribuição do referido processo à minha Relatoria.

Processo nº 10803.000030/2009-71
Acórdão n.º **2202-002.484**

S2-C2T2
Fl. 514

Não obstante, sobreveio determinação da Presidência da Câmara que, em sentido contrário, reconheceu inexistir qualquer óbice ao julgamento em separado dos feitos, razão por que o presente processo foi incluído em pauta. É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Rafael Pandolfo

A - CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

É entendimento desse Relator que existe nexo de causalidade entre os dois processos (este e o processo nº 10803.000128/2008-47), logo, o que for reconhecido como omissão naquele processo deve ser considerado como renda nesse. Em virtude desse entendimento, foi pedido ao Presidente dessa Turma à época — Nelson Mallmann —, mediante despacho fundamentado, que fosse distribuído o processo nº 10803.000128/2008-47 para minha relatoria, decisão que visava tanto preservar o interesse público (liquidez e certeza do eventual crédito tributário remanescente) como o direito do contribuinte (protegê-lo de *bis in idem* do IRPF). Nesse contexto, foi proferido o despacho de fls. 507-508 do e-processo, exarado pelo Conselheiro Nelson Mallmann, nos seguintes termos:

Em face do pedido de distribuição de processo por prevenção de julgamento formulado pelo Conselheiro Rafael Pandolfo, Relator sorteado do processo acima identificado, tendo em vista que o processo nº 11080.3000128/2008-47 (LAUSCEA REGINA VERONEZI CAOBIANCO), ainda não sorteado, trata da mesma matéria (conexão de julgados).

Alega o nobre Conselheiro de que trata-se de auto de infração lavrado em face do contribuinte acima identificado, derivado do Processo nº 10803.00128/2008-47, que apurava omissão de rendimentos e outras infrações em relação aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005. O presente auto apura acréscimo patrimonial a descoberto por parte da recorrente em relação aos mesmos período.

Os dois processos possuem íntima ligação e precisam ser julgados em conjunto, pois os valores que forem constatados como omissão no primeiro processo devem ser incluídos como origem no fluxo de variação patrimonial, sob pena de ocorrência de bis in idem.

Por fim, alega, que tendo em vista o reconhecimento de conexão dos processos, de sorte que o processo 10803.000128/2008-47, onde foi lançada omissão de rendimentos em face da recorrente, seja distribuído para esse Relator, para que os autos possam ser julgados em conjunto. Ainda, em decorrência do reconhecimento da conexão entre os processos, o processo deve ser retirado de pauta, para ser reincluído quando da recepção do processo conexo.

*Após a análise da solicitação realizada pelo Conselheiro Rafael Pandolfo, **ACOLHO** as suas razões de pedir como sendo motivo justificado e **DEFIRO** o pedido de distribuição por prevenção de julgamento do processo nº 10803.000128/2008-47, relativo a contribuinte Lauscea Regina Veronezi Caobianco, nos termos do art. 6º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de*

Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

À Secretária desta Segunda Câmara para as devidas providências para que o processo nº 180803.000128/2008-47, relativo a contribuinte Lauscea Regina Veronezi Caobianco, seja distribuído para julgamento na 2ª TO – 2ª Câmara – 2ª Seção de Julgamento – Conselheiro Rafael Pandolfo. Após o feito os processos deverão ser movimentados, no E Processo, para o Conselheiro Rafael Pandolfo, na atividade para relatar.

Após, contudo, sobreveio despacho da Presidência dessa Câmara que, em sentido contrário, determinou o julgamento apartado do presente feito, com a seguinte justificativa (fl. 509 do e-processo):

Quanto ao requerimento de distribuição de processo por prevenção, apresentado pelo Sr. Relator e encaminhado pelo Sr. Presidente da 2ª Turma Ordinária em despacho anterior, entendo que não há óbice ao julgamento em separado, tanto assim que isso já ocorreu em Primeira Instância. Caso o julgamento em separado tenha trazido prejuízo ao contribuinte, este poderia apresentar requerimento, fundamentando suas razões, cabendo à Presidência da Segunda Câmara analisar o pedido. Assim, o processo objeto do pleito deve integrar o conjunto a ser sorteado, aleatoriamente, entre as Turmas da 2ª Câmara.

Esclarecidos esses pontos, analiso o presente recurso.

B - VOTO

O recurso do recorrente traz três preliminares e diversos pontos de mérito, motivo pelo qual a análise será tópica.

1 PRELIMINAR: NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR OMISSÃO

1.1 DA IMUTABILIDADE DO LANÇAMENTO

O recorrente alega que a decisão de primeira instância é nula por não ter analisado a alegação de imutabilidade do lançamento.

Ao se analisar a decisão de primeira instância, percebe-se que tal ponto não é sequer citado no relatório, e muito menos é tocado no decorrer do voto.

De acordo com o art. 59, do Decreto nº 70.235/72, são nulas as decisões proferidas com preterição de direito de defesa. Contudo, mesmo que haja nulidade da decisão proferida pela autoridade de primeira instância, entendo que, pelo princípio da instrumentalidade das formas, a análise da irresignação presente na impugnação por essa Turma pode suprir a nulidade. Dessa forma, passa-se à análise do ponto.

O recorrente traz o art. 145, do CTN, o qual diz que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação, recurso de ofício ou revisão de ofício nos casos revistos no art. 149, do CTN, cujas hipóteses colaciono abaixo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

No caso em tela, o novo lançamento decorreu de identificação, por parte da Fazenda Nacional, de que havia erro em declaração da fonte pagadora Sul América Companhia de Seguros, que modificou o panorama fático que levou a Fiscalização a abandonar, no procedimento anterior, o fluxo patrimonial montado para fins de apuração de APD.

Ou seja, está presente a premissa exigida pelo art. 149, do CTN, que por sua vez é uma das causas de modificação do lançamento inscritas no art. 145, do Digesto Tributário.

1.2. DA IRREGULARIDADE DA UTILIZAÇÃO DE DOC'S, CHEQUES E TED'S COMO DESPESA PARA FINS DE APURAÇÃO DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

A recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida uma vez que a Administração não teria analisado sua irresignação quanto à inclusão de transferências (TED's e DOC's) e de cheques descontados como dispêndios, na tabela de acréscimo de variação patrimonial.

A irresignação não procede. Isso porque, embora não tenha aberto tópico específico a respeito do ponto, a fundamentação contida na decisão recorrida aborda esse tema, impondo – certo ou errado - o ônus probatório ao recorrente, como comprova o trecho abaixo reproduzido:

Ressalte-se que na seara o processo administrativo fiscal, deveria o litigante fazer a devida prova, com a apresentação de documentação hábil e idônea, a fim de elidir a tributação. Em não fazendo, não há como acatar a tese defendida pela defesa, pois alegar e não provar é como não alegar.

Nesse sentido, sendo fiel a suas premissas, a decisão recorrida acolheu apenas a exclusão, como dispêndio, dos DOC's e cheques cuja natureza foi comprovada pelo recorrente:

Referido documento (DOC) comprova que o débito na conta corrente do seu cônjuge Eduardo José Prata Caobianco foi a seu favor, bem como o cheque emitido em 21/02/2003, de R\$ 397,00 (fl. 349) e o DOC de 05/08/2004, de R\$ 1.200,0 (fl. 352), devendo referidos valores serem excluídos da base de cálculo do tributo, na proporção de 50%, já que os outros 50% foram imputados ao cônjuge.

Dessa forma, insubsistente a alegação de preterição de defesa por omissão no ponto, pois a matéria foi analisada.

2 PRELIMINAR: DECADÊNCIA

Alega o recorrente a decadência do direito de lançamento da fiscalização relativa aos períodos anteriores a dezembro de 2003. Além da aplicabilidade do prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, defende que a contagem do prazo decadencial, no caso de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, deve ser efetuada mensalmente, pois o fato gerador do tributo, desde a publicação da Lei nº 7.713/88, é mensal, nos termos do que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/88 e art. 55, inciso XIII, do RIR/99.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) é tributo que, por sua natureza, é sujeito ao lançamento por homologação, modalidade de lançamento na qual o contribuinte antecipa o pagamento do tributo e declara o montante devido ao Fisco, procedimento sujeito à posterior homologação por parte da Fazenda Pública. Não havendo qualquer ato que expressamente homologue a declaração efetuada pelo contribuinte e o respectivo pagamento, ainda que parcial, o procedimento considera-se tacitamente homologado após o transcurso do prazo de 5 anos contados da data do fato gerador, nos termos do que dispõe o §4º, do art. 150, do CTN. Passado esse prazo, salvo a comprovação de dolo, de fraude

ou de simulação, o direito de efetuar eventual lançamento de ofício encontra-se atingido pela decadência.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, analisando o assunto no rito previsto no art. 543-C, do Código de Processo Civil, cuja decisão é de observância obrigatória por esta Colenda Corte, nos termos do art. 62 do Regime Interno, entendeu que no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação somente é aplicado o prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN, quando não houver o pagamento antecipado, desde que não comprovada a ocorrência de dolo, de fraude ou de simulação, *in verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário

Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). Grifamos.

Tal entendimento se aplica, inclusive, nos casos em que o pagamento foi parcial, conforme o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo colacionada:

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA.

TERMO INICIAL A CONTAR DO FATO GERADOR.

1. *É firme o entendimento desta Corte Superior de Justiça de que o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que houve pagamento antecipado, ainda que parcial, é contado da ocorrência do fato gerador.*

2. *Agravo regimental improvido.*”

(AgRg no REsp 1182862/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 02/02/2011)

No presente caso, embora tenha sido afastado o dolo pela decisão recorrida, a contagem do prazo decadencial segue regida pelo art. 173, I, do CTN, pois não há qualquer recolhimento antecipado por parte da recorrente.

Quanto ao argumento do recorrente de que o fato gerador na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto se daria mensalmente, de modo que a decadência atingiria, também, o período de janeiro até outubro de 2004, não assiste razão ao recorrente.

É que, como bem salientou a decisão recorrida, apesar da Lei nº 7.713/88 determinar que os acréscimos patrimoniais não declarados devam ser apurados mensalmente, tais valores caracterizam-se meras estimativas, já que o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física somente se verifica no último dia do exercício, em 31 de dezembro. Nesse sentido é o entendimento pacífico dessa E. Corte:

IRPF - DECADÊNCIA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. A omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurada em base mensal e tributados anualmente, razão pela qual o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN). FORMA DE APURAÇÃO - TRIBUTAÇÃO MENSAL - A partir do ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial não justificado deve ser apurado mensalmente, confrontando-se os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recurso, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 7.713, 1988. PROVAS - Não tendo o contribuinte logrado comprovar integralmente a origem dos recursos capazes de justificar o acréscimo patrimonial, através de rendimentos tributáveis, isentos ou tributáveis exclusivamente na fonte, é de se manter o lançamento de ofício. Recurso negado. (Grifamos)

(Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Ac. 106-16.064. Rel. Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Julg em 24/01/07).

Desse modo, tendo por base o ano-calendário de 2003, o fato gerador ocorre em 31/12/2003, podendo ser lançado a partir do exercício de 2004. O prazo decadencial começa a contar do dia 1º do exercício subsequente, ou seja, 01/01/05. Ou seja, o lançamento efetuado em 16/05/09 foi legítimo, porquanto o tributo referente ao ano de 2003 poderia ter sido lançado até o final do ano de 2009.

3 MÉRITO: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

3.1. DAS DIÁRIAS

A recorrente sustenta que a decisão e o lançamento são incoerentes, pois, se de um lado, adicionam na tabela de dispêndios os gastos com viagens de serviço, por outro não acatam a inclusão, como origem, na mesma tabela, dos valores recebidos a título de diárias, destinadas a cobrir esses custos.

À fl. 486 do e-processo existe lançamento a débito na conta corrente de Eduardo Caobianco, no valor de R\$ 290,69, no dia 17/12/04. Esse débito corresponde a despesa de hospedagem no hotel Metrópole em Belo Horizonte, que o marido da recorrente efetuou quando viajava a serviço pela Receita Federal do Brasil. O lançamento desse valor na tabela pode ser observado à fl. 487 do e-processo, individualizado sob a rubrica de “COMPRA C/CARTAO”, que foi posteriormente consolidada à fl. 488 sob a rubrica Cartão de Crédito Banco do Brasil ag. 1227 C/C 1092, na tabela “7-OUTROS DÉBITOS EM C/CORRENTE”. Este valor, por fim, é transportado ao demonstrativo de variação patrimonial à fl 488 do e-processo, como dispêndio/aplicação.

Ainda, provavelmente os demais gastos com alimentação, por exemplo, devem ter sido assumidos nos cartões de crédito do cônjuge da recorrente, como é costumeiro, e as despesas com o pagamento de cartão de crédito foram consideradas na rubrica “OUTROS DÉBITOS EM C/CORRENTE”. Dessa forma, penso ser irrazoável o critério da autoridade fiscalizadora, que considera os gastos com as viagens como dispêndio, mas não acolhe as origens idôneas apontadas.

Sendo assim, entendo que as diárias recebidas pelo cônjuge da recorrente devem ser adicionadas ao quadro de variação patrimonial, conforme tabela apresentada por ele em seu recurso voluntário, que confere com os informes de rendimentos apresentados (fls. 491-493 do e-processo):

- Janeiro/2003 :

001	1227	1092	13/01/2003	AVISO DE CRÉDITO	000000001650	403,75
001	1227	1092	30/01/2003	ORDEM BANCÁRIA	112923000000	1.436,13
TOTAL						1.839,88

- Janeiro a Dezembro/2004

MÊS DE PAGAMENTO	DIÁRIAS	TOTAL
	0,00	0,00
JANEIRO		
FEVEREIRO	0,00	0,00
MARÇO	1.525,30	1.525,30
ABRIL	2.054,35	2.054,35
MAIO	1.571,70	1.571,70
JUNHO	2.964,40	2.964,40
JULHO	1.454,55	1.454,55
AGOSTO	3.292,98	3.292,98
SETEMBRO	0,00	0,00
OUTUBRO	3.433,00	3.433,00
NOVEMBRO	523,90	523,90
DEZEMBRO	5.523,66	5.523,66
TOTAL		22.343,84

Fevereiro/2005

MÊS DE PAGAMENTO	DIÁRIAS	TOTAL
FEVEREIRO	523,90	523,90
TOTAL		523,90

Ressalte-se que após o acréscimo desses valores à tabela de acréscimo patrimonial, o tributo a ser pago pela recorrente será equivalente a 50% do valor resultante, pois a outra metade foi lançada em relação a seu cônjuge.

3.2. DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA VARIÁVEL

A recorrente alega que, relativamente às aplicações financeiras de renda variável, o lançamento teria incorrido no erro de considerar apenas o resgate como origem, contra o qual a aplicação teria sido relacionada como dispêndio. Nessa hipótese, sustenta a recorrente, poderia ter ocorrido uma tributação da “menos valia” do investimento.

O argumento não procede.

A tabela de acréscimo patrimonial contrapõe os gastos realizados às origens possuídas. Veja-se o seguinte exemplo:

- o contribuinte “A” tem R\$ 100.000,00 de saldo bancário (origem);

- no decorrer do mês de janeiro, “A” realiza aplicação financeira no valor de R\$ 80.000,00, (dispêndio), remanescendo R\$ 20.000,00 em conta (origem);

- suas aplicações (80.000,00) desvalorizam e seu investimento acaba sendo liquidado por R\$ 70.000,00 (origem). Como resultado, remanesce como origem para o mês seguinte o valor de R\$ 90.000,00, pois o saldo bancário inicial foi considerado como origem.

O erro na tabela apresentada pela recorrente para tentar demonstrar a distorção é não apresentar saldo anterior. Dessa forma, inconsistente a irresignação da recorrente quanto ao ponto.

3.3. DA BRASILPREV

A recorrente também alega que dentre os dispêndios do mês de abril de 2003 está o valor de R\$ 10.100,00 com plano de previdência de sua filha. Ocorre que tal plano de previdência foi cancelado no mesmo mês, tendo ocorrido o reembolso do valor em conta no dia 28/04/03.

Assiste razão à recorrente. Junto ao recurso voluntário foram apresentados documentos que demonstram que a previdência foi contratada e cancelada no mesmo mês, conforme comprovado por i) lista dos depósitos e saques na conta da recorrente e de seu cônjuge, à fl. 498 do e-processo, que apresenta débito de R\$ 10.100,00 em 11/04/03, e crédito no mesmo valor em R\$ 28/04/03, sendo esse identificado como BRASILPREV; ii) registros do Banco do Brasil demonstrando a data de contratação e de cancelamento do plano de previdência à fl. 496 do e-processo; iii) histórico financeiro dos pagamentos realizados à Brasilprev à fl. 497 do e-processo.

Ou seja, o valor de R\$ 10.100,00 — referente ao reembolso do valor pago em decorrência do cancelamento do plano de previdência — deve ser incluído como origem no mês de abril de 2003 no demonstrativo de variação patrimonial.

3.4. DA CONVERSÃO DE DEPÓSITO

A recorrente alega que foi indevida a consideração de conversão de depósito em renda no valor de R\$ 2.781,96 como dispêndio no mês de maio de 2003. Tal conversão em renda, segundo o recurso voluntário, ocorreu na Ação Ordinária Nº 97.10.11485-9, ação ajuizada em 08/07/97 pelo cônjuge da recorrente em conjunto com outros funcionários da Receita Federal para discutir questões relativas a contribuições previdenciárias. Conforme defende, existe diferença entre a conversão do depósito e a realização do depósito, sendo que o momento correto do dispêndio é o segundo.

É correta a alegação. Os depósitos judiciais servem à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e, em geral, são realizados ao início da demanda judicial. A Fiscalização, ao verificar tal fato lançou o dispêndio no mês de registro da conversão do depósito, ou seja, em nenhum momento verificou quando foi realizado o depósito. Dessa forma, diante desta insuficiência probatória do Fisco, há que se reconhecer que foi indevido o lançamento desse valor no mês de maio de 2003, motivo pelo qual deve ser excluído do demonstrativo de variação patrimonial.

3.5 DOS OUTROS IMPOSTOS, OUTROS CHEQUES E DOC/TED EMITIDOS.

A recorrente irressignou-se em relação ao lançamento de DOC's, TED's e Cheques como dispêndio, acostando longa lista de julgados que corroboram seu posicionamento. Tal posicionamento é, inclusive, o apresentado por essa turma de julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - EXERCÍCIO. 1999, 2000.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - FLUXO FINANCEIRO - INCLUSÃO DE SAQUES BANCÁRIOS COMO DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES - CHEQUES EMITIDOS - OS SAQUES BANCÁRIOS, REPRESENTADO ATRAVÉS DE CHEQUES COMPENSADOS E/OU DESCONTADOS, QUANDO NÃO FOR COMPROVADA

A destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal. Mero indicio de que foram consumidos não conduz à alocação dos mesmos a titulo de dispêndio ou aplicação, no fluxo de caixa, com objetivo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto. Cabe à fiscalização aprofundar seu poder investigatório a fim de demonstrar que os cheques emitidos representam efetivamente gastos suportados pelo contribuinte.

(CARF. 2ª Seção. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Rel. Nelson Mallmann. Ac. 2202-00.452. Julg. em 10/03/10)

Isso porque a presunção de omissão de rendimentos apurada com base em acréscimo patrimonial a descoberto tem como fundamento o art. 6º da Lei nº 8.021/90, abaixo transcrito:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

Ou seja, tal arbitramento depende da comprovação de que ocorreu o efetivo gasto, e não somente mera movimentação financeira, como é o caso dos DOC's, TED's, e Cheques, embora estes geralmente estejam ligados a gastos dos contribuintes. Ocorre que, no presente processo, o Fisco não analisou os cheques e comprovantes de transferência com o intuito de verificar se estavam sendo efetivamente consumidas as quantias por eles transferidas.

Dessa forma, devem ser retirados dos dispêndios todos os valores decorrentes de DOC's, TED's e Cheques, que estão incluídos na rubrica "OUTROS DÉBITOS EM C/CORRENTE".

3.6. DAS DESPESAS GLOSADAS

Por fim, a recorrente alega que há outra inconsistência no critério adotado pela Fiscalização: glosou despesas de livro caixa da recorrente para o ano-calendário de 2005 no outro lançamento por falta de comprovação, mas as teria lançado como dispêndio no presente auto de infração.

Não assiste razão à recorrente no ponto.

Embora se verifique à fl. 48 do e-processo que existem despesas de livro-caixa lançadas na tabela auxiliar da rubrica “DEDUÇÕES PLEITEADAS NA DECLARAÇÃO – VALORES COMPROVADOS”, a verdade é que este valor consta na tabela do procedimento de Fiscalização, mas não está presente na tabela definitiva que acompanhou o lançamento (fls. 258-260 do e-processo). Nessa tabela, tal rubrica está zerada para todos os meses do ano. Dessa forma, não há valores a serem excluídos nesse ponto.

Com base no acima exposto, REJEITO AS PRELIMINARES de nulidade e decadência, e no mérito, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para incluir as diárias do cônjuge da recorrente entre as origens conforme a tabela no corpo do voto, acolher a inclusão do reembolso da Brasilprev entre as origens do mês de abril de 2003, remover a conversão de depósito de Contribuição Social dos dispêndios para o mês de maio de 2003 e determinar a remoção dos valores de DOC's, TED's e Cheques da rubrica de OUTROS DÉBITOS EM C/CORRENTE no fluxo de variação patrimonial.

Rafael Pandolfo - Relator