



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.006537/2006-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.725 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2019
Recorrente WANDERLEI SARAIVA DA COSTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO, PRESUNÇÃO LEGAL.

Quando demonstrado o acréscimo do patrimônio sem cobertura em rendimentos declarados (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte), há autorização legal para se presumir a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, salvo prova em contrário, a cargo do contribuinte.

JUROS SELIC. SÚMULA CARF N.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para retificar, nas competências maio e junho de 2001, as bases de cálculo do imposto lançado para R\$ 29.236,45 e R\$ 127.306,67, respectivamente.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 4/8) referente ao ano-calendário de 2001, que resultou no lançamento de um crédito tributário total de R\$ 350.601,74, sendo R\$ 138.015,88 de imposto de renda; R\$ 103.511,91 de multa proporcional; e R\$ 109.073,95 de juros de mora (calculados até 30/11/2006).

Conforme Termo de Verificação e de Continuidade de Procedimento Fiscal de fls. 09/17, o procedimento fiscal ocorreu no intuito de apurar a movimentação de divisas em contas no exterior durante o ano-calendário de 2001. Assevera que foram examinados os documentos encaminhados por Equipe Especial de Fiscalização (Portaria SRF nº 463/04), oriundos da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba (decisão judicial de 29/04/2004).

A Representação Fiscal indicou que o contribuinte constava como beneficiário final em operações de transferência de recursos para o exterior ocorridas em 2001.

Após o início da ação fiscal e a intimação para prestar esclarecimentos, em 09/10/2006, o contribuinte traz a informação de que os montantes objeto das movimentações financeiras têm, segundo ele, natureza de ganho de capital, auferido em razão da alienação de ações da Quaker Oats Company ("Quaker"), adquiridas no contexto do Quaker Oats Stock Option Program (Programa de Compra de Ações) - Quaker SOP. Em março de 2001, o contribuinte afirma que como tudo ocorreu no exterior, não haveria que se falar em remessa de valores e que estava diligenciando junto à instituição financeira no exterior, que intermediou a operação, a documentação comprobatória.

Entretanto, o procedimento fiscal foi encerrado sem que o contribuinte apresentasse a documentação mencionada e assim houve a lavratura do presente Auto de Infração, que contém valores devidos a título de acréscimo patrimonial a descoberto e dedução indevida de despesas médicas. A fiscalização considerou que o contribuinte efetuou transferências de valores para as contas Benfica e Harber Corp, na condição de ordenante e a alegação de que seriam decorrentes de ganho de capital não restou comprovada e, ademais, não constou da declaração de rendimentos do exercício de 2002.

Inconformado, o contribuinte repete na impugnação as alegações apresentadas no curso do procedimento, alegando em síntese:

a) que, em 19/03/2001, adquire as ações, conforme extrato do exercício da opção de compra de ações emitido em 28/03/2001 (doc. 4). O dinheiro teria vindo de linha de crédito junto ao Mellon. Em 22/03/2001, o contribuinte ordenou a alienação das ações, percebendo valor líquido de R\$ 220.544,36, já descontado o suposto valor referente à liquidação da linha de crédito junto ao Mellon, o que poderia ser depreendido da análise do Extrato, que em sua coluna direita ~ Proceeds -, evidencia o valor do ganho de capital auferido pelo contribuinte em razão da alienação das ações. As quantias indicadas na coluna Proceeds do Extrato são (i) US\$ 67.310,40, (ii) US\$ 68.488,00; (iii) e 84.745,96, perfazendo o total acima indicado. O impugnante obteve, junto à Pepsico, cópia do cheque por meio do qual houvera sido pago o valor líquido da alienação das ações, de US\$ 220.544,36 (doc. 5);

b) que o comprovante de depósito do cheque na conta corrente nº 78910899, de titularidade do contribuinte junto ao Citibank (doc. 6), datado de 17/04/2001, demonstraria que os recursos relativos às movimentações financeiras referem-se a parte do ganho de capital auferido, pois (i) o comprovante relaciona-se ao depósito inaugural da conta corrente referida, a qual sequer existia antes de sua efetivação; (ii) as movimentações financeiras ocorreram nos

meses subsequentes ao referido depósito que teria sido, portanto, a fonte dos recursos das movimentações financeiras. Alega então, insubsistência do lançamento, pois os valores não corresponderiam a acréscimo patrimonial a descoberto, mas ganho de capital;

c) invoca a decadência pela aplicação da regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

d) assevera ainda haver inconsistências no fluxo de caixa, afirmando que o empréstimo Rural mantido junto ao Banco Santander Noroeste teria sido liquidado em abril de 2001, mediante renegociação do débito, pelo valor unitário de R\$ 60.000,00, de forma que não teria havido o dispêndio de R\$ 20.000,00 em dezembro;

e) invoca, por fim, a inaplicabilidade dos juros equivalentes à taxa Selic.

Por sua vez, a DRJ manteve a autuação nos termos a seguir resumidos:

a) Com relação à decadência, que apenas sujeitam-se às normas aplicáveis ao pagamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento. Não havendo, portanto, o pagamento a ser homologado pela autoridade, o prazo decadencial passa a ser regido pelas disposições do art. 173 do Código Tributário Nacional;

b) com relação às remessas ao exterior, destaca que o contribuinte não comprovou origem dos recursos, ou seja, o capital que teria dado ensejo ao suposto lucro e nem que nos valores movimentados havia somente o fruto da aludida operação;

c) que afirma o contribuinte que o banco Mellon concedeu linha de crédito, mas nada comprovou nesse sentido, não podendo ser acatados os seus argumentos;

d) que, no caso em exame, os recursos que serviram de objeto ao lançamento foram constatados no decorrer das investigações de remessas monetárias para o exterior no conhecido “Caso Banestado”. Essas investigações evidenciaram que diversos contribuintes brasileiros enviaram ou movimentaram divisas no exterior, à revelia das autoridades monetárias e fiscais, utilizando-se de contas e subcontas mantidas no “JP Morgan Chase Bank” pela empresa “Beacon Hill Service Corporation”, a qual representava doleiros brasileiros ou empresas *off shore* com participação de brasileiros;

e) quanto às supostas inconsistências no fluxo de caixa relativa ao empréstimo Rural mantido junto ao Banco Santander Noroeste, a autoridade fiscal instou o contribuinte a comprovar o pagamento de empréstimos rurais que totalizaram R\$ 80.000,00, e o mesmo restringiu-se a afirmar que liquidou os empréstimos em várias parcelas e diante da dificuldade de informar os valores, teria requerido cópia dos comprovantes de pagamento ao banco.

Cientificado da decisão de piso, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 95 a 103), nos termos a seguir resumidos:

a) Preliminarmente alega que o Auto de Infração deve ser cancelado, em sua maior parte, posto estar extinto o crédito tributário nele descrito em razão do transcurso do prazo de decadência, uma vez que o IRPF é imposto sujeito a lançamento por homologação, na forma prevista no artigo 150, § 4º do CTN. Assim, passados 5 (cinco) anos a contar do fato gerador da obrigação tributária sem que a administração realize a atividade de fiscalização, opera-se a decadência, e que, nos termos das informações por ele prestadas à Fiscalização, os valores referentes às Movimentações Financeiras foram recebidos pelo Recorrente a título de ganho de capital auferido na alienação de

ações da Quaker, sujeitando-se à chamada tributação definitiva, cujo fato gerador do IRPF ocorre na data de sua realização, ou seja, na data em que o indivíduo adquire a disponibilidade econômica ou jurídica de renda (riqueza nova) em razão da alienação de bens ou direitos;

- b) no mérito, alega que, conforme informou o Recorrente à Fiscalização, o montante de R\$ 362.717,50, relativo às Movimentações Financeiras, refere-se a ganho de capital por ele auferido em razão da alienação de ações da Quaker, adquiridas no âmbito do Programa de Stock Option da Quaker.
- c) prossegue explicando o conceito de stock option e alega que, conforme contrato de Stock Option anexado aos autos, cumpridas as condições do contrato, em 19 de março de 2001, efetuou a compra (“shares exercised”) de um conjunto de ações conforme Doc 3, anexo à impugnação, obtendo recursos através de uma linha de crédito junto ao Mellon, e que, no mesmo mês de março de 2001, verificou uma oportunidade de auferir resultados econômicos positivos, optando por revender as ações adquiridas por seu valor de mercado, percebendo o valor líquido de US\$ 220.544,36 (duzentos e vinte mil quinhentos e quarenta e quatro dólares e trinta e seis centavos), já descontado o valor referente à liquidação da linha de crédito junto ao Mellon;
- d) e termina afirmando que, para que não restem dúvidas, recorde-se que as afirmações acima expostas, anexa comprovante de depósito do Cheque na conta corrente nº 78910899, de titularidade do Recorrente junto ao Citibank NA (Doc. 6 anexado à impugnação, datado de 17/04/2001, demonstra, de maneira irretorquível, que os recursos relativos às Movimentações Financeiras referem-se a parte do ganho de capital auferido pelo Recorrente, sendo este mesmo cheque relacionado ao depósito inaugural da conta corrente, não podendo haver dúvidas de que os recursos transferidos por meio das Movimentações Financeiras foram extraídos do montante depositado;
- e) alega ainda inaplicabilidade da taxa Selic, uma vez que é ilegítima sua cobrança em decorrência de atos infralegais;
- f) subsidiariamente, alega inconsistências no fluxo de caixa, relativa à amortização de empréstimo rural mantido junto ao Banco Santander e relativa aos valores incluídos na linha 15- Recursos Transferidos no exterior – Ordenante - da planilha de fluxo de caixa que não correspondem aos valores indicados no próprio Auto de Infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Relatora.

Admissibilidade.

O Recorrente foi cientificado do Acórdão da DRJ em 14/01/2009 conforme AR às e-fls. 282, apresentando seu Recurso Voluntário em 13/02/2009, portanto TEMPESTIVO razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

Da preliminar

Com relação à decadência, não assiste razão ao recorrente. Conforme e-fls. 209, o contribuinte foi cientificado da autuação em 14/12/2006, com relação a fatos geradores relativos à apuração mensal de variação patrimonial a descoberto, para antecipação do imposto de renda, cujo fato gerador ocorreu em 31/12/2001, momento a partir do qual se pode apurar o imposto efetivamente devido demonstrado através da declaração de ajuste do exercício correspondente.

Há que se recordar que a Lei nº 7.713, de 23 de dezembro de 1988, instituiu a apuração mensal do imposto e, com a edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, essa apuração mensal passou a ser feita por antecipação, com o fato gerador do imposto sendo complexo, isto é, o montante real devido somente viria a ser conhecido na declaração de ajuste, após as deduções a que o contribuinte fizesse jus.

Sobre fato gerador do imposto, cumpre transcrever lição de Luciano Amaro, em *Direito Tributário Brasileiro*, 3ª edição, Editora Saraiva (págs. 251 e 252):

“O fato gerador do tributo designa-se periódico quando sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo. Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo do qual se valorizam 'n' fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. E tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista dos fatos (ingressos financeiros, despesas, etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador. Em imagem de que já nos socorremos noutra ocasião, o fato gerador periódico é um acontecimento que se desenrola ao longo de um lapso de tempo, tal qual uma peça de teatro, em relação à qual não se pode afirmar que ocorra no fim do último ato; ela se completa nesse instante, mas ocorre ao longo do tempo, sendo inegável o relevo das várias situações desenvolvidas durante o espetáculo para a textura da peça (.)”

A apuração mensal do APD está especificada no Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), arts. 55, XIII, que remete à legislação específica indicada nas respectivas normas, *in verbis*:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 7.713/88, art. 3º);

[...]

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.

Do mérito

Com relação ao mérito, o recorrente repisa os argumentos apresentados em sua impugnação, alegando que a movimentação financeira, apurada no âmbito da Operação Banestado tem origem na compra e venda de ações de sua propriedade, adquiridas no regime de

Stock Option, com recursos de empréstimos, e vendidas com lucro poucos dias depois e que este lucro obtido é a fonte dos recursos movimentados no exterior.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está expressamente especificada no Código Tributário Nacional (CTN), art. 43, inc. II, e no Decreto nº 3.000/99, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, em seu art. 55, XIII, e arts. 806 e 807 (Leis nºs 4.069/1962, arts. 51, § 1º, e 52, e 7.713/1988, arts. 3º, § 4º, e 115, § 1º, “e”):

CTN

“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. ”

RIR/99

"Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º),

(...)

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.

(...)

Art. 806. 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. (Lei nº 4. 069/1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeita à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte gravar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte. (Lei nº 4. 069/1962, art. 52) "

Da leitura da legislação acima, verifica-se que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte esclarecimentos acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, cabendo ao fiscalizado o ônus de provar que o acréscimo patrimonial teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva, tributados exclusivamente na fonte ou já tributados. Note-se que não se trata aqui de uma mera presunção humana, como pretendeu fazer parecer o recorrente em suas argumentações recursais, mas sim, trata-se de situação prevista em lei.

Nesse sentido, o entendimento de que o contribuinte deve comprovar a origem dos recursos para justificar os acréscimos patrimoniais, com prova documental hábil e idônea, encontra-se pacificado na jurisprudência administrativa, conforme as ementas abaixo reproduzidas, apenas para reforço de argumentação:

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Tendo sido comprovados com documentos hábeis e idôneos a origem dos recursos que deram origem ao incremento do patrimônio do contribuinte, afasta-se a exigência tributária calculada com base no acréscimo patrimonial justificado. (Acórdão n.º 102-44.286, 2ª Câmara do 1º CC, recurso parcialmente provido, 06/06/2000) ”

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - PROVA DA ORIGEM- Cabe ao Contribuinte comprovar a origem dos recursos que suportam o acréscimo patrimonial a descoberto, levantado pela fiscalização. Em não sendo apresentada tal prova, deve ser mantido o auto de infração. (Acórdão 106-12830, 6ª Câmara do 1º CC, negado provimento por unanimidade, 28/08/2002) ”

E quando demonstrado o acréscimo do patrimônio sem cobertura em rendimentos declarados (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte), há autorização legal para se presumir a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, salvo prova em contrário, a cargo do contribuinte.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (in "Curso de Direito Civil", 6ª Edição, Saraiva, 1º vol., pág. 270), "é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido" e é meio de prova admitido em Direito Civil, reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário. conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e art. 148 do CTN.

Não foi a autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal e autoridade fiscal obteve a prova da movimentação de recursos no exterior sem a respectiva origem declarada, tanto que o recorrente não nega a movimentação mas tenta, isto sim, através de ilações sem prova, afirmar que se deveu a lucro obtidos na venda de ações de Stock Option.

Note-se que a suposta compra das ações se deu no mesmo mês de março, poucos dias antes da suposta venda, e o recorrente alega, sem comprovar, que essa compra foi efetuada com recursos de empréstimo. Ainda que ele conseguisse comprovar que os recursos movimentados no exterior decorrem dessa venda, **coisa que não o fez**, ainda assim a origem dos recursos usados para compra das ações estaria sem comprovação de origem da mesma forma.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Como anteriormente dito, à autoridade lançadora cabe somente comprovar a existência do acréscimo patrimonial a descoberto, sendo ônus do contribuinte demonstrar que este não ocorreu, mediante a apresentação de provas.

Assim, não tendo havido a apresentação de sequer um documento que demonstrasse o descabimento do lançamento efetuado, não há como acolher o pleito do Impugnante de cancelamento do presente auto de infração.

O recorrente se insurge também contra a cobrança de juros calculados pela taxa Selic. Sobre a matéria, o assunto já se encontra pacificado conforme Súmula Carf n.º 4, *in verbis*:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Por fim, o recorrente alega inconsistências no fluxo de caixa, relativa à amortização de empréstimo rural mantido junto ao Banco Santander e relativa aos valores

incluídos na linha 15- Recursos Transferidos no exterior – Ordenante - da planilha de fluxo de caixa que não correspondem aos valores indicados no próprio Auto de Infração.

Com relação ao empréstimo junto ao Banco Santander o recorrente não comprova suas alegações, se limitando a acostar às e- fls, 82 e 83, dois recibos dando quitação do valor de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) cada um, sem comprovar a renegociação de débito alegada, nem mesmo apresentar nenhum contrato de financiamento para que seja possível identificar de que forma se deu a quitação mencionada no documento (se foi em parcelas até a data da quitação ou em um único pagamento ou mesmo refinanciamento).

Já com relação às divergências dos valores constantes no fluxo de caixa e no auto de infração, verifica-se que o contribuinte tem razão. Neste sentido, foi elaborada a planilha para identificar o montante da divergência, sendo retificadas para menos as bases de cálculo do impostos para os meses de maio e junho de 2001, conforme a seguir:

Competência	Recurso transferido no exterior - valor lançado		Resultado	recurso transferido conforme TVF		diferença	Resultado retificado
mai/01	R\$	65.541,00	R\$ 30.082,45	R\$	64.695,00	R\$ 846,00	R\$ 29.236,45
jun/01	R\$	117.980,00	R\$ 128.406,67	R\$	116.880,00	R\$ 1.100,00	R\$ 127.306,67
jul/01	R\$	168.073,00	R\$ 167.051,64	R\$	168.497,00	-R\$ 424,00	R\$ 167.475,64
dez/01	R\$	12.002,50	R\$ 12.301,18	R\$	12.645,50	-R\$ 643,00	R\$ 12.944,18

Conclusão. Pelo exposto, voto por DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para retificar, nas competências maio e junho de 2001, as bases de cálculo do imposto lançado para R\$ 29.236,45 e R\$ 127.306,67, respectivamente

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking