



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

Processo n° 10830.004684/2003-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-007.904 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2019
Matéria IRPF
Recorrente ANTÔNIO MARCOS DE OLIVEIRA BARBOSA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA.

No caso do Imposto de Renda, quando houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Não havendo antecipação de pagamento ou configurada a prática de fraude, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 1ª Tuma da DRJ/FOR, consubstanciada no Acórdão nº 08-11.969 (fls. 237 ss.), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 81 ss., relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 1999, ano-calendário 1998, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 97.714,62, incluídos multa de ofício e juros de mora.

Conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) (fls. 81/82), foram apuradas pela Fiscalização as seguintes infrações:

001- Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos. Falta de recolhimento do imposto sobre ganhos de capital.

Falta de recolhimento do imposto incidente sobre os ganhos de capital, referente à alienação de um imóvel situado no Dist. Industrial Nova Era, Indaiatuba/SP, conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante do presente Auto de Infração.

002 - Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição (ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante do presente Auto de Infração

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 99 ss, alegando, em síntese:

- decadência do direito do Fisco de constituir os créditos de tributos cujos períodos de apuração se deram em fevereiro de 1998 (depósitos bancários) e em setembro de 1998 (recolhimento do tributo sobre Ganho de Capital);

- inconstitucionalidade da aplicação retroativa da LC 105/2001 e da Lei nº 9714/2001 e da utilização de dados anteriores a 2001;

- que os depósitos questionados, nos valores de R\$ 71.747,41 e de R\$ 52.110,13, conforme já informado à Fiscalização, decorrem de CDB resgatado no banco Credibanco, no valor de R\$ 102.250,36, e de "saldo em caixa, adicionado ao saldo do resgate junto ao CDB";

- que apurou corretamente o valor do ganho de capital na alienação do imóvel mencionado, pois considerou, no custo de aquisição, o valor de despesas com benfeitorias que realizou nos anos de 1997 e 1998.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 10 de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a Presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito Passivo.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

DECADÊNCIA. IMPOSTO APURADO SUJEITO AO AJUSTE ANUAL.

Tratando-se de lançamento de ofício o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL.

O ganho de capital na alienação de imóveis se sujeita à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, ocorrendo a decadência após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária respectiva.

APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO. LEI COMPLEMENTAR Nº105, DE 2001, E LEI Nº 10.174, DE 2001.

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

SENTENÇAS JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Lançamento Procedente em Parte

Notificado dessa decisão aos 10/12/07 (AR de fls. 264), o contribuinte interpôs recurso voluntário aos 09/01/08 (fls. 265), no qual reproduz os argumentos de defesa já apresentados em primeiro grau em sua impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Da decadência

O recorrente alega decadência do direito do Fisco constituir os créditos tributários lançados, argumentando que a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir da ocorrência do fato gerador, pelo que, quando do lançamento, em julho de 2003, já estaria extinto o direito de lançar os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos em fevereiro/1998 (depósitos bancários) e em setembro/1998 (recolhimento do tributo sobre Ganho de Capital).

Os depósitos bancários objeto de lançamento cuja origem não teria sido comprovada pelo ora recorrente foram efetivados aos 28/02/1998 (R\$ 71.747,41) e 30/04/1998 (R\$ 52.110,13).

Relativamente à decadência para constituição do crédito tributário decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, transcrevo, abaixo, trecho do voto proferido no **acórdão 2102003.109**:

*Os fatos geradores periódicos, também denominados complexivos, são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo, como é o caso do IRPF, que embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual e em assim sendo sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. **Trata-se, pois, de fato gerador complexivo anual.***

Tal entendimento encontra-se, inclusive, traduzido na Súmula CARF nº 38, abaixo transcrita, a qual cuida especificamente da data da ocorrência do fato gerador relativamente à infração de

omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, que é o caso destes autos:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Portaria MF n.º 383 DOU de 14/07/2010).

Desse modo, no presente caso, os fatos geradores ocorridos aos 28/02/1998 e 30/04/1998 **somente se aperfeiçoaram aos 31/12/1998**, conforme enunciado CARF nº 38.

No que diz respeito à contagem do prazo decadencial, a matéria está pacificada no âmbito deste tribunal administrativo, que, por força do art. 62-A do RICARF, deve aderir à tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça no **REsp nº 973.733/SC**, julgado sob o procedimento dos recursos representativos de controvérsia do CPC/73 543-C, segundo a qual tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como no caso, havendo a ocorrência de pagamento antecipado, aplica-se o prazo decadencial de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

No presente caso, o recorrente apresentou Declaração de Ajuste Anual (DAA) do exercício de 1999, ano-calendário de 1998, na qual informa ter havido pagamento de imposto no período no valor de R\$ 1.220,50 a título de carnê-leão (fls. 71). Ocorreu, portanto, antecipação de pagamento do tributo, de modo que deve ser aplicado, para a contagem do prazo decadencial, o § 4º do art. 150 do CTN.

Assim, **o termo inicial para a contagem do prazo decadencial relativamente aos depósitos bancários é dia 31/12/98**, de modo que tendo o recorrente sido notificado do lançamento aos **18/07/03**, não se há falar em decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário decorrente da infração apurada de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

No que diz respeito à omissão de ganho de capital decorrente da alienação de bem imóvel, conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) integrante do auto de infração, são os seguintes os fatos geradores do tributo cobrado:

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto
30/04/1998	R\$ 12.277,40
31/05/1998	R\$ 8.666,40
30/06/1998	R\$ 8.666,40
31/07/1998	R\$ 8.998,61

Sobre o prazo de decadência para o Fisco constituir o crédito tributário decorrente da apuração dessas infrações, a decisão recorrida reconheceu a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos aos 30/04, 31/05 e 31/06 de 1998, **remanescendo em discussão no recurso voluntário, portanto, apenas o fato gerador ocorrido aos 31/07/1998**.

Com relação ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo a essa última parcela do pagamento do imóvel, adoto, como razões de decidir, os

seguintes trechos do voto vencedor proferido pela Conselheira Ana Paula Fernandes no **acórdão de nº 9202-007.177, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:**

(...) para tratar da decadência do direito da Fazenda Nacional

*em lançar de ofício o imposto em questão é preciso analisar o **fato gerador deste tributo**. No presente caso trata-se de IRPF cujo auto de infração discute a omissão de receita pela existência de ganho de capital não declarado, aplicável os dispositivos legais arts. 43 e 116, do CTN.*

*Na leitura simplificada da norma legal parece significar que o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de bens imóveis **ocorre no dia da alienação**. Logicamente, em havendo o pagamento integral da compra na data da alienação esta será tomada como a data do fato gerador. Contudo, algumas decisões equivocadamente interpretaram que a data de início do prazo decadencial se fixa na data da alienação (fato gerador único), independente do pagamento integral, ou seja, do momento que existe o ganho de capital.*

*Ora, estamos tratando de ganho de capital, desse modo, por uma questão de interpretação lógica e respeitando a interpretação sistemática do conjunto de normas que compõem o arcabouço legal aplicável ao caso, não resta dúvida, se o pagamento ocorre a prazo o ganho de capital também ocorre a prazo e conseqüentemente o fato gerador se "renova" a cada parcela, **observe-se os arts. 2 e 21, § 2º da Lei 7.713/88.***

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988.

*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 (...)

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

*Art. 21. Nas alienações a prazo, **o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês**, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.*

Para que não reste dúvida, cumpre esclarecer o que diz o Código Tributário nacional a respeito de fato gerador:

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.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considerase ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

.....

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputamse perfeitos e acabados:

I sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Não há dúvidas de que a tributação do IRPF segue o regime de caixa – o fato gerador ocorre na medida do recebimento de rendimentos. De modo que assiste razão a fazenda nacional quando alega que a ocorrência do fato gerador ou fato imponível faz nascer a obrigação tributária. A alienação de bens, por si só, não faz nascer a obrigação de pagar tributo, portanto, somente a alienação não constitui fato gerador. É fato gerador o recebimento de rendimentos decorrentes de ganho de capital produzido na alienação. Portanto, o fato gerador não ocorre na data de alienação, mas sim, quando do recebimento das parcelas que representam o ganho de capital.

Para bem esclarecer esta situação cumpre analisar o que diz a Lei 8.134/90, que trata da apuração de ganho de capital a prazo e também a IN/SRF 84/2001. Tal esclarecimento é importante para que não reste dúvidas acerca da forma que os dispositivos devem ser aplicados. Não se ignora aqui a alegação de parte da doutrina de que o artigo 140, §1º da Lei 8.134/90 e o artigo 31 da IN/SRF 84/2001, dispõe que a apuração nas alienações a prazo deve ser realizada como se fosse á vista. Vejamos:

LEI N 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

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. RIR 99– Decreto 3.000/99 § 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85.

Art.140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês considerando-se a respectiva atualização monetária se houver (Lei n. 7.713, de 1988, art. 21).

§1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicandose:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

(...)".

Contudo, tanto a redação do art. 140 do RIR/99, quanto a do art. 31 da IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, referem-se à forma de apuração, devendo ser calculado abstraindo os eventuais reajustes nos preços vincendos, assim como a correspondência da relação percentual entre o preço recebido e valor tributável, pensar diferente feriria literal dispositivo de Lei, eis que o art. 2º do mesmo diploma legal dispôs que o IRPF "será devido a medida que os rendimentos foram percebidos". Ou ainda, flagrantemente contra o disposto no artigo 21 da Lei 7.713/88, que explicita: "nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerandose a respectiva atualização monetária, se houver". Dispositivos estes literais, os quais expressamente se referem ao fato gerador do tributo.

Assim, apura-se (...) o ganho de capital na data da alienação; a mesma relação percentual da parcela recebida, é o percentual que deve ser aplicado para o valor tributável. Na data da alienação a prazo ocorre a expectativa da incidência do fato gerador. (Destques originais)

Ou seja, "define-se a apuração do acréscimo patrimonial ocorrido no momento da alienação, à luz da legislação tributária vigente nessa ocasião, com previsão, contudo, do nascimento da obrigação tributária à medida que recebidas as parcelas do preço ajustado entre os particulares, na proporção delas" (Acórdão nº 2401-005.291).

Dessa forma, no presente caso, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser contado a partir do recebimento de cada parcela de pagamento correspondente à venda do imóvel, dado que foram esses mesmos valores que deram origem ao ganho de capital questionado.

Nesse contexto, por força do mesmo entendimento firmado pelo STJ no julgamento do já mencionado REsp nº 973.733/SC, bem como "pelo fato de a tributação do ganho de capital ocorrer em separado, não integrando o ajuste anual, nos termos do art. 18, § 2º, da Lei n. 8.134/1990, os pagamentos que podem ser computados no ajuste anual não se aproveitam para atrair a regra especial de decadência (art. 150, § 4º., do CTN)" (Acórdão de nº 2402-006.602, rel. cons. Luiz Henrique Dias Lima).

Assim, como não há nenhuma informação nos autos no sentido de que o recorrente tenha realizado algum pagamento a título de ganho de capital no período autuado, a regra aplicável, para fins de contagem do prazo decadencial para o lançamento de crédito tributário decorrente da apuração de omissão de rendimentos de ganho de capital decorrente da alienação do bem imóvel em questão é aquela prevista no art. 173, I do CTN, pelo que também com relação a essa infração e, mais especificamente, **ao fato gerador ocorrido aos 31/07/1998**, não se há falar em decadência.

No mais, considerando que o recurso voluntário se trata de reprodução da impugnação apresentada em primeira instância, tendo em vista o que dispõe o art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, os seguintes trechos da decisão recorrida, abaixo reproduzidos:

DA RETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 2001, E DA LEI Nº 10.174, DE 2001.

Examina-se, ainda, a argumentação do contribuinte no sentido de que a fiscalização fez, indevidamente, retroagir a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, e a Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001.

No que tange ao uso das informações bancárias do contribuinte, tem-se que quando da criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF pela Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, existia uma vedação quanto à utilização das informações referentes à CPMF na constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, conforme disposto no § 3º do art. 11, a seguir reproduzido:

Art. 11 Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

Entretanto, com o advento da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, o parágrafo acima foi alterado nos seguintes termos:

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito

tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Como se percebe, a partir de janeiro de 2001, a Secretaria da Receita Federal - SRF deveria continuar guardando sigilo das informações referentes à CPMF, porém, tais informações poderiam ser utilizadas para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a outros tributos e contribuições.

A vedação legal supostamente infringida pela SRF (§ 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996), versa sobre a forma de obtenção e utilização das informações relativas à CPMF e não sobre o fato gerador que deu origem ao presente lançamento.

Saliente-se que a lei de regência do fato gerador é que deve reportar-se data de sua ocorrência (do fato gerador), em obediência ao art. 144 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), ainda que posteriormente modificada ou revogada, e não a lei que regula a forma de obtenção das informações que possam servir de base para a averiguação do cumprimento das obrigações tributárias.

Além disso, o §1º do art. 144 do CTN, a seguir transcrito, deixa claro que ao lançamento aplica-se a legislação posterior à ocorrência do fato gerador que houver instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º 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, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Destacamos)

O §1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu caput, consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Com a edição da Lei nº 10.174, de 2001, foram ampliados os poderes de investigação do Fisco, ficando autorizada a instauração de procedimento de fiscalização referente ao Imposto de Renda Pessoa Física, ou qualquer outro imposto ou contribuição, com base nas informações decorrentes da CPMF, observando-se o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Assim, autorizada a instauração do procedimento de fiscalização, a partir de informações sobre a movimentação bancária relativas a CPMF, caso seja detectada qualquer infração cujo fato gerador seja anterior à vigência da Lei nº 10.174, de 2001, esta infração pode ser objeto de lançamento.

(...)

O art. 144, §1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao caput desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente a estabelecer as alterações estipuladas no §1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico - enquanto in fieri o procedimento de lançamento - legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário.

No caso em concreto, a ação fiscal teve início em 28/08/2002, mediante ciência ao interessado do Termo de Início de Fiscalização, fls. 12, na vigência da Lei nº 10.174, de 2001, que ampliou os poderes de investigação da fiscalização, sendo, portanto, legítimos os dados obtidos relativos à CPMF que deram origem ao crédito tributário ora exigido.

Por sua vez, parte do lançamento em questão decorre da omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários não justificados, relativo ao ano-calendário de 1998. Tal infração está definida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente época da ocorrência do fato gerador.

A fiscalização aplicou de imediato a faculdade prevista no art. 11, §3º, da Lei nº 9.311, de 1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.174, de 2001, de utilizar as informações prestadas pelas instituições financeiras para a instauração do procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo ao imposto de renda e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário existente.

(...)

Desse modo, torna-se incontestável a possibilidade de utilização de informações provenientes da CPMF para fins de instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário de outros tributos ou contribuições, relativamente a fatos geradores, anteriores à vigência da Lei nº 10.174, de 2001, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e alterações posteriores.

(...)

DO MÉRITO.

DA INFRAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Cuida o presente lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de valores cuja origem não foi comprovada e o lançamento foi realizado sob a égide do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações posteriores.

O dispositivo legal acima estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos, que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou investimento.

As presunções legais, também chamadas presunções jurídicas, dividem-se em absolutas (juris et jure) e relativas (juris tantum). Denomina-se presunção juris et jure aquela que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação; diz-se que a presunção é juris tantum quando a norma legal é formulada de tal maneira que a verdade enunciada pode ser elidida pela prova de sua inexistência.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo juris tantum (relativa). Cabe, portanto, ao contribuinte apresentar justificativas válidas para os ingressos ocorridos em suas contas-correntes.

Deste modo, a presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa passível de prova em contrário.

Observe-se que a existência de depósitos bancários em nome do contribuinte representa, inicialmente, um indício de que tais depósitos se realizaram a partir de rendimentos deste mesmo contribuinte, merecendo investigação mais apurada. E nesse ponto, o contribuinte deve ser ouvido, para indicar a origem desses depósitos. Mas não se trata de simplesmente prestar a informação, pois a lei é bastante clara ao exigir que o contribuinte comprove a origem dos recursos. E esta não-comprovação, tem o poder de transformar os depósitos, que eram meros indícios, em meios de prova em favor do Fisco. (...)

Após análise da resposta do fiscalizado, juntamente com os documentos apresentados, às fls. 45/47 e 49/54, a autoridade lançadora considerou comprovada a origem dos valores de R\$ 17.036,45 e R\$ 12.460,00. No entanto, com relação aos outros dois valores, entendeu a Fiscalização que a argumentação do contribuinte de que possuía dinheiro em caixa no total de R\$

21.607,18 e a apresentação pelo mesmo de comprovante emitido pelo Banco Credibanco S/A, informando que no dia 05/02/1998 pagara ao contribuinte a quantia de R\$ 102.250,36, valores estes que somados resultariam no total questionado de R\$ 123.857,54, não eram provas suficientes para comprovar a origem dos mencionados depósitos.

Na fase impugnatória, o contribuinte, em sua defesa, reafirma que o depósito de R\$ 71.747,41 é oriundo do resgate do montante de R\$ 102.250,36, tendo sido efetuado somente sete dias após o resgate desse montante. Aduz, ainda, que o valor do depósito de R\$ 52.110,13 teria sua origem no saldo remanescente do citado resgate, adicionado de saldo em caixa. Ressalta, por fim, que não há impedimento legal de um cidadão de possuir dinheiro em caixa, bem assim, que a legislação não obriga que as pessoas físicas mantenham escrituração de livro-caixa, para comprovar movimentação de valores em espécie.

De pronto há que se observar que, de fato, não existe legislação que impeça que um cidadão mantenha em seu poder dinheiro em espécie. Contudo, não é esse o objeto da lide. A lide consiste em saber se nos autos há elementos suficientes para comprovar que os valores de R\$ 71.474,41 e de R\$ 52.110,13 têm sua origem no resgate do montante de R\$ 102.250,36 e de saldo em caixa.

No que tange ao valor de R\$ 102.250,36, consta dos autos que o contribuinte em 06/01/1998 aplicou a quantia de R\$ 100.000,00 em CDB do Banco Credibanco S/A (fls. 214) tendo resgatado no dia 05/02/1998 o montante de R\$ 102.250,36 (fls. 49). Entretanto, não há outro documento qualquer que demonstre onde tal montante fora aplicado. O contribuinte não acostou ao processo um documento sequer que registrasse que parte desse resgate tenha sido destinada ao depósito de R\$ 71.474,41. Assim, mesmo que referido depósito tenha sido efetuado apenas alguns dias após o citado resgate, não resta comprovado que o depósito em questão teve como origem parte daquele resgate. Repisa-se que o que consta dos autos é um documento de que a aplicação no valor de R\$ 100.000,00 foi resgatada, contudo, se o montante resgatado foi retirado (e de que forma foi retirado) da conta-corrente do Banco Credibanco S/A ou se lá permaneceu não se tem qualquer informação.

Quanto ao dinheiro em espécie que o contribuinte alegou possuir em seu poder e que o utilizou para efetuar o depósito de R\$ 52.110,13, tem-se que, também neste caso, o autuado não trouxe provas do que afirma. Apenas a título de observação, vê-se que é bastante contraditório por parte do contribuinte afirmar que é um investidor, comprovar tal condição com inúmeros documentos (fls. 133/163 e 167/204) e, no entanto, alegar, por outro lado, que permaneceu com dinheiro em caixa por quase três meses. (Destacamos)

Ressalta-se que as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não tem valor. O artigo 15 do

Decreto nº 70.235, de 1972, determina que a impugnação deve ser formalizada por escrito e ser instruída com os documentos em que se fundamentar.

Dessa forma e não logrando o contribuinte comprovar a origem dos depósitos de R\$ 71.474,41 e de R\$ 52.110,13 efetuados na conta-corrente nº 0041.40479-9 do Banco Itaú S/A, mantém-se a autuação.

DA INFRAÇÃO DE OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Quanto à parcela do ganho de capital, relativo ao imóvel situado no Distrito Industrial Nova Era, em Indaiatuba/SP, adquirido por R\$ 14.850,00, cujo fato gerador se deu em 30/07/1998, tem-se, no que tange à informação constante na Declaração de Ajuste Anual, exercício 1999, ano-calendário 1998, de que o valor do imóvel, no ano-calendário de 1997, perfazia o total de R\$ 28.745,31, tendo em vista benfeitorias efetuadas, que tal informação não pode ser aceita, vez que veio desacompanhada dos documentos comprobatórios.

Ressalta-se que o fato de o contribuinte informar na Declaração de Ajuste Anual, exercício 1999, ano-calendário 1998, que iniciou "construção no ano base" não é suficiente para comprovar as benfeitorias que porventura fizera em 1997. O mero ato do contribuinte de informar em sua declaração de bens que efetuou benfeitorias em seus imóveis, de modo algum comprova os eventos discriminados. As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não tem valor. O artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, determina que a impugnação deve ser formalizada por escrito e ser instruída com os documentos que se fundamentar.

Já com relação aos documentos de fls. 113/115, relativos às alegações de que no ano-calendário de 1998, também efetuou gastos no imóvel acima citado, com a compra de alambrado, serviços de limpeza, terraplanagem, nivelamento do terreno e paisagismo, tem-se que referidos documentos tratam de orçamentos e simples recibos, não se prestando para comprovar a efetividade dos serviços. No caso de prestação de serviços realizados por empresas o documento hábil para a comprovação dos serviços é a nota fiscal, onde devem constar os dados de quem prestou o serviço e de que o pagou, além da discriminação do serviço, podendo, na sua falta, ser apresentada cópia do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento. Ressalta-se que o ônus de provar o valor das benfeitorias realizadas no imóvel é do alienante.

Portanto, não tendo o autuado logrado comprovar com documentação hábil os gastos na execução de benfeitorias no terreno em questão, mantém-se o lançamento relativo à infração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, cujo fato gerador se deu em 31/07/1998, conforme descrito no

Processo nº 10830.004684/2003-51
Acórdão n.º **2402-007.904**

S2-C4T2
Fl. 293

Auto de Infração, considerando devido o imposto no montante de R\$ 822,59.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini