



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

Processo nº 10830.002316/2002-97
Recurso nº 161.925 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.616 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2010
Matéria IRPF - Acréscimo Patrimonial a Descoberto
Recorrente SÉRGIO CARNIELLI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabida a arguição de cerceamento do direito de defesa, quando presentes nos autos todos os elementos necessários à perfeita compreensão das razões de fato e de direito que fundamentaram o lançamento de ofício e o sujeito passivo teve conhecimento dos documentos que o embasaram e a oportunidade de contestá-los.

PROVAS ENCAMINHADAS PELO PODER JUDICIÁRIO. VALIDADE.

Incabível o questionamento a respeito da licitude de prova encaminhada pela autoridade judicial, a qual, constitucionalmente, tem o monopólio da condução do processo criminal e entendeu que a prova colhida no processo crime poderia ser utilizada pelo fisco.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO E REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto deve ser, necessariamente, apurada pelo confronto mensal das mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos. Os valores apurados em cada mês devem ser somados e adicionado a base de cálculo do ajuste anual para fins de tributação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DISPÊNDIOS. ÔNUS DA PROVA

No âmbito da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto compete à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal e, ao contribuinte demonstrar que possui recursos com origem em rendimentos tributáveis, isentos, ou de tributação exclusiva na fonte ou definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS.

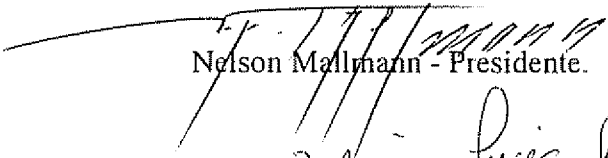
Simple transferência de numerário não pode ser considerada como aplicação de recursos quando não vinculada efetivamente a uma despesa, ou seja, quando não for comprovada sua destinação, sua aplicação ou seu consumo.

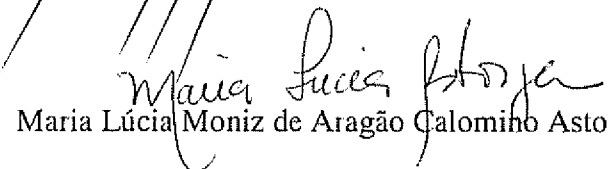
ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DISPÊNDIO GLOBAL. CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO.

O valor global de um dispêndio realizado pelo contribuinte, na falta de elementos que permitam averiguar ou presumir os valores gastos em cada mês, deve ser apropriado no final do ano-calendário para fins de apuração da evolução patrimonial do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral, seu advogado, Dr. Henrique Rocha, OAB/SP nº. 205.889.


Nelson Mallmann - Presidente.


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora.

EDITADO EM: 20 AGO 2010 20 AGO 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassulli Júnior, Antonio Lopo Martinez, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 8 a 10 - volume I, integrado pelos demonstrativos de fls. 11 e 12 - volume I, pelo qual se exige a importância de R\$141.606,93, a título de Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 1997, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se resumido no Termo de Verificação Fiscal de fls. 13 a 15 - volume I, segundo o qual foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 1997 como se depreende da parte conclusiva do referido termo (fl. 15 - volume I):

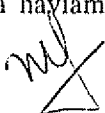
Nestas condições, elaboramos uma planilha de "Demonstração Mensal de Evolução Patrimonial" consignando todas as entradas de numerários cujos valores foram informados a esta Repartição, através das fontes retentoras do imposto de renda, e, ainda, os valores informados pelo contribuinte, através da sua Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, e, a seguir, informamos os dispêndios ou aplicações de recursos, listando os montantes de Imposto de Renda Retido na Fonte, os montantes de carne leão pagos, as doações efetuadas, as remessas de numerários para Meiri Importadora e Exportadora de Manufaturados Ltda e para Ismael Benitez, bem como os dispêndios com a aquisição dos veículos acima descritos, a compra do imóvel registrado em Rio Claro, e, consignamos, também, os saldos mantidos em banco em 31/12/97, rateamos as importâncias gastas com a construção das 10 (dez) casas, pelos 12 (doze) meses do ano, uma vez que o declarante não comprovou tais dispêndios, resultando, assim, em "Variação Patrimonial a Descoberto" em 11 (onze) meses do ano de 1997, razão pela qual procedemos à lavratura do indispensável AUTO DE INFRAÇÃO, de acordo com a legislação vigente, que é integrado, também, pelo presente TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 115 a 135 - volume I, cujo resumo de extrai da decisão de primeira instância, prolatada em 06/05/2009 (fls. 309 a 312 - volume II):

Cientificado do lançamento em 28/02/2002 (fl. 109), o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 115 a 135 em 01/04/2002, alegando, em síntese, que:

-Já haveria se operado a decadência em relação ao mês de janeiro de 1997 no momento do lançamento, pois já haviam transcorrido cinco anos da data do lato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);



-O lançamento seria nulo, pois haveria cerceamento do direito de defesa do contribuinte, caracterizado pela intimação do fisco para que o interessado comprovasse a origem dos gastos com a construção de imóveis sem explicitar a razão;

-A nulidade do lançamento também se manifestaria por não haver previsão legal para o rateio mensal das despesas com construção feito pelo fisco;

-Gastos não poderiam ser considerados acréscimo patrimonial;

-Revelando-se atônito com o que chama de “devassa bancária deslavadamente confessada pelo fisco”, argumenta que também aí haveria cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois o fisco não informou como obteve acesso a informações sobre cheques emitidos pelo contribuinte, de conta-corrente mantida no Banco do Brasil, nominais a uma empresa, Meiri Importadora e Exportadora de Manufaturados Ltda.;

-Em relação a esses cheques contra o Banco do Brasil, emitidos pelo interessado e nominais à empresa Meiri Importadora e Exportadora de Manufaturados Ltda., o fisco afirmaria que os valores teriam sido remetidos ao exterior, sem apresentar prova de tais fatos, caracterizando cerceamento do direito de defesa, pois o autuado não teria como se defender daquilo que não lhe foi dado a conhecer – ademais se a empresa remeteu recursos ao exterior, caberia a ela a responsabilidade pela remessa;

-Cheques emitidos seriam decréscimo patrimonial, não acréscimo patrimonial;

-Os cheques seriam prova ilícita, uma vez que era vedada a utilização de dados originados do recolhimento da CPMF e o uso de provas ilícitas fere o inciso LVI, do art. 5º, da Constituição Federal;

-A aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/2001 seria ilegal;

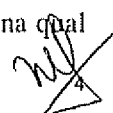
-Ainda que fosse legal a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/2001, não haveria motivação para a quebra do sigilo bancário do contribuinte, exigida pela legislação;

-Cheques emitidos não sustentariam a presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto expressa pela Lei nº 9.430/96 (que não foi base para a presente autuação, salienta o interessado);

-Os recursos mantidos em conta-corrente teriam origem conhecida e comprovada nas declarações de rendimentos apresentadas em anos anteriores – ressalta a declaração do ano de 1996, em que estaria comprovado o recebimento de R\$ 245.100,00 referente à venda de uma propriedade e a quantia de R\$ 769.382,17 recebidos a título de remuneração do capital próprio e de distribuição de lucros da empresa Tecnol (fl. 128), sendo que R\$ 136.000,00 foram pagos ao interessado em 23/12/1996 por meio do cheque nº 337125, sacado contra o Banco do Brasil – além desses rendimentos, o fisco teria ignorado os saldos remanescentes de anos anteriores, limitando-se a considerar os recursos percebidos no ano de 1997;

-O interessado relata ter deixado de mencionar em sua declaração de 1997 a conta-corrente mantida no Banco do Brasil S/A, mas afirma estar tomando as medidas necessárias para obter as informações relativas a tal conta-corrente – ressalta que o próprio fisco atesta a existência da conta-corrente em questão, pois a autuação baseia-se em cheques emitidos pelo contribuinte contra o Banco do Brasil e o fisco cita inclusive o número da conta-corrente e da agência;

-Sendo assim, como a autuação baseia-se em cheques emitidos contra o Banco do Brasil e a autuação menciona até o número da conta-corrente e a agência na qual



é mantida (respectivamente, 11.800-1 e 2913) e os dados dessa conta-corrente teriam sido utilizados “com o intuito de prejudicar o Impugnante”, o próprio interessado pondera que os saldos finais de cada mês sejam utilizados para comprovar que o interessado possuía os recursos necessários para os gastos efetuados por meio dos cheques mencionados na autuação (documentos de fls. 140 a 145). Conclui que os extratos parciais comprovariam que o interessado movimentou somas elevadas, mas não que tais somas constituiriam seus rendimentos. Informa que solicitou os extratos completos das contas em questão, mas que os mesmos não foram entregues pelos bancos em tempo de serem anexados à impugnação. Finalmente, intere que o fisco teria se equivocado ao questionar a origem dos recursos gastos pelo impugnante (que saíram de sua conta bancária), deveria, na opinião do interessado, fiscalizar aqueles que receberam os recursos, para verificar se configuraram rendimentos e foram tributados;

-Argumenta que o acréscimo patrimonial das pessoas físicas somente pode ser apurado anualmente, visto que a declaração de rendimentos leva em conta a situação patrimonial em 31/12 de cada ano (argumenta que se “fosse o desejo do fisco analisar a evolução mensal do patrimônio das pessoas físicas, deveria a declaração do imposto de renda estar de acordo com essa forma de apuração”, fl. 131);

-Argumenta, também, no mesmo sentido, que de outra forma não seriam considerados possíveis empréstimos contraídos pelo contribuinte e pagos durante o ano-calendário;

-Afirma que a movimentação financeira não é base de cálculo do imposto de renda;

-Conclui afirmando que a metodologia de apuração mensal adotada pelo fisco apura variação patrimonial a descoberto para todos os meses com exceção de dezembro, de tão incoerente;

-Questiona o fisco ao considerar que o impugnante iniciou o ano de 1997 sem nenhuma disponibilidade financeira, sendo que seu patrimônio declarado em 31/12/1996 era de R\$ 11.707.976,66, sendo improvável que alguém com tamanho patrimônio não tivesse recursos financeiros, nem mesmo crédito bancário;

-Em relação ao demonstrativo mensal de evolução patrimonial elaborado pelo fisco questiona o rateio mensal dos gastos com construção, sem o qual, afirma, não haveria variação patrimonial a descoberto e a remessa de recursos ao exterior que o fisco afirmou ter havido, pois afirma desconhecer-la e que o fisco não comprovou a inexistência de recursos do impugnante para a emissão dos respectivos cheques (fl. 134) – assim, excluindo-se os valores que teriam sido, a seu ver, incorretamente incluídos pelo fisco, não haveria evolução patrimonial a descoberto em nenhum mês;

-A cobrança de encargos tendo por base a taxa Selic seria ilegal;

-Finalizando, pede pelo reconhecimento da imprestabilidade do lançamento de ofício, sendo decretada a improcedência da exigência fiscal.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conforme despacho da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo II (SP), anexado à fl. 151 – volume I, com a finalidade de instruir melhor o presente processo, os autos foram encaminhados “ao SECAT/DRF/CAMPINAS/SP, para que informe a origem das informações sobre os cheques relacionados no Termo de Verificação Fiscal, à fl.

13, bem como a origem dos próprios cheques, anexando, se possível, cópias dos respectivos documentos " Foi determinado, ainda, que o contribuinte fosse cientificado das informações solicitadas, oportunizando-lhe prazo para aditar a impugnação anteriormente apresentada.

Esclarece o autuante, à fl. 213 – volume II, que:

Em atendimento ao despacho de fls. 151 do presente processo informo que a origem dos cheques relacionados no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 13:

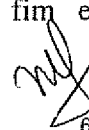
- a) Em 06/09/2000 foi recebido pela DIVFIS/DRF/CPS representação do Grupo Especial de Fiscalização - Portaria COFIS Nº 06/2000 - contendo o nome dos Titulares das contas bancárias que receberam crédito do contribuinte acima identificado, bem como a data das operações e os valores.
- b) As cópias dos documentos comprobatórios foram obtidas junto aos respectivos Inquéritos Policiais - IPL, cuja quebra de sigilo bancário foi estendida para Secretaria da Receita Federal conforme decisão judicial.

Anexei ao presente processo às fls. 153 a 200 os seguintes documentos:

- a) Representação Fiscal no. 1139/2000
- b) Decisão judicial de quebra de sigilo bancário do remetente dos valores para o exterior ("titular da conta bancária") e autorização para rastreamento das operações.
- c) Decisão judicial da extensão da quebra de sigilo bancário para a Secretaria da Receita Federal
- d) Decisão judicial que excluiu o segredo de justiça do inquérito policial para Secretaria da Receita Federal.
- e) Documentos comprobatórios das operações bancárias mencionadas no Anexo I da Representação Fiscal no. 1139/2000.

Cientificado dos novos documentos acostados aos autos, o contribuinte aditou sua impugnação, alegando, em síntese que (fls. 210 a 212 – volume II):

- não há qualquer relação entre o contribuinte e as pessoas investigadas pela Polícia Federal;
- trata-se de investigação é genérica, baseada apenas em indícios, não havendo prova concreta de que o contribuinte tenha efetuado remessas ao exterior;
- o contribuinte nunca possuiu nenhuma relação com a empresa Meiri Importadora e Exportadora de Manufaturados Ltda, nem com os Srs. Pedro Ramires ou Ismael Benitez, não havendo como confirmar que recursos seus tenham ido parar na conta dessas pessoas, pois o fisco não juntou aos autos a cópia dos cheques que teriam sido por ele emitidos;
- os comprovantes de depósitos juntados às fls. 196/197 não foram preenchidos pelo contribuinte, argumentando que os possíveis depósitos podem tratar-se de cheques emitidos para um determinado fim e



endossados por terceiros em favor das pessoas investigadas, com a finalidade de “escapar” da tributação pela CPMF;

- não há comprovantes de remessas para o exterior em nome do contribuinte, e mesmo que houvessem, não sustentariam a presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto;
- os recursos mantidos em conta pelo contribuinte têm origem conhecida, declarada e comprovada, entendo que a fiscalização deveria recair sobre aqueles que receberam os recursos.

Apreciando a impugnação apresentada e demais documentos acostados posteriormente aos autos, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II (SP) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 17-18.764 (fls. 215 a 234 - volume II), de 20/06/2007, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário. 1997

PRELIMINAR DECADÊNCIA RELATIVA AO LANÇAMENTO DO IRPF/1998 (ANO-CALENDÁRIO 1997)

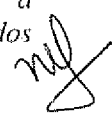
Não configurado, no presente caso, dolo, o prazo para que a Fazenda Nacional exerça o direito da constituição do crédito tributário decorrente de tributo sujeito ao lançamento por homologação extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR NULIDADE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Face aos elementos constantes dos autos, fica sem fundamento a alegação de cerceamento do direito de defesa, na medida em que o interessado, tanto na fase de autuação, quanto na fase impugnatória, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações, esclarecimentos, no sentido de elidir a tributação contestada. A tipificação legal consta do auto de infração e refere-se à matéria tributada. A omissão do interessado quanto a essa providência, com a justificativa de não saber a motivação do fisco na fase de autuação, não pode beneficiá-lo com a caracterização do cerceamento de defesa. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR NULIDADE. OMISSÃO DE RENDIMENTOS IMPROPRIEDADE DO RATEIO MENSAL DOS GASTOS COM CONSTRUÇÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LEVANTAMENTO ANUAL.

As planilhas de evolução patrimonial têm como objetivo detectar, no período examinado, a ocorrência de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimos patrimoniais não justificados. Trata-se de presunção legal em que o valor dos rendimentos omitidos é calculado de forma aproximada, a depender das informações disponíveis acerca dos recursos e dos



dispêndios do contribuinte fiscalizado e do período considerado no levantamento. Caracteriza-se, ainda, este lançamento pelo desconhecimento do Fisco da origem dos rendimentos omitidos, se recebidos de pessoa física ou jurídica, se sujeitos ao ajuste ou de tributação exclusiva na fonte. Assim, em face destas peculiaridades, a ocorrência do fato gerador não está vinculada à obrigatoriedade de levantamentos mensais. Considera-se ocorrido o fato gerador quando detectado o acréscimo patrimonial, seja por levantamentos mensais ou anuais.

PRELIMINAR LANÇAMENTO LASTREADO EM INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA (BASE DE DADOS DA CPMF) IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2 001

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR DESCUMPRIMENTO DO DECRETO Nº 3 724/2001

Uma vez que a fiscalização não usou dos mecanismos previstos no decreto em comento, não há que se falar em descumprimento do mesmo. Preliminar rejeitada.

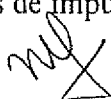
DEPÓSITOS BANCÁRIOS OMISSÃO DE RENDIMENTOS
A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária ou o real beneficiário dos depósitos, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, ou na conta de interposta pessoa. Assim sendo, é de se manter o lançamento em análise, uma vez constar dos autos elementos que demonstram ser o contribuinte o real beneficiário dos depósitos bancários que foi o objeto da presente autuação.

JUROS DE MORA TAXA REFERENCIAL SELIC

Havendo previsão legal da aplicação da taxa SELIC, não cabe à Autoridade Julgadora exonerar a cobrança dos juros de mora legalmente estabelecida.

DO RECURSO

Cientificado do Acórdão de primeira instância, em 20/07/2007 (vide AR de fl. 237 - volume II), o contribuinte apresentou, em 20/08/2007, tempestivamente, o recurso de fls. 238 a 278 - volume II, acompanhada dos documentos de fls. 279 a 284 - volume II, argüindo, preliminarmente a nulidade do acórdão de primeira instância, pela ausência de análise da integralidade de suas razões de impugnação. No mais, repete os mesmos argumentos já apresentados na fase impugnatória.



DO JULGAMENTO DE 2ª INSTÂNCIA

Em sessão plenária de 05/11/2008, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferiu o Acórdão nº 104-23.584 (fls. 287 a 296 - volume II), anulando a decisão de primeira instância, por unanimidade de votos, sendo oportuno transcrever a parte em que o voto condutor analisa as preliminares argüidas pelo recorrente:

O voto condutor do acórdão de primeira instância — fls. 219/234 — está estruturado da seguinte forma:

1. Das Preliminares: a) da preliminar de decadência do lançamento; b) da preliminar de nulidade por impropriedade no rateio dos gastos com construção. A partir desse tópico, passa a analisar, detalhadamente, o mecanismo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto; c) da preliminar de nulidade por ilegalidade da prova utilizada, em que examina a questão da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/2001 e do Decreto nº 3724/2001; d) da preliminar de nulidade por aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001.

2. Do Mérito: a) a presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9430/96; b) da aplicação da taxa SELIC no cálculo dos juros de mora.

Do conteúdo dessas razões, destaco as seguintes constatações:

1ª. Ao iniciar a tratativa da preliminar de nulidade por impropriedades no rateio dos gastos com construção, a autoridade julgadora ponderou, expressamente, que para o deslinde dessa questão, "é necessário esclarecer o mecanismo da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto..." (fls. 221). Porém, apesar de ter nos itens 15 a 33, detalhada e teoricamente esclarecido tal mecanismo, não mais voltou ao centro do questionamento do contribuinte, qual seja, o equívoco em se ratear ao longo dos doze meses os seus gastos com construções.

2ª. Ao tratar nos seus itens 54 e seguintes da presunção legal do artigo 42, da Lei nº 9460/96, a autoridade julgadora se equivoca, de (orna flagrante, ao fazer constar que "a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96 embasou o auto de infração aqui contestado". Da mesma forma ao afirmar que o contribuinte teria suscitado tal dispositivo legal, "que embasou o auto de infração ora combatido." Se, por um lado é certo que o contribuinte trouxe à baila tal dispositivo legal, por outro é certo que consta expressamente da sua impugnação (fls. 127 dos autos) que "essa não é a hipótese dos autos, tanto que não foi indicado o artigo 42 da Lei nº 9430/96 como fundamento da autuação." E, a partir da premissa equivocada, então, a autoridade julgadora passa a examinar essa questão, concluindo que o contribuinte não produziu provas capaz de ilidir a presunção legal. Porém, não é essa a temática que está em jogo, no caso concreto. Tal argumentação veio, apenas, como um reforço de raciocínio na linha de defesa do contribuinte, qual seja: a impossibilidade de utilização de seus dados bancários, sejam as entradas, sejam as saídas, para compor o seu fluxo de caixa para fins de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

3ª. Efetivamente, não há qualquer manifestação quanto às alegações de mérito em si, trazidas pelo contribuinte, especialmente, no que diz respeito aos critérios de composição do seu fluxo de caixa. Destaco, entre outros: a) a questão do rateio pelos doze meses dos seus gastos com construções; b) a inclusão como gastos dos ditos depósitos no exterior que teriam sido feitos pelo contribuinte; c) o fato de que os recursos mantidos pelo contribuinte em sua conta corrente bancária teriam origem comprovada nas suas declarações de imposto de renda anteriores, especialmente



quanto à apuração de ganho de capital e recebimento de juros sobre o capital próprio, no ano de 1996, tendo sido ignorados, assim, os saldos existentes em 31.12.1996; d) a necessidade de inclusão da sua conta no Banco do Brasil, tanto nas entradas, quanto nas saídas; e) os possíveis equívocos e inconsistências existentes no quadro demonstrativo de fluxo mensal do acréscimo patrimonial (item 4, da impugnação, fls. 133/135). Também verifico que nenhuma das considerações do contribuinte, produzidas após a diligência realizada e que esclareceu a origem da fiscalização, mereceu qualquer manifestação pela autoridade julgadora de primeira instância.

Portanto, entendo que o acórdão de primeira instância é nulo, pois, deixou de examinar argumentos de impugnação trazidos pelo contribuinte, enquadrando-se no contexto do artigo 31 (que determina que a decisão deverá se referir expressamente às razões de defesa suscitadas p;) impugnante...), c/c o artigo 59, inciso II, ambos do Decreto nº 70.235/72, em evidente prejuízo ao contraditório, ao duplo grau de jurisdição, à ampla defesa e à busca da verdade material.

Em 06/05/2009, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo II (SP) proferiu novo Acórdão, sob o nº 17-31.592 (fls. 306 a 332 – volume II), mantendo o lançamento, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário 1997

PRELIMINAR DECADÊNCIA RELATIVA AO LANÇAMENTO DO IRPF/1998 (ANO-CALENDÁRIO 1997)

Não configurado, no presente caso, dolo, o prazo para que a Fazenda Nacional exerça o direito da constituição do crédito tributário decorrente de tributo sujeito ao lançamento por homologação extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador Preliminar rejeitada

PRELIMINAR NULIDADE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Face aos elementos constantes dos autos, fica sem fundamento a alegação de cerceamento do direito de defesa, na medida em que o interessado, tanto na fase de autuação, quanto na fase impugnatória, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações, esclarecimentos, no sentido de ilidir a tributação contestada. A tipificação legal consta do auto de infração e refere-se à matéria tributada Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E, EM DECORRÊNCIA, CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Pelos elementos constantes dos autos, fica sem fundamento as alegações de inobservância do devido processo legal e de decorrente cerceamento do direito de defesa, na medida em que o processo em análise, até o presente momento, caracterizou-se pelo cumprimento de todas as fases e prazos processuais dispostos no Processo Administrativo Fiscal e o interessado, ciente dos cheques que lastrearam a presente ação fiscal, teve, tanto na fase de autuação, regida pelo princípio inquisitório, quanto na interposição da impugnação, que inaugurou a fase do contraditório, amplo direito ao exercício do contraditório e da

ampla defesa, tendo oportunidade de carrear aos autos elementos/comprovações no sentido de tentar ilidir, parcial ou totalmente, a tributação em análise Preliminar rejeitada

PRELIMINAR NULIDADE OMISSÃO DE RENDIMENTOS IMPROPRIEDADE DO RATEIO MENSAL DOS GASTOS COM CONSTRUÇÃO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO LEVANTAMENTO MENSAL

As planilhas de evolução patrimonial têm como objetivo detectar, no período examinado, a ocorrência de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimos patrimoniais não justificados. Trata-se de presunção legal em que o valor dos rendimentos omitidos é calculado de forma aproximada, a depender das informações disponíveis acerca dos recursos e dos dispêndios do contribuinte fiscalizado e do período considerado no levantamento. Caracteriza-se, ainda, este lançamento, pelo desconhecimento do Fisco da origem dos rendimentos omitidos, se recebidos de pessoa física ou jurídica, se sujeitos ao ajuste anual ou de tributação exclusiva na fonte. Os levantamentos mensais da variação patrimonial estão previstos no art. 2º da Lei 7.713/88. Assim, considera-se ocorrido o fato gerador quando detectado o acréscimo patrimonial, apurado mensalmente Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR LANÇAMENTO LASTREADO EM INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA (BASE DE DADOS DA CPMF). IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas. Porém, no presente processo, os dados sobre a movimentação financeira do interessado originaram-se de processo judicial, não havendo aplicação da Lei Complementar nº 105/2001. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR DESCUMPRIMENTO DO DECRETO Nº 3.724/2001

Uma vez que a fiscalização não usou dos mecanismos previstos no decreto em comento, não há que se falar em descumprimento do mesmo Preliminar rejeitada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

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

JUROS DE MORA TAXA REFERENCIAL SELIC



Havendo previsão legal da aplicação da taxa SELIC, não cabe à Autoridade Julgadora exonerar a cobrança dos juros de mora legalmente estabelecida

Cientificado no novo Acórdão de primeira instância, em 15/06/2009 (vide AR de fl. 335– volume II), o contribuinte interpôs, em 14/07/2009 (vide despacho de fl. 389 – volume II), tempestivamente, novo recurso de fls. 336 a 374 - volume II, no qual, reitera expressamente todas as razões já apresentadas e aduz os argumentos a seguir resumidos.

1. O recorrente questiona qual o dispositivo legal que autoriza a apuração da evolução patrimonial com valores arbitrados subjetivamente pelo Fisco. Defende que o arbitramento é medida extrema que somente pode ser utilizada em situações excepcionais, não podendo a fiscalização optar por arbitrar a divisão em parcelas mensais dos gastos declarados pelo próprio contribuinte.
2. Em relação aos saldos credores existentes nos meses de janeiro a junho do ano-calendário 1997, invoca o princípio da legalidade imposto à administração tributária (art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.784, de 1999) que não pode deixar de reconhecer a realidade fática documentalmente comprovada nos autos. No recurso voluntário apresentado em 20/08/2007, o Recorrente anexou cópia dos demonstrativos de saldos bancários existentes nos meses de julho a agosto de 1997 ignorados na decisão ora recorrida.
3. Afirma que o relator *a quo* se equivoca, pois nos documentos por ele mencionados não há nenhuma cópia de cheque que indique o nome do recorrente.
4. Considera leviana a conclusão de “que os valores foram remetidos ao exterior por meio de pessoas interpostas, mas seus verdadeiros titulares seriam outros, tais como o interessado” (fl. 321 – volume II), uma vez que não existe nenhuma prova que vincule o recorrente com a empresa Meiri Importadora e Exportadora de Manufaturados Ltda, nem com os Srs. Pedro Ramires ou Ismael Benítez, mencionados nos documentos trazidos pela Administração aos autos.
5. Noticia que, 01/06/2009, a Sexta Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, julgou procedente o Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte no processo administrativo nº 10830.009331/2003-47, relativo também ao ano-calendário de 1997, afastando a acusação de acréscimo patrimonial a descoberto, apurado com base em supostas remessas de valores para o exterior. No mesmo sentido, transcreve outros precedentes administrativos sobre o assunto.
6. Embora conste na ementa do acórdão ora combatido que a fiscalização não usou dos mecanismos previstos no Decreto nº 3.724, de 2001, contesta a aplicação retroativa da referida Lei Complementar nº 105, de 2001, pois entende que o procedimento fiscal que deu origem à autuação teve início com o uso indevido das informações relativas à CPMF.
7. Afirma que a alegação do relator *a quo* de que “provar a inexistência é um absurdo, até mesmo pois seria a, assim chamada, prova diabólica” (fl. 329 – volume II) aplica-se a fiscalização quando solicitou a comprovação de supostas operações com a empresa Meiri Importadora e Exportadora de Manufaturados Ltda e com Srs. Pedro Ramires ou Ismael Benítez, pois o contribuinte esclareceu em resposta à diligência que desconhecia completamente estas pessoas.
8. Sustenta que, ao contrário do alegado pelo julgador de primeira instância de que os documentos apresentados indicam que “valores para os quais não há origem são ainda

superiores ao apurado pelo fisco” (fl. 322 – volume II), existe disponibilidade para as operações do recorrente.

9. Em relação à incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, entende que o termo “débito” empregado no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretado restritivamente, por força do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, referindo-se à receita pública esperada pelo sujeito ativo, o que não é o caso da multa de ofício, que tem caráter penal, cujo ingresso não é esperado. Reporta-se as julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes nos quais a incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício foi afastada.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 06, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 02/12/2009, veio numerado até à fl. 389 - volume II (última).



Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Em síntese, na peça recursal arguem-se, como preliminares: (i) decadência em relação ao mês de janeiro de 1997; (ii) o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, caracterizado pela intimação do fisco para que o interessado comprovasse a origem dos gastos com a construção de imóveis sem explicitar a razão; (iii) falta de previsão legal para o rateio mensal das despesas com construção feito pelo fisco; (iv) cerceamento do direito de defesa, pois o fisco não informou como obteve acesso a informações sobre os cheques por ele emitidos de conta-corrente mantida no Banco do Brasil; (v) os cheques seriam prova ilícita, uma vez que era vedada a utilização de dados originados do recolhimento da CPMF (v) ilegalidade da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001, e, ainda que fosse admitida sua aplicação, não haveria motivação para a quebra do sigilo bancário do contribuinte; e (vi) ausência de tipificação legal, uma vez que dispositivos legais citados não tratam da tributação de variação patrimonial a descoberto.

No mérito discorda do procedimento utilizado pela fiscalização para apuração do acréscimo patrimonial a descoberto que, no seu entender, deveria ser anual e não mensal, questionando, em resumo: (i) as remessas para o exterior, consideradas pela fiscalização como um gasto do contribuinte; (ii) o rateio mensal dos gastos com construção; (iii) a não consideração de possíveis empréstimos contraídos e pagos durante o ano-calendário, além de recursos provenientes de anos anteriores e saldos de janeiro a junho da conta mantida junto ao Banco do Brasil. Por fim, discorda da incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício.

A alegação de falta de previsão legal para o rateio mensal das despesas com construção feito pelo fisco, por estar diretamente relacionada à apuração da matéria tributável, será apreciada junto com as demais questões de mérito.

1 Decadência

O contribuinte argúi a decadência em relação ao mês de janeiro de 1997, entendendo que já havia transcorrido cinco anos da data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

De se dizer de início, que o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, aquele em que a lei determina que o sujeito passivo, interpretando a legislação aplicável, apure o montante tributável e efetue o recolhimento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme definição contida no caput do art. 150 do CTN, tendo sua decadência regrada, em princípio, pelo § 4º deste mesmo artigo (cinco anos contados da data do fato gerador). Cumpre lembrar que o parágrafo 4º do art. 150 exclui expressamente do seu escopo os casos em que seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, por conseguinte, a regra geral prevista no art. 173 do CTN, inciso I.



Uma vez que a autoridade lançadora não qualificou a multa de ofício e, portanto, não caracterizou a ocorrência de dolo fraude ou simulação, aplica-se a regra geral para o prazo decadencial prevista para os tributos sujeitos a lançamento por homologação (cinco anos da data da ocorrência do fato gerador).

Resta apenas determinar o fato gerador do imposto.

À época da edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, os rendimentos e ganhos de capital eram apurados e tributados **mensalmente**, conforme disposto no art. 2º:

Art. 2 - O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos

Com o advento da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, voltou-se a apurar o imposto de renda **anualmente**, tendo como base de cálculo todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, como se depreende dos seus arts. 2º, 9º, 10 e 11, a seguir transcritos (grifos nossos).

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.

[.]

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir

Parágrafo único A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores

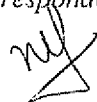
I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, e

II - das deduções de que trata o art. 8º.

Art. 11 O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10),

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);



[]

Atente-se que no art. 2º acima transcrito foi suprimida a palavra “mensalmente” que constava anteriormente na redação do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, acrescentando-se a ressalva, “*sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11*”, retornando, assim, a tributação a bases anuais. O imposto de renda retido na fonte (exceto os casos de tributação exclusiva) e o carnê-leão, previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 7.713, foram mantidos na Lei nº 8.134, de 1990 (arts. 3º e 4º), como antecipações do imposto apurado anualmente, como se observa pelo teor do art. 5º da citada lei (grifos nossos):

Art 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art 3º) ou pago pelo contribuinte (art 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

Conclui-se, assim, que apenas no ano-base 1989 houve a incidência de imposto de renda somente em bases mensais. A partir do ano-base 1990, os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os tributáveis exclusivamente na fonte e os de tributação definitiva, voltaram a ser tributados em bases anuais.

Importante destacar que, não obstante um determinado rendimento esteja sujeito à retenção na fonte ou ao carnê-leão, isto por si só não o exclui da tributação anual. Apenas os rendimentos para os quais a lei estabeleça a isenção ou determine a tributação definitiva ou exclusiva na fonte é que estão excluídos da base de cálculo anual.

Por sua vez, o Imposto de Renda Pessoa Física, seja na época em que era apurado em bases mensais ou hoje quando a apuração se dá em bases anuais, **possui fato gerador complexo**, ou seja, só se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em **um fato imponível**.

Atualmente, no caso do Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, os rendimentos auferidos ao longo do ano-calendário (declarados ou omitidos) devem ser somados para, só então, se calcular o tributo a ser exigido. Desta forma, **o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro de cada ano**, momento em que se verifica o termo final do período, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto, nos termos da lei.

Se assim não o fosse, não existiria restituição de imposto de renda retido na fonte a maior ou carnê-leão pago a maior. Ora, como a apuração é anual, apenas com o encerramento do ano-calendário é que se pode saber efetivamente o montante a ser tributado no ajuste anual e apurar se existe saldo de imposto a pagar ou a restituir. Se o imposto de renda retido na fonte ou o carnê-leão não fossem meras antecipações, não poderiam ser deduzidos do imposto apurado no ajuste anual e resultar, se fosse o caso, em saldo de imposto a restituir.

Conclui-se, assim, que afora os casos em que a lei estabeleça a isenção ou determine a tributação definitiva ou exclusiva na fonte, **todos rendimentos auferidos pela pessoa física estão sujeitos ao ajuste anual e possuem fato gerador anual**.

No caso dos autos, trata-se de tributação de omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto que, apesar de serem quantificados mensalmente, sujeita-se ao regime de tributação anual, como adiante se demonstrará em tópico específico.

nu
X

Assim, como a presente autuação abrange o ano-calendário 1997, o prazo decadencial para este ano para começou a fluir em 31.12.1997, de modo que o lançamento poderia ter sido formalizado até 31.12.2002 (cinco anos da data do fato gerador). Assim, visto que o presente Auto de Infração foi cientificado em 28/02/2002 (vide AR de fl. 109 - volume I), não havia decaído ainda o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

2 Cerceamento do direito de defesa

Inicialmente cumpre esclarecer que o procedimento de fiscalização constitui uma etapa anterior à instauração do litígio e de caráter inquisitório, na qual, apesar existirem regramentos específicos, é facultado à Administração Tributária uma certa liberdade na coleta informações a fim de verificar o cumprimento da legislação tributária, podendo contar com uma participação maior ou menor do contribuinte.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a ação fiscal visou averiguar a regularidade da evolução patrimonial do contribuinte, fazendo diversas intimações em relação aos rendimentos declarados, às aquisições e/ou alienações, aos gastos e demais operações que importassem na alteração do patrimônio do contribuinte, ao longo do ano-calendário fiscalização. Essas intimações estão previstas de forma explícita no art. 51, §1º, da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962 (reproduzido no art. 855 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994), segundo o qual:

Art 51 []

§1º A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio.

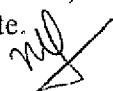
[]

Nesse contexto, encontra-se a intimação do fisco para que o interessado comprovasse a origem dos gastos com a construção de imóveis, não havendo porque alegar cerceamento do direito de defesa.

Quanto à origem das informações sobre os cheques emitidos pelo contribuinte de conta mantida no Banco do Brasil, verifica-se que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo II (SP) devolveu os autos para que a autoridade fiscal informasse a origem das informações sobre os referidos cheques e juntasse cópia dos respectivos documentos. Em cumprimento, foram juntados os documentos de fls. 153 a 200 – volume I, os quais foram cientificados ao contribuinte que, exercendo seu direito de defesa, aditou sua impugnação, com os argumentos expostos às fls. 210 a 212 – volume II.

Dessa forma, entendo que foi saneada a falta inicialmente apontada na instrução do presente processo, não se podendo alegar cerceamento do direito de defesa por esse motivo.

O questionamento quando ao critério adotado pela fiscalização para apropriar no demonstrativo da evolução patrimonial os gastos declarados pelo contribuinte na construção dos imóveis, assim como a valoração da prova acostada às fls. 153 e 200 – volume I, serão tratados quando da análise do demonstrativo da evolução patrimonial do contribuinte.



3 Prova ilícita

O recorrente argúi a licitude das provas (cheques), alegando, sem síntese, que era vedada a utilização de dados originados do recolhimento da CPMF, bem como a irretroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001. Aduz que, ainda que fosse admitida a aplicação retroativa da referida lei, não haveria motivação para a quebra do sigilo bancário do contribuinte nos termos da legislação pertinente (Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001 e Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001).

Em análise do argüido, não assiste razão ao contribuinte.

Primeiro, porque o fisco somente teve acesso aos documentos relacionados aos cheques emitidos pelo interessado mediante autorização judicial, conforme se depreende dos documentos juntados às fls. 153 a 200 – volume I (Representação Fiscal nº 1139/2000, decisão judicial de quebra de sigilo bancário do remetente dos valores para o exterior e autorização para rastreamento das operações, decisão judicial da extensão da quebra de sigilo bancário para a Secretaria da Receita Federal, decisão judicial que excluiu o segredo de justiça do inquérito policial para Secretaria da Receita Federal, documentos comprobatórios das operações bancárias mencionadas no Anexo I da Representação Fiscal nº 1139/2000).

Dessa forma, no âmbito do processo administrativo fiscal, não há que se questionar eventual mácula da prova trazida aos autos, eis que esta foi encaminhada pela autoridade judicial, a qual, constitucionalmente, tem o monopólio da condução do processo criminal e entendeu que a prova colhida no processo crime poderia ser utilizada pelo fisco.

Segundo, porque os documentos juntados, em especial as guias de depósitos anexadas às fls. 196 a 200 – volume I, não se referem à movimentação financeira do contribuinte, mas às contas de titularidade das pessoas investigadas no inquérito policial, cujo sigilo bancário foi quebrado judicialmente. Nesses documentos foram identificados cheques de titularidade do contribuinte depositados nas contas investigadas.

Por conseguinte, não há que se falar em quebra do sigilo bancário do contribuinte, perdendo o sentido a discussão acerca da irretroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001, ou da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, assim como sobre os requisitos previstos no Decreto nº 3.724, de 2001. Tais questionamentos seriam apropriados se tivessem sido juntados documentos bancários diretamente relacionados às contas do contribuinte, o que não ocorreu.

Assim, legítimo foi o acesso do fisco às provas carreadas aos autos.

4 Tributação baseada acréscimo patrimonial a descoberto

O lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto está fundamentado nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a seguir transcrito (grifos nossos):

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 percebidas em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[.]

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título

Da leitura dos dispositivos legais acima mencionados, depreende-se que se devem confrontar, **mensalmente**, as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos para se apurar a evolução patrimonial do contribuinte.

Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), pois, demonstrada pelo fisco a existência de acréscimos patrimoniais a descoberto presume-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais acréscimos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Permanecendo injustificados tais acréscimos, prevalece a presunção relativa de que provêm de fonte ou atividade não declaradas, com o objetivo de subtraí-las à tributação devida.

Como se vê, o ônus da prova atribuída a cada uma das partes envolvidas na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto está bem delimitado no texto legal. À fiscalização compete comprovar as aplicações e/ou dispêndios efetuados pelo contribuinte que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal, e, por outro lado, ao contribuinte cabe demonstrar que tais aplicações tiveram origem em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, para que estes recursos sejam considerados como origem no referido demonstrativo.

Os dispositivos acima transcritos encontram-se indicados na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração à fl. 9 – volume I, além do art. 1º da Lei nº 7.713, de 1988, dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134, de 1990 e arts. 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995, que versam sobre a tributação em geral dos rendimentos recebidos pelas pessoas físicas.

Demonstrada a legitimidade do lançamento, rejeita-se a preliminar de ausência de tipificação legal.

5 Apuração da matéria tributável

Resta agora analisar qual o procedimento correto a ser adotado na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

O contribuinte defende que a apuração deveria ser anual, entretanto, com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, a omissão de rendimentos embasada na presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto, passou a ser apurada mensalmente, conforme disposto em seus arts. 2º e 3º anteriormente transcritos.



Mesmo com a edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que revogou expressamente os arts. 23 e 24 da Lei nº 7.713, de 1988, retornando a tributação a bases anuais de todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, conforme disposto em seus arts. 2º, 9º, 10 e 11, a determinação da matéria tributável com base em acréscimo patrimonial **continuou sendo apurada mensalmente, embora sujeita ao ajuste anual.**

A apuração mensal determina apenas o lapso temporal a ser considerado para fins de quantificação da matéria tributável a ser submetida a tributação, e não o fato gerador em si. No caso do acréscimo patrimonial a descoberto, esta quantificação é feita pela confronto, mês a mês, das origens e aplicações, caracterizando-se a omissão naqueles meses em que a variação patrimonial for negativa (quando as aplicações forem maiores do que origens). O valor tributável será a soma dos acréscimos patrimoniais a descoberto mensais, o qual deverá ser adicionado aos demais rendimentos e omissões apurados no ano-calendário para fins de determinação do imposto devido no ajuste anual.

Por exemplo, suponha que seja apurado acréscimo patrimonial a descoberto em único mês e em valor superior ao limite de isenção mensal e inferior ao limite de isenção anual. Se a base de cálculo anual declarada pelo contribuinte somada à omissão apurada for inferior ao limite de isenção anual, nenhum imposto será devido pelo contribuinte. Isto porque a obrigação tributária só nasce, em 31 de dezembro de cada ano, quando se tem disponível o total dos rendimentos recebidos no ano e das deduções permitidas na legislação para que se possa apurar a base de cálculo anual e, aplicando-se a respectiva tabela progressiva, verificar se existe ou não imposto devido.

Corroborando nosso entendimento, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, consolidando a legislação vigente à época, assim dispõe em seu art. 55:

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,*

[.]

*Parágrafo único Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, **submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86**¹*

Resta claro, portanto, que depois da apuração mensal, devem os acréscimos patrimoniais a descoberto em cada mês serem totalizados e adicionados à base de cálculo anual para efeito de cálculo do imposto anual devido.

Neste sentido, também já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais:



¹ O art. 86 do RIR/99 refere-se ao imposto apurado na declaração anual.

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – CRITÉRIOS DE APURAÇÃO A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais encontrados através da apuração mensal. Interpretação sistemática das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90 (CSRF/04-00 510, de 20/03/2007)

Assim, correto o procedimento adotado pela fiscalização, que somou o total dos acréscimos patrimoniais a descoberto mensais e submeteu-os a tributação no ajuste anual.

Passa-se agora a analisar os questionamentos em relação aos itens que compuseram ou que deveriam compor o Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial (fl. 16 – volume I).

Em relação às remessas de numerários para o exterior computadas pela fiscalização como dispêndios na apuração da evolução patrimonial, o contribuinte sustenta que não existe nenhuma prova que o vincule à empresa Meiri Importadora e Exportadora de Manufaturados Ltda, nem com os Srs. Pedro Ramires ou Ismael Benitez, mencionados nos documentos trazidos pela Administração aos autos, alegando desconhecer tais pessoas.

Afirma que os comprovantes de depósitos juntados às fls. 196 e 197 – volume I não foram por ele preenchidos, argumentando que os possíveis depósitos podem tratar-se de cheques emitidos para um determinado fim e endossados por terceiros em favor das pessoas investigadas, com a finalidade de “escapar” da tributação pela CPMF.

Aduz, ainda, que os recursos depositados nessa conta teriam origem em rendimentos declarados no ano-calendário 1996, em particular, o recebimento de R\$245.100,00 referente à venda de uma propriedade e da quantia de R\$769.382,17 recebida a título de remuneração do capital próprio e de distribuição de lucros da empresa Tecnol (fl. 128 – volume I).

Embora o julgador *a quo* afirme, à fl. 319 – volume II, que “*se encontram nos autos os documentos, em especial as cópias dos cheques que deram ensejo à presente autuação (fls. 196 a 200) e os documentos que esclarecem como tais cheques e outros documentos chegaram à Receita Federal (fls. 153 a 195)*” e que “*da leitura da documentação acima citada é forçoso concluir-se que os valores foram remetidos ao exterior por meio de pessoas interpostas, mas seus verdadeiros titulares seriam outros, tais como o interessado*” (fl. 321 – volume II), não é o que se depreende dos autos.

Os documentos de fls. 196 a 200 – volume I não são cópias de cheques, mas cópia de comprovantes de depósitos nas contas das pessoas investigadas no processo criminal, nos quais há referência a depósito de cheques de conta do Branco do Brasil que o próprio interessado admite ser de sua titularidade. Esses documentos atestam tão somente a existência de cheques depositados nas contas das pessoas investigadas pela polícia, mas não permite concluir que eles teriam sido emitidos em nome dessas pessoas ou se teriam sido endossados, repassados e posteriormente depositados.

Além disso, os demais documentos (fls. 156 a 195 – volume I) correspondem a decisões judiciais que autorizaram a quebra de sigilo bancário de diversas contas de

titularidade das pessoas referenciadas na representação de fls. 153 e 154 – volume I, sem que exista qualquer vinculação ao nome do contribuinte.

Outrossim, ainda que não restassem dúvidas quanto às operações imputadas ao contribuinte pela fiscalização, o Auto de Infração não poderia prosperar, pois simples transferência financeira não pode ser considerada como aplicação de recursos na elaboração dos demonstrativos de variação patrimonial quando não se demonstra sua destinação.

No caso de acréscimo patrimonial a descoberto, como já se demonstrou, a comprovação dos dispêndios ou aplicações fica a cargo do fisco. Assim, para se conformar a presunção de omissão de rendimentos, além de comprovar que as operações financeiras foram de fato efetuadas pelo contribuinte, caberia a fiscalização demonstrar que estas estariam vinculadas a aumento patrimonial ou consumo em prol da fiscalizada, o que não ocorreu.

Em situação semelhante, utilização de saques em contas correntes sem demonstração da despesa ou acréscimo patrimonial efetivamente ocorrido, já se firmou jurisprudência no âmbito deste Tribunal de que é necessária a comprovação do gasto suportado pelo contribuinte para que tais valores possam compor o demonstrativo da evolução patrimonial. A exemplo cite-se:

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, mediante confronto mensal de "origens" e "aplicações" imprescindível a comprovação efetiva de gastos, não subsistindo valores lançados como aplicações baseados exclusivamente em saque bancário pois não constituem, por si só, prova de gasto, sendo necessária a aprofundação investigatória (Acórdão nº 104-17.538, 13/07/2000)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL MENSAL - FLUXO DE RECURSOS E APLICAÇÕES - SAQUES BANCÁRIOS - Os saques bancários, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal. Mero indício de que foram consumidos não conduz à alocação dos mesmos a título de aplicação, no fluxo de caixa. Cabe à fiscalização aprofundar seu poder investigatório a fim de demonstrar que os cheques emitidos representam efetivamente gastos suportados pelo contribuinte (Acórdão nº 104-17.359, de 28/01/2000)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL MENSAL FLUXO DE RECURSOS E APLICAÇÕES SAQUES BANCÁRIOS Incabível o lançamento fiscal formalizado em mera presunção de que saques bancários constituem-se em aplicação de recursos quando não vinculados efetivamente a uma despesa, ou seja, quando não comprovada sua destinação, aplicação ou consumo (Acórdão nº 106-15.820, de 20/09/2006)

Destarte, há que se excluir do cômputo da evolução patrimonial do contribuinte os valores referentes às remessas para o exterior.

Passa-se agora a analisar o rateio dos gastos com construção efetuados pelo contribuinte no ano-calendário 1997.



Intimado a comprovar os gastos declarados de R\$278.500,00 (fl. 105 – volume I) na construção de 10 casas na Rua Jorge Figueiredo Corrêa, nº 1000 – Chácara Primavera, o contribuinte encaminhou os documentos da Prefeitura de Campinas de fls. 58 e 59 que confirmam a execução da referida obra, alegando que não teria sido possível localizar os comprovantes dos gastos (fl. 23 – volume I). Diante da impossibilidade de identificar os valores despendidos mês a mês pelo contribuinte, a fiscalização rateou o valor declarado ao longo do ano.

Assim, não existe controvérsia quanto ao total efetivamente gasto no ano-calendário 1997 com as construções, uma vez que a fiscalização acatou o valor declarado pelo contribuinte. Entretanto, o rateio puro e simples do valor global reconhecidamente despendido, não encontra amparo na legislação.

No caso, diante da falta de elementos que permitissem averiguar ou presumir os valores efetivamente gastos em cada mês, deve-se aplicar o disposto no art. 6º, §6º, da Lei 8.021, de 12 de abril de 1990, segundo o qual “Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte”, apropriando o custo total no final do ano-calendário.

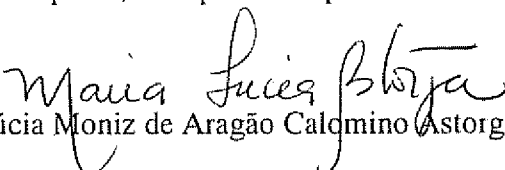
Destarte, o valor global declarado como despesas na construção das casas pelo contribuinte deve ser considerado como dispêndio no mês de dezembro de 1997.

Importa destacar que, efetuadas as duas alterações acima descritas – exclusão do item “Remessas para exterior” e apropriação dos gastos com construção em dezembro de 1997 – no Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial (fl. 16 – volume I), não há acréscimo patrimonial a descoberto a ser tributado, pois as variações negativas apuradas nos meses de maio e dezembro de 1997 se justificam pela sobra de recursos dos meses anteriores, conforme abaixo demonstrado, razão pela qual, deixo de apreciar os demais argumentos trazidos pelo recorrente.

Mês	Valores Lançados			Alterações			Valores recalculados		
	Recursos	Aplicações	APD	Excluir Saques	Construção		Aplicações	Variação Mensal	Acumulado
					Excluir rateio	Apropriar em dezembro			
jan/97	5.628,20	24.479,87	18.851,67		23.208,33		1.271,54	4.356,66	4.356,66
fev/97	10.320,50	25.220,59	14.900,09		23.208,33		2.012,26	8.308,24	12.664,90
mar/97	24.437,77	25.293,49	855,72		23.208,33		2.085,16	22.352,61	35.017,51
abr/97	14.912,37	25.448,44	10.536,07		23.208,33		2.240,11	12.672,26	47.689,77
mai/97	14.807,64	65.647,61	50.839,97		23.208,33		42.439,28	-27.631,64	20.058,13
jun/97	15.267,53	36.198,55	20.931,02		23.208,33		12.990,22	2.277,31	22.335,44
jul/97	13.791,73	423.208,83	409.417,10	387.200,00	23.208,33		12.800,50	991,23	23.326,67
ago/97	14.099,17	25.675,91	11.576,74		23.208,33		2.467,58	11.631,59	34.958,26
set/97	14.513,27	25.626,49	11.113,22		23.208,33		2.418,16	12.095,11	47.053,37
out/97	17.389,54	25.873,63	8.484,09		23.208,33		2.665,30	14.724,24	61.777,61
nov/97	17.364,72	26.286,73	8.922,01		23.208,33		3.078,40	14.286,32	76.063,93
dez/97	365.214,76	189.423,33	0,00	15.000,00	23.208,33	278.500,00	429.715,00	-64.500,24	11.563,69

6 Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao recurso.


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10830.002316/2002-97 ✓

Recurso nº: 161.925 ✓

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.616. ✓

Brasília/DF, 20 AGO 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional