



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720027/2015-15
ACÓRDÃO	2101-002.770 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTÔNIO RAMOS CARDOZO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011

REAQUISIÇÃO DA ESPONTANEIDADE. EFEITOS SOBRE OS ATOS PRATICADOS. SÚMULA CARF Nº 75.

Uma vez decorrido o prazo de sessenta dias sem nenhum ato de ofício que indique o prosseguimento dos trabalhos de fiscalização, com ciência do sujeito passivo, está configurada a reaquisição da espontaneidade, a qual aplica-se retroativamente, alcançando os atos praticados no período em que estava com sua espontaneidade excluída.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores declarados nas declarações retificadoras, vencido o conselheiro Antônio Sávio Nastureles; e, por voto de qualidade, manter a multa qualificada e reduzida a 100% nos termos da Lei nº 14.689/2023, vencidos o conselheiro Wesley Rocha (relator) e a conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa que cancelavam a multa qualificada. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite. Em primeira votação, o relator Wesley Rocha votou por dar provimento ao recurso voluntário. O conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite abriu divergência para dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os valores declarados nas declarações retificadoras, tendo sido seguido pela conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa. O conselheiro Antônio Sávio Nastureles votou por negar provimento ao Recurso Voluntário. Em segunda votação, o Relator Wesley Rocha aderiu à divergência aberta em primeira votação, para dar parcial provimento ao recurso voluntário e excluir do lançamento os valores declarados nas declarações retificadoras. julgamento realizado na vigência da Lei n.º 14.689/2023.

Sala de Sessões, em 8 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Wesley Rocha – Relator

Assinado Digitalmente

Antônio Sávio Nastureles – Presidente

Assinado Digitalmente

Cléber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Sávio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por *ANTÔNIO RAMOS CARDOZO*, contra o Acórdão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, em razão de acréscimo patrimonial à descoberto, no valor total de R\$ 808.895,69, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, atualizados até a data do lançamento.

Conforme os fatos narrados, apurou-se Demonstrativo de Variação Patrimonial a descoberto, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, conforme Relatório de Auditoria Fiscal anexo. Consta, ainda, que sobre a diferença de imposto apurada, foi aplicada a multa qualificada de 150%.

O Processo Administrativo Fiscal foi instaurado, em 19/08/2015, em face de Antônio Ramos Cardozo (CPF 023.168.038-49), cujo objeto engloba o Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, abrangendo, segundo o Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fl. 116), os fatos geradores compreendidos nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, exercícios respectivos de 2006, 2008, 2009, 2010 e 2011.

No Termo de Intimação Fiscal nº 1 (e-fl. 119), o contribuinte foi intimado a comprovar, em relação aos anos-calendário 2006-2010, os rendimentos tributáveis recebidos, rendimentos isentos e não tributáveis, rendimentos sujeitos à tributação; a apresentar instrumentos públicos ou particulares que comprovem as aquisições e alienações de bens móveis

e imóveis referentes aos referidos anos-calendário; em relação à ação judicial movida em face da Prefeitura de São Paulo, a fornecer cópia da petição inicial, sentença e memória de cálculo com a descrição das rubricas e valores recebidos em 2006, bem como comprovante de pagamento dos honorários advocatícios; e comprovar os valores efetivamente pagos entre 2006-2010. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 122, e-fl. 207, e-fl. 291 e e-fl. 482.

No Termo de Intimação Fiscal nº 2 (e-fl. 504), o contribuinte foi intimado a comprovar os pagamentos efetuados a título de “Contribuição à Previdência Privada e FAPI”, nos anos-calendário de 2008 a 2010, apresentando o contrato celebrado entre as partes; as aplicações efetuadas junto ao plano “Vida Gerador de Benefício Livre – VGBL”, apresentando os extratos anuais (anos-calendário 2007-2010); e todos os pagamentos efetuados a Marcus Longo Silva por ocasião da aquisição do imóvel situado na Rua José Maria Lisboa, 534, do Conjunto das Antilhas. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 507 e e-fl. 532,

No Termo de Intimação Fiscal nº 3 (e-fl. 548), o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos depositados na conta corrente junto ao Citibank S/A. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 555, e-fl. 561, e-fl. 592.

No Termo de Intimação Fiscal nº 4 (e-fl. 596), o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos apreendidos na sua residência pela Polícia Federal em 04/08/2011: R\$ 814.150,00, US\$ 232,846,00, € 3.010,00; esclarecer a ausência de informação na Declaração de Ajuste Anual – DIRPF; e apresentar os extratos da sua fatura de cartão de crédito e das suas dependentes (esposa e filha) entre 01/01/2006 e 31/12/2011. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 599.

No Termo de Intimação Fiscal nº 5 (e-fl. 601), o contribuinte foi intimado a apresentar, relativamente aos anos-calendário de 2007 a 2011, em relação a ele e duas dependentes, extratos das contas bancárias, das faturas de cartão de crédito, planilhas com valores mensais relativamente aos recursos e dispêndios com documentação comprobatória e cópias dos passaportes. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 607, e-fl. 624.

No Termo de Constatação de Intimação Fiscal (e-fl. 601), o contribuinte foi intimado, basicamente, a apresentar os contratos de câmbio que comprovem a aquisição de dólar e euro; a identificar as partes contratantes deste negócio; e a apresentar extratos de contas bancárias e de faturas de cartões de crédito. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 648.

No Termo de Intimação Fiscal nº 6 (e-fl. 766), o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos financeiros informados nas Declarações de Ajuste Anual retificadoras dos exercícios de 2008 a 2012. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 771.

No Termo de Intimação Fiscal nº 7 (e-fl. 766), o contribuinte foi intimado a, com relação aos anos-calendário 2006 a 2011, comprovar o pagamento de IPTU e taxas condominiais relativos a alguns imóveis, bem como, comprovar o pagamento de IPVA de alguns veículos; e informar gastos efetuados a título de viagens para o exterior. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 786.

No Termo de Intimação Fiscal nº 8 (e-fl. 985), o contribuinte foi intimado a apresentar cópia de CTPS de empregadas domésticas; GPS recolhidas e complementar a documentação solicitada no Termo de Intimação Fiscal nº 7. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 989.

No Termo de Intimação Fiscal nº 9 (e-fl. 1018), o contribuinte foi intimado a apresentar Contrato de Trabalho decorrente de prestação de serviços domésticos nos anos de 2006 a 2008. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 1021.

No Termo de Intimação Fiscal nº 10 (e-fl. 1033), o contribuinte foi intimado a comprovar a aquisição do lote nº 9, quadra 16 do loteamento “Xapada Parque YTU”, Itu/SP; apresentar cópia do passaporte das suas dependentes. A resposta do contribuinte consta na e-fl. 1182.

No Termo de Intimação Fiscal (e-fl. 1220), a empresa JAÚ INCORPORAÇÃO SPE LTDA. foi intimada a apresentar cópias dos comprovantes de pagamentos efetuados pelo contribuinte em relação a aquisição do apartamento nº 132. A resposta da empresa consta na e-fl. 1.223.

No Termo de Intimação Fiscal (e-fl. 1317), o condomínio LINDENBERG COSMOPOLITAN JARDINS foi intimado a apresentar cópias dos comprovantes de pagamentos efetuados pelo contribuinte em relação as quotas ordinárias de condomínio. A resposta do condomínio consta na e-fl. 1.320.

No Termo de Intimação Fiscal (e-fl. 1327), ALITALIA LINEE AEREE ITALIANE SOCIETA PER AZIONI foi intimada a apresentar cópias dos comprovantes de pagamentos efetuados pelo contribuinte, a qualquer título, a MARIA DA CONCEIÇÃO JANUÁRIO CARDOZO. A resposta consta na e-fl. 1.330.

No Termo de Intimação Fiscal nº 2 (e-fl. 1354), ALITALIA LINEE AEREE ITALIANE SOCIETA PER AZIONI foi intimada a apresentar cópias dos comprovantes de pagamentos efetuados pelo contribuinte, para embarque no voo AZ677, com data de saída do país em 20/09/2008, a MARIA DA CONCEIÇÃO JANUÁRIO CARDOZO. A resposta consta na e-fl. 1.357.

No Relatório de Auditoria Fiscal (e-fl. 1517), foi reconhecida a infração à legislação do IRPF, relativa ao ano calendário 2011. Isto pois, foram apreendidos recursos na residência do contribuinte pela Polícia Federal em 04/08/2011, consistindo em R\$ 814.150,00, US\$ 232,846,00, € 3.010,00, os quais não foram informados nas Declarações de Ajuste Anual, entregues até a referida data.

Consta no relatório que, nos dias 16/12/2013 e 31/12/2013, o contribuinte incluiu os referidos valores na Declaração de Bens e Direitos (transmitiu à RFB as DIRPFs retificadoras de e-fls. 65 a 115, relativas aos exercícios de 2007 a 2012), sendo entregues após o início da ação fiscal e da deflagração da “Operação Paraíso Fiscal”, a qual deu origem à apreensão dos referidos valores.

O fisco sustenta que a mera informação nas Declarações de Ajuste Anual não comprova a origem dos valores apreendidos, além do que, o contribuinte não forneceu qualquer documento hábil de comprovação. Conclui, assim, que a operações de câmbio não foram realizadas pelas vias oficiais, mas sim através de trocas efetuadas em casas de câmbio, em quantidades nunca superiores aos limites estabelecidos na legislação (U\$ 3.000,00 e R\$ 10.000,00). Dessa forma, segundo o fisco, foram realizadas ao menos setenta e sete operações de compra de dólares americanos.

Ademais, alega que houve acréscimo patrimonial a descoberto apurado em abril de 2008 e agosto de 2011, o que justificaria, em relação ao ano-calendário 2011, a incidência de multa qualificada de 150%, com base na suposta omissão de rendimentos (R\$ 1.045.621,84).

O Processo Administrativo Fiscal foi encerrado com o crédito tributário de R\$ 808.895,69 (e-fl. 1576).

Na impugnação de e-fl. 1582, e seguintes, foi alegado que todos os dez Termos de Intimação Fiscal foram respondidos; que há um enfoque demasiado na “Operação Paraíso Fiscal”, misturando-se processos de searas distintas, os quais já foram devidamente tramitados; que não constatou-se ilegalidade em qualquer dos objetos apreendidos; que o contribuinte juntou os referidos valores pois possui desconfiança nas instituições bancárias, sobretudo em decorrência do “Plano Collor”; que os valores apreendidos são fruto de 51 anos de trabalho; que os dólares foram comprados a partir de dinheiro de herança; que desde 2011, o contribuinte não possui disponibilidade econômica e financeira em relação a tais valores, uma vez que, até o momento, estão indisponíveis; que os saques efetivados constituem fluxo contínuo, não conseguindo, o fisco, comprovar que houve o consumo/despesa de tais valores (até porque, o contribuinte os armazenou em casa); que o saldo positivo apurado em dezembro no fluxo financeiro deve ser transportado para o exercício seguinte; que, considerando o atendimento a todas as intimações do fisco, o contribuinte readquiriu espontaneidade; que as retificações efetuadas, as quais incluíram os valores em espécie na DIRPF; que a multa qualificada imposta é infundada, uma vez que o fisco não comprovou a intenção fraudulenta do contribuinte; e requereu, ao fim, a improcedência da medida fiscal impugnada.

Consta dos autos, informação de ajuizamento de medida cautelar fiscal, tramitando sob o nº 0005513-12.2017.403.6182 perante a 4ª Vara de Execuções Fiscais de São Paulo, SP e tramitando (ou que tramitou) em segredo de justiça.

Nas e-fls. 2.154, e seguintes, consta Acórdão em que julgou improcedente a impugnação por considerar que devem ser tributados os rendimentos omitidos, uma vez que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos; que o procedimento fiscal não deve considerar o saldo de valores em espécie informado na DIRPF/2011 retificadora na coluna 31/12/2010, como saldo inicial em janeiro de 2011; que a multa qualificada

é plenamente cabível no caso porque o fisco só tomou ciência dos valores em decorrência da apreensão da Polícia Federal e o contribuinte ter entregue declarações retificadoras somente após a apreensão do numerário; os demais argumentos foram rejeitados.

No Recurso Voluntário (e-fls. 2.179/ 2.261), o recorrente reiterou os argumentos contidos na Impugnação, em especial que desde 2011, o contribuinte não possui disponibilidade econômica e financeira em relação a tais valores, uma vez que, até o momento, estão indisponíveis; que os saques efetivados constituem fluxo contínuo, não conseguindo, o fisco, comprovar que houve o consumo/despesa de tais valores (até porque, o contribuinte os armazenou em casa); que o saldo positivo apurado em dezembro no fluxo financeiro deve ser transportado para o exercício seguinte; que, considerando o atendimento a todas as intimações do fisco, o contribuinte readquiriu espontaneidade; que as retificações efetuadas, as quais incluíram os valores em espécie na DIRPF; que a multa qualificada imposta é infundada, uma vez que o fisco não comprovou a intenção fraudulenta do contribuinte; e requereu, ao fim, a improcedência da medida fiscal recorrida.

Pede o cancelamento da exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência deste Colegiado. Assim, passo a analisá-lo.

DA AUTUAÇÃO

Registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal- PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

“CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF—Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Assim, quando a fiscalização toma ciência da hipótese de incidência ao fato gerador do tributo tem a obrigação de lançar o crédito fiscal.

DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigos 43 e 44, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 5.172/66

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

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

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto encontra amparo nos dispositivos legais: arts. 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713/1988; arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/1990, *in verbis*:

Lei nº 7.713/1988:

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 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.”

Lei nº 8.134/1990:

“Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”

O art. 55, XIII, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, aplicado à época dos fatos geradores - assim dispõe:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

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

Assim, o Acréscimo Patrimonial a Descoberto é resultante da diferença positiva entre as aplicações/dispêndios e os recursos/origens verificado mensalmente. Quando essa situação é constatada, presume-se que a diferença apurada, até prova em contrário, é resultante de rendimentos omitidos pelo contribuinte sujeitos à tributação.

Trata-se, portanto, de uma presunção legal, que somente pode ser elidida mediante a apresentação de documentação hábil e idônea demonstrando que o referido acréscimo patrimonial encontra-se justificado em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, sendo que o ônus probatório é do Contribuinte.

O presente lançamento foi pautado na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2007, demonstrado nas planilhas de e-fls. 324 a 337.

Apesar de constar do processo, muitas informações e elaboração de relatórios, cópia de decisões judiciais e outros documentos sem relevâncias no âmbito tributário, a resolução da presente lide resume-se no fato da apuração efetiva na demonstração da origem dos recursos,

que resultaram na existência do aumento patrimonial a descoberto, cujo crédito tributário exigido no Auto de Infração.

Compulsando os autos, constata-se na planilha de e-fls. 1049 a 1074, constam os recursos e dispêndios relativos aos anos calendários de 2006 a 2011. Dentre os anos calendários examinados, em apenas dois meses (abril de 2008 – e-fls. 1061 e agosto de 2011 – e-fls. 1074), apurou-se saldos negativos nos valores de R\$ 15.903,23 e R\$ 1.045.621,84 respectivamente.

Quanto ao saldo apurado em agosto de 2008, o Recorrente conseguiu comprovar que a apuração estava equivocada. Sendo então objeto do lançamento, apenas o valor de R\$ 1.045.621,84 apurado em agosto de 2011.

Este saldo negativo de R\$ 1.045.621,84 ocorreu em função da fiscalização haver lançado nas referidas planilhas, como dispêndios no referido mês, o valor de R\$ 1.187.641,02 retidos pela Polícia Federal.

Nos autos está confirmado que o Recorrente não havia declarado estes valores em suas Declarações de Ajuste Anuais.

Contudo, **em face da reaquisição da sua espontaneidade** (por haver transcorrido mais de 60 dias sem estar sob a ação fiscal – durante o procedimento), e tendo a necessidade de comprovar por escrito a propriedade dos numerários, **foram apresentadas as declarações retificadoras para incluir os citados valores.**

Em relação a questão da “reaquisição” da espontaneidade, de que trata o § 2º do Artigo 7º do Decreto 70235/1972, é evidente que passados 60 dias do último ato praticado pelo fisco, sem que haja a comunicação da continuidade do procedimento, o contribuinte readquire a espontaneidade para eventualmente recolher tributos sem a respectiva multa (art. 138 do CTN), ou para apresentar declarações, que antes era vedada em face do § primeiro do mesmo artigo do citado decreto.

Aproveitando-se de descuido da autoridade fiscal, que não expediu o termo escrito de continuidade dos trabalhos a tempo de evitar a recuperação da espontaneidade, o contribuinte entregou as declarações de rendimentos, informando no quadro de bens e direitos a disponibilidade de dinheiro em moeda corrente.

Nesse sentido, observa-se a Súmula CARF n.º 75, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 75 (Portaria MF n.º 277, de 07 de junho de 2018)

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

Nesse sentido, o Acórdão n.º 2401-009.051,

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

Ano-calendário: 2003, 2004

REAQUISIÇÃO DA ESPONTANEIDADE. EFEITOS SOBRE OS ATOS PRATICADOS. SÚMULA CARF Nº 75.

Uma vez decorrido o prazo de sessenta dias sem nenhum ato de ofício que indique o prosseguimento dos trabalhos de fiscalização, com ciência do sujeito passivo, configura-se a reaquisição da espontaneidade, que se aplica retroativamente, alcançando os atos praticados no período em que estava com sua espontaneidade excluída.

(Súmula CARF nº 75)

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DISPENSA.

A declaração de ajuste anual da pessoa física constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. Improcedente, nessa hipótese, a constituição do crédito tributário pelo lançamento, com imposição de multa de ofício.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE. ENTREGA DA DECLARAÇÃO INTEMPESTIVA. INEFICÁCIA PROBATÓRIA.

Para fins de justificar acréscimo patrimonial a descoberto, com base em recursos existentes no início do ano-calendário de apuração, é desprovida de eficácia probatória a informação de dinheiro em espécie consignada na declaração de ajuste anual da pessoa física entregue a destempo, após o início do procedimento fiscal, ainda que recuperada a espontaneidade do sujeito passivo, salvo prova inconteste da disponibilidade financeira, produzida pelo interessado”.

Compulsando os presentes autos, verifica-se a comprovação de que o Recorrente tendo readquirido a sua espontaneidade, apresentou as declarações retificadoras, onde estão inseridos os valores que foram apreendidos, e que em suma constitui o objeto da autuação.

Nestas declarações retificadoras, foram declarados que em 31/12/2006, detinha os valores em dólares, em Euros e a quantia em reais de R\$ 630.000,00.

Para justificar a existência e a origem destes valores inicialmente não declarados, o Recorrente apresenta: a) planilhas de sobras líquidas em suas declarações desde o ano de 2007 a 2011 (fls. 773 a 775) que importaram no valor de R\$ 587.893,52; b) planilhas que reforça o seu argumento, elaborada pela Corregedoria da Receita Federal (fls. 775), no mesmo período no valor de R\$ 887.638,73; c) planilha de saques bancários (fls. 776), relativo ao período de 2005 a 2011 na importância acumulada de R\$ 694.984,11.

Estes valores, no meu entender dariam suporte para a comprovação dos valores declarados nas retificadoras, pois estes valores superam os valores incluídos relativos à quantia retida, e incluídos como dispêndios na apuração do APD, em agosto de 2011.

Por sua vez, a fiscalização não acatou (fls. 1530) os argumentos demonstrados nas planilhas, pelo seguinte motivo: *“caberia ao Contribuinte comprovar que os recursos oriundos destes saques não foram consumidos, ou seja, que permaneceram em seu poder ao final do*

período de apuração, ônus do qual não se desincumbiu”. Contudo, entendo que essa exigência seria exibir uma prova negativa, algo quase impossível, não sendo crível produzir a prova de forma *“tão simples”*, como indica a autoridade lançadora frente aos fatos narrados.

Por outro lado, como se trata de produção probatória da existência de dinheiro em espécie, em determinada data, o que demanda, a princípio, a apresentação do próprio numerário, tem-se entendido pela transferência do ônus probatório ao Fisco, ou seja, que caberia à administração tributária demonstrar a falta de lastro financeiro do declarante para desfrutar do dinheiro em mãos ao final do ano-base.

Para melhor avaliação, transcrevo abaixo a jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

Devem ser aceitos como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais os valores informados a título de dinheiro em espécie, em declarações de ajuste anual entregues tempestivamente, salvo prova inconteste em contrário, produzida pela autoridade lançadora.

(2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-007.224, de 26/09/2018, relator conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

As declarações não foram entregues tempestivamente, mas sim depois de alguns anos do prazo da lei, após a ciência do início do procedimento fiscal. Por isso, não se mostra relevante que a regularização da situação fiscal ocorreu no período em que havia readquirido a espontaneidade, haja vista a reduzida força axiológica como prova, alicerçada que está apenas na declaração unilateral da parte interessada, sabendo da apuração de omissão de rendimentos pela fiscalização.

Para possibilitar a eficácia probatória, imprescindível o interessado demonstrar cabalmente a existência de lastro financeiro suficiente para a posse de moeda nacional no dia 31/12/2002, com base nos rendimentos declarados, o que não foi feito. Em outras palavras, considerando as circunstâncias do caso concreto, entendo inaplicável a inversão do ônus probatório.

Por essas razões, mantida a infração de acréscimo patrimonial a descoberto, no mês de dezembro/2003”.

No caso concreto, se a fiscalização não trouxe aos autos provas de que estes valores foram consumidos, juntando os respectivos documentos, entendo que cabe haver margem para aceitação dos referidos valores como recursos.

Pelos mesmos motivos, não se aceita a alegação de que os valores relativos às sobras líquidas anuais não teriam contemplados gastos pessoais e do grupo familiar (e-fls. 1.528) *“O cálculo das sobras líquidas feito pelo sujeito passivo baseia-se nos valores informados nas*

DIRPFs e não considera outros gastos efetivos do contribuinte e de seu grupo familiar, os quais não são informados nas mencionadas declarações". É de se perguntar? Quais seriam estes outros gastos? Creio que a fiscalização teria meios para identificá-los e trazer ao processo os respectivos comprovantes. Mas analisando detidamente o processo não consegui encontrá-los.

Por final, consta do processo que a apreensão dos valores ocorreu em 04/08/2011. O artigo 43 do CTN preconiza que o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

No presente caso, os valores que utilizados como dispêndios na planilha de APD no mês de agosto de 2011, na realidade não há como caracterizá-lo como disponível econômico ou juridicamente ao Recorrente. Estes valores foram apreendidos, e, portanto, não estavam disponíveis.

Portanto, no meu conceito, não há como considerá-los como dispêndios na citada tabela, de sorte que com a exclusão dos citados valores desaparecem o Aumento Patrimonial a Descoberto, por consequência a exoneração do crédito tributário lançado.

Além deste ponto, entendo que a elaboração da citada tabela padece de outras irregularidades que passo a mencionar.

O primeiro, em relação ao lançamento como dispêndio dos valores em reais. No meu entender jamais poderia ser considerado como dispêndios os valores em reais. O correto no caso seria um lançamento como omissão de rendimentos.

Por óbvio que reais não são comprados, portanto, não é um dispêndio. O que poderia ser um dispêndio seria algum bem eventualmente comprado com os reais.

Outro ponto que merece atenção é a ausência do aproveitamento dos saldos disponíveis no final de cada ano, que deveriam ser transportados para o início do exercício seguinte.

A planilha detalha que as somas desses saldos não aproveitados conforme mencionados, somam a quantia de R\$ 828.424,53 no período de 2003 a 2011.

Se restringirmos o período para 2006 a 2011, estes valores somam a importância de R\$ 357.870,53.

Desta maneira, por todos os pontos aqui mencionados, entendo primeiramente que o Recorrente comprovou a origem dos valores atribuídos como dispêndios na planilha de APD no mês de agosto de 2011. Em segundo lugar, mesmo que não tivesse comprovado, as citadas planilhas estão com erros, afetando a base de cálculo, que caso fossem corrigidas, também não seriam constadas diferenças que pudessem ensejar a exigência do crédito tributário em questão.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva

por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Outro ponto, que traz uma caracterização subjetiva ao recorrente, seria a alegação da fiscalização sobre o perfil econômico-financeiro do Recorrente como elemento de imputação de responsabilidades e multas, uma vez que alega que o contribuinte “jamais” poderia ter guardado dinheiro em sua residência. Compreendo que esse tipo de conclusão não comporta análise para convencimento da autoridade julgadora. Apesar da função que ocupou o recorrente, conhecedor das normas tributárias, vejo que não seria elemento suficiente para reforçar a acusação fiscal, ao menos ao caso concreto, com intuito de convencer na aplicação de penalidades e multas qualificadoras, já que as respectivas conclusões subjetivas e amplas, partem da premissa de qualificação “maléfica ou benéfica” da capacidade contributiva do contribuinte. Compreendo que o presente processo, salvo melhor juízo, não seria ambiente para avaliações da capacidade econômica do contribuinte que resultam na análise além das normas tributárias, utilizadas para imputar penalidades ou graduar multas aplicadas (compreendendo e respeitando integralmente a análise feita pela autoridade lançadora). Porém, a observação do princípio constitucional ao tratamento igual de contribuintes deve prevalecer.

Por estas razões dou provimento ao Recurso Voluntário para exonerar os valores lançados pelo Auto de Infração constante do presente processo.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso apresentado para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, realizando a manutenção da decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Cléber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado

Discordo do eminente Relator quando à questão de que o recorrente comprovou a origem dos valores atribuídos como dispêndios na planilha de APD no mês de agosto de 2011 .

No entanto, entendo que, tendo o contribuinte retificado as DIRPF em período em que a espontaneidade lhe foi devolvida, os atos por ele praticados no decurso desse prazo devem ser considerados.

A ciência do início do procedimento fiscal se deu no dia 04/08/2011, quando foi recepcionado o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 116/118).

Na sequência do feito, o primeiro ato escrito da autoridade fiscal se refere ao Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal nº 140, de 09/10/2013, enviado via postal, com recebimento pelo contribuinte no dia 11/10/2013 (fls. 747/756).

No dia 16/12/2013, o contribuinte transmitiu via Internet as suas declarações de ajuste anual referentes aos exercícios de 2008 a 2013, anos-calendário de 2007 a 2012 (fls. 65/115).

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação às matérias mencionadas no ato administrativo que lhe dá ciência da atividade fiscal. Porém, o sujeito passivo pode readquirir a espontaneidade, na hipótese de inoperância da autoridade responsável pela fiscalização, quando deixa de comunicar, por escrito, o prosseguimento dos trabalhos ao sujeito passivo.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, descreve o início e o prosseguimento do procedimento fiscal:

Art. 33. O procedimento fiscal tem início com (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º): I - o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.

§ 3º Para os efeitos do disposto nos §§ 1º e 2º, os atos referidos nos incisos I, II e III do caput valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período contado a partir do término, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, desde que lavrado e cientificado ao sujeito passivo dentro do prazo anterior.

No intervalo entre a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, em 08/05/2006, e do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, no dia 25/07/2006, o lapso de tempo ultrapassou o prazo máximo de 60 dias, sem qualquer outro ato escrito da autoridade fiscal, recuperando a espontaneidade o contribuinte.

A respeito da reaquisição da espontaneidade, assim se posicionou o acórdão de primeira instância (fls. 2154/2171).

Das declarações retificadoras apresentadas em 16/12/2013.

O impugnante readquiriu a espontaneidade em 13/12/2013, nos termos do § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, pois recebeu o Termo de Ciência de Prosseguimento da Ação Fiscal, lavrado em 09/10/2013 (fl. 755), em 11/10/2013 (AR de fl. 756). Apresentou as DIRPFs retificadoras relativas aos anos-calendário de 2007 a 2011 (fls. 65 a 115) recebendo, pessoalmente, o novo Termo de Ciência de Prosseguimento da Ação Fiscal, lavrado em 26/10/2013 (fl. 757).

Como relatado pelos fiscais autuantes, as DIRPFs, anos-calendário 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 retificadoras que foram entregues em 16/12/2013, data na qual o contribuinte possuía espontaneidade, destinaram-se, somente, a incluir na declaração de bens valores que justificassem a posse em agosto de 2011 dos valores apreendidos na casa do impugnante, considerados como aplicações/dispêndios no fluxo financeiro, resultando na apuração do acréscimo patrimonial ora contestado.

O impugnante questiona a não consideração das declarações retificadoras entregues, argumentando que a fiscalização não considerou como saldo inicial, em janeiro de 2011, na elaboração do fluxo financeiro, os valores em espécie informados na DIRPF/2011 retificadora em 31/12/2010, R\$ 785.000,00 e R\$ 263.956,00 em moedas nacionais e estrangeiras respectivamente.

Correto o procedimento fiscal de não considerar o saldo de valores em espécie informado na DIRPF/2011 retificadora na coluna 31/12/2010, como saldo inicial em janeiro de 2011. A passagem de recursos de um exercício financeiro para outro só é admitida na hipótese de haver provas da efetiva disponibilidade do quantum requerido, ou seja, prova contrária de que a renda não foi consumida dentro do próprio ano, prova que cabe ao contribuinte como já abordado.

O registro isolado do saldo em espécie na Declaração de Ajuste Anual não atesta a materialidade de um fato econômico com repercussão tributária.

A legislação tributária não impede o transporte dos recursos declarados no anocalendário anterior para o seguinte, desde que tais recursos sejam devidamente comprovados mediante documentação hábil e idônea. A questão é que havendo prova de que o contribuinte permanecia com o recurso na virada do ano, tal montante poderá ser utilizado no ano-calendário seguinte, mas exclusivamente nos casos em que há comprovação.

Portanto, para que se aceite a disponibilidade alegada seria indispensável que o contribuinte apresentasse elementos de prova aptos a justificar ou dar verossimilhança à assertiva de que teria em seu poder esses valores em espécie de moeda nacional e estrangeira, o que não foi feito, pois como já abordado a planilha de sobras líquidas é inconsistente para comprovar a origem e existência dos valores informados nas DIRPFs retificadoras.

Correta, portanto, a não inclusão como saldo inicial em janeiro de 2011 dos valores de R\$ 785.000,00 e R\$ 263.956,00 em moedas nacionais e estrangeiras

informada na DIRPF/2011 retificadora, e a conversão das moedas estrangeiras feita pelos fiscais autuantes pela taxa da data de apreensão das moedas.

Em relação aos dólares, destaca-se ainda que, apesar do impugnante alegar que compra dólares desde a década de 80, não apresentou sequer um contrato de compra de dólares e que não restou comprovado que os euros apreendidos em agosto de 2011, são oriundos dos contratos de maio de 2007 e setembro de 2008, pela razão de que saldos de moedas em espécie não se transferem sem provas para o ano-calendário subsequente.

(...)

A outra hipótese de vinculação de decisões administrativas, é a aprovação de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) por ato do Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 75 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

No presente caso, apenas duas súmulas citadas pelo impugnante são vinculantes para o julgamento administrativo:

Súmula CARF nº 25 (Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010).

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF nº 75 (Portaria MF nº 277, de 07 de junho de 2018).

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

Contudo, tais Súmulas não encontram aplicação no julgamento em tela. A Súmula CARF nº 25 porque, como já exposto, a qualificação da multa de ofício foi sustentada pela comprovação pelos fiscais autuantes da ocorrência da hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 e a Súmula CARF nº 75, porque se refere a retroatividade da reaquisição da espontaneidade no decurso do prazo de sessenta dias e o contribuinte não praticou nenhum ato neste período a ser alcançado pela reaquisição de espontaneidade em 13/12/2013.

No entanto, a reaquisição da espontaneidade traz de volta a oportunidade de retificar declarações e, conforme o enunciado sumulado nº 75 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a inoperância da autoridade fiscal, com relação ao sujeito passivo, por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos praticados no período em que estava com sua espontaneidade excluída:

Súmula CARF nº 75: A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

O contribuinte teve ciência do início do procedimento fiscal no dia 04/08/2011, Retificou as DIRPF no ano calendário de 2007 a 2012, em 16/12/2013, sendo o auto lançado somente em 20/08/2015.

O contribuinte informou na DIRPF de 2011 a posse de moeda nacional em espécie no valor de R\$ 785.000,00 e em moedas estrangeiras o total de R\$ 260.621,84, total geral em R\$ 1.045.621,84.

Foram constatados em posse do contribuinte o valor de R\$ 814.150,00 e R\$ 260.621,84 em moeda estrangeira. Total de R\$ 1.074.771,84. A diferença entre o valor encontrado e o declarado foi de R\$ 29.150,00.

Logo, os efeitos retroativos da recuperação da espontaneidade afetam o montante original da omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação, que representam a importância de R\$ 1.019.806,00 do fluxo financeiro.

Portanto, é cabível então, a seguinte retificação no lançamento, relativamente ao ano-calendário de 2011:

INFRAÇÃO: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

FATO GERADOR	VALOR APURADO	MULTA
31/12/2011	R\$ 29.120,00	150%

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir do lançamento os valores declarados nas declarações retificadoras.

(documento assinado digitalmente)

Cléber Ferreira Nunes Leite – Redator Designado