



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.008207/2006-11
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.274 – 2ª Turma
Sessão de 19 de julho de 2016
Matéria IRPF - Acréscimo Patrimonial a Descoberto - APD
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARLOS ALBERTO GONÇALVES DE CASTRO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APD. SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE CONDICIONADO À DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS DO ANO ANTERIOR.

O Imposto de Renda das Pessoas Físicas tem fato gerador complexo, compreendendo todos os fatos geradores ocorridos no ano civil, porém, apurado no ajuste anual, ocasião em que o Contribuinte deve oferecer à tributação, via DAA, toda a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida no transcorrer do ano-calendário e oportunizando-lhe a dedução de eventuais despesas, bem como o gozo das isenções cabíveis.

Somente poderá ser aproveitado no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na Declaração de Bens e Direitos da DAA do ano anterior, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea com aptidão de lhe comprovar a origem, de molde a impedir a “*geração espontânea*” de patrimônio não antes reconhecido como havido pelo próprio Contribuinte.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente-Substituto), , Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício que resultou na constituição do crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, exigido Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, relativo aos anos de apuração de 2001, 2002, 2003 e 2004, exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005, no valor de R\$ 81.176,44, acrescido de multa proporcional de 150%, no valor de R\$ 121.764,65, e mais juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

De acordo com o Termo de Conclusão Fiscal, a efls. 14/66, houve-se por imputada em desfavor do Contribuinte as seguintes infrações:

TERMO DE CONSTATAÇÃO DO CONTRIBUINTE CARLOS ALBERTO GONÇALVES DE CASTRO.

Há relato, por parte da fiscalização, do conteúdo de todos os Termos de Intimações lavrados durante o procedimento fiscal e as diversas respostas enviadas pelo contribuinte, resultando nas seguintes conclusões:

ALUGUÉIS PAGOS. Que, apesar de intimado e reintimado, o contribuinte não apresentou qualquer resposta em relação aos valores pagos a título de aluguel a Vilma Rudge Ortenblad. Assim, a fiscalização intimou o Escritório Imobiliário Adelino Alves Ltda (fls. 494), responsável pela administração do imóvel sito à Rua Pintassilgo, 185, apto 163, a apresentar relação dos valores brutos de aluguel, condomínio e impostos. Como respostas foram apresentados (fls. 501/503), além do instrumento de rescisão contratual, os valores pagos no período de janeiro de 2000 a fevereiro de 2002 (encaminhados por cópia ao contribuinte), conforme relação discriminada em fls. 21, cujos totais mensais foram lançados no fluxo financeiro elaborado pela fiscalização;

DO INVESTIMENTO NA SCP - VISCONDE DE ITAMARACÁ. Diz a fiscalização que, como o contribuinte também nada informara ao questionamento mencionado no item 5.5. do Termo de Constatação (a forma e as datas do aportes realizados no investimento Village de Itamaracá, município de Valinhos-SP), a fiscalização intimou a empresa Alfieri's Participações e Incorporações Ltda, CNPJ 04.950.107/0001-51, responsável pelo referido investimento (fl. 243). Em resposta, a empresa intimada apresentou as datas e os valores despendidos pelo fiscalizado, demonstrativo a fl. 22, os quais foram devidamente considerados no fluxo financeiro mensal elaborado;

HSBC - SEGUROS BRASIL E HSBC VIDA E PREVIDÊNCIA. Esclarece a fiscalização que, considerando ainda que os comprovantes apresentados pelo fiscalizado, referente a aportes em previdência privada/FAPI, junto às instituições citadas, de valores R\$ 1.732,79 (fl. 269) e R\$ 3.649,84 (fl. 270), respectivamente, não informavam a data de tal dispêndio, a

fiscalização encaminhou em 15/08/2006, Solicitação Fiscal para obtenção desses dados (fls. 504). Em 30/08/2006, carta subscrita pela diretoria Técnica de Previdência e Capitalização da instituição (fls. 507/509) informou datas e valores de desembolsos, fl. 23, também lançados no fluxo financeiro do contribuinte; Observa, ainda, a fiscalização, nos extratos bancários do fiscalizado, que este realizou inúmeros saques de numerários nos terminais de auto atendimento do Banco do Brasil S/A, nos totais de R\$ 2.100,00, R\$ 29.500,05, R\$ 59.979,00, R\$ 24.100,00, respectivamente, nos anos de 2000, 2002, 2003 e 2004 (total geral de R\$ 113.579,05), conforme demonstrativo de fls. 23 e 24. Que até a lavratura do Auto de Infração referidos saques não foram tratados como dispêndios, e deixaram de ser considerados nos fluxos financeiros mensais do contribuinte, uma vez que esta Fiscalização não logrou êxito em determinar onde e como se deu a aplicação desses valores;

DO FLUXO FINANCEIRO MENSAL. Além das considerações feitas até aqui das origens e aplicações realizadas pelo fiscalizado, a fiscalização elaborou planilhas auxiliares denominadas "Aplicações Financeiras", "Débitos/Créditos Identificados", "Rendimento do Ano-calendário...", "Planilhas de Saldos Bancários", "Gastos - Cheques pagos/Compensados" com o objetivo de facilitar a compreensão. Em fls. 24 e 25 a fiscalização explica e localiza cada planilha mencionada;

RESULTADOS LÍQUIDOS DO CÔNJUGE. Considerando que quando da fiscalização de contribuintes casados em comunhão total ou parcial de bens que declaram em separado, a variação patrimonial deve ser apurada num dos cônjuges, computando-se os rendimentos líquidos, as aquisições e aplicações financeiras do outro cônjuge (nota Cosit/Cotir nº 617/99), e que na pessoa física da esposa do fiscalizado também se desenvolve fiscalização por determinação contida no MPF nº 0819000-2006-004104 (fls. 516), os resultados apurados naquela fiscalização foram integralmente considerados no fluxo financeiro do contribuinte em epígrafe; Que, alocados todos os valores no fluxo financeiro, verificou-se que o contribuinte apresentou gastos em montantes não respaldados pelos rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis ou de tributação exclusiva, em vários meses dos anos-calendário de 2001 a 2004, conforme demonstrativo de fl. 26;

TERMO DE CONSTATAÇÃO DA CONTRIBUINTE ANA CRISTINA RIBEIRO DE CASTRO - esposa. Há relato, por parte da fiscalização, do conteúdo de todos os Termos de Intimações lavrados durante o procedimento fiscal e as diversas respostas enviadas pela contribuinte, fls. 27 a 36, resultando as seguintes conclusões:

DO IMÓVEL DA RUA DENTISTA BARRETO. Diz a fiscalização que, apesar de a fiscalizada haver declarado em sua DIRPF-2002 (fls. 798), a aquisição do imóvel onde atualmente reside (Rua Dentista Barreto, nº 310 - casa 95 'Tipo E', Vila Carrão, nesta capital) pelo valor de R\$ 180.000,00, mantendo-o inalterado até a presente data, informações colhidas pela fiscalização indicam que tal informação não corresponde à realidade; Que à época da construção, a empresa Waled Incorporadora Ltda, responsável pelo empreendimento,

anunciava em seu "site" <http://www.grupowaled.com.br>, imóveis do porte do adquirido pela fiscalizada e seu esposo (451,57m²) pelo valor de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) a "preço fechado"; Que, nesse valor encontra-se embutida a margem de lucro da empreendedora, entretanto, sua discrepância para com o valor de R\$ 180 mil declarado pela contribuinte ainda é gritante. Anexa em fls. 37 a 47 publicidade extraída do referido site acerca do Condomínio Colonial Granville, onde se situa a residência da fiscalizada; Que, dada a discrepância apurada pela fiscalização, esta efetuou diligência nas dependências da Waled Incorporadora Ltda (fl. 72) questionando-a acerca da alienação do referido imóvel. Em resposta de 28/09/2006 (fl. 724), complementada em 16/10/2006 (fl. 731, essa empresa afirma que o imóvel fora alienado inacabado, ficando sua conclusão a cargo dos adquirentes. Segundo a empresa, haviam sido executadas em blocos cerâmicos, lajes armadas preenchidas de concreto, revestimentos da alvenaria externa em argamassa areia e cimento, assentamento de tijolinhos à vista no embasamento externo e em detalhes das fachadas, contra piso interno em argamassa de areia e cimento nas salas, dormitórios, hall das escadas além de tubulações secas para instalações elétricas e hidráulicas, sem acabamentos. Com sua resposta vieram o Memorial Descritivo (fl. 729) e a Planta do Módulo E, aprovada pela Prefeitura do Município de SP (fl. 730);

Que, como a contribuinte nada declara em suas DIRPF, além do valor de R\$ 180.000,00, a fiscalização elaborou e encaminhou-lhe, em 16/10/2006, o termo de Intimação fiscal nº 04 para que fossem apresentados "todos os recibos de pagamentos a profissionais e notas fiscais de aquisição de materiais/serviços, referentes aos custos/despesas efetuados" na edificação/conclusão do imóvel;

DADOS OBTIDOS NO 9º CRI DE SÃO PAULO. A fiscalização, através do Ofício nº 032/2006 (fl. 701) também solicitou ao 9º Oficial de Registro de Imóveis de São Paulo, os documentos arquivados naquela Serventia, acerca do Condomínio Granville. Em resposta de 22/09/2006 (fl. 702), foram apresentadas além de certidão atualizada da matrícula 127.377 (fls. 703/711), cópias dos Quadros I a VIII (fls. 712/721) relativamente à previsão dos custos globais e individuais dos imóveis do condomínio. Depreende-se, da análise do documento, que os módulos (leia-se: padrão "E", abstraindo-se o valor terreno, teriam custo de construção previsto de R\$ 238.921,24. Ressalte-se que esse não seria o valor para venda, mas, uma simples projeção, em 1997, de quando custaria para a incorporadora apenas a construção desse imóvel (sem terreno);

LAUDO DE AVALIAÇÃO DA CEF. O Laudo de Avaliação elaborado pela Caixa Econômica Federal para imóvel do padrão/Tipo "E" do Condomínio Residencial Colonial Granville, tipo do adquirido pela fiscalizada e seu esposo, atribui-lhe, para a data de 19/07/2006, o valor de mercado da ordem de R\$ 1.580.000,00 (fls. 740/792). Esse documento além de dar

confiabilidade aos valores constantes do "site" da Incorporadora Waled à época da comercialização dos imóveis, também se coaduna com as informações contidas em periódicos atuais sobre os valores dos imóveis daquele Condomínio. Em recente reportagem sobre discussão, o noticioso "protaici", assim descreve os imóveis nele situados "mansões, avaliadas em mais de R\$ 1,5 milhão cada uma" (fl. 739);

DO ARBITRAMENTO DO CUSTO DA EDIFICAÇÃO/CONCLUSÃO DA OBRA. Conforme já alertado a contribuinte no Termo de Intimação Fiscal nº 04 e como não foram apresentados os documentos comprobatórios dos gastos na construção/conclusão do imóvel em comento, à fiscalização não restou alternativa senão o arbitramento de tal dispêndio com base nos índices publicados por entidades reconhecidas (SINDUSCON - Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de São Paulo). Os critérios e cálculos do arbitramento encontram-se no Termo de Conclusão e seus resultados foram transportados para o fluxo financeiro da fiscalizada, resumo em fls. 49 e 50;

DO FLUXO FINANCEIRO MENSAL. Além das considerações feitas até aqui das origens e aplicações realizadas pelo fiscalizado, a fiscalização elaborou planilhas auxiliares denominadas "Aplicações Financeiras", "Débitos/Créditos Identificados", "Rendimento do Ano-calendário...", "Planilhas de Saldos Bancários", "Gastos - Cheques pagos/Compensados" com o objetivo de facilitar a compreensão. Em fls. 51 e 52 a fiscalização explica e localiza cada planilha mencionada;

RESULTADOS LÍQUIDOS DO CÔNJUGE. Considerando que quando da fiscalização de contribuintes casados em comunhão total ou parcial de bens que declaram em separado, a variação patrimonial deve ser apurada num dos cônjuges, computando-se os rendimentos líquidos, as aquisições e aplicações financeiras do outro cônjuge (nota Cosit/Cotir nº 617/99), e que na pessoa física do esposo do fiscalizado também se desenvolve fiscalização por determinação contida no MPF nº 0819000-2006-00409-0, os resultados apurados na presente fiscalização foram integralmente considerados no fluxo financeiro do esposo, linha 9 "rendimentos líquidos do cônjuge";

Inconformado com a exigência tributária, o Contribuinte ofereceu Impugnação Administrativa a fls. 1165/1332.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II/SP lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 17-24.117 – 7ª Turma da DRJ/SPOII, a efls. 1798/1863, julgando parcialmente procedente o lançamento e mantendo o Crédito Tributário na forma do Demonstrativo a efl. 1863.

Devidamente intimado da Decisão de 1ª Instância, porém inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, a efls. 1873/2040, requerendo, ao fim, a reforma da decisão de 1ª Instância administrativa.

O Colegiado da 4ª Turma Especial da 2ª SEJUL/CARF proferiu o Acórdão nº 2801-003.682 – 1ª Turma Especial/2ª SEJUL/CARF, de 09 de setembro de 2014, a fls. 2099/2150, dando, por maioria de votos, provimento ao Recurso Voluntário (i) para reconhecer

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 25/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 15/08/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 17/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que os valores referentes aos recursos disponíveis no final de dezembro de cada ano calendário, ou seja, no início de janeiro do ano seguinte, devem integrar a planilha de cálculo do fluxo de caixa do ano-calendário seguinte; e (ii) para reconhecer que a Escritura Pública de Compra e Venda registrada, o certificado de entrega das chaves, o resultado das diligências junto a empresa alienante, e as provas dos pagamentos do imóvel, merecem fé e demonstram que o preço de alienação foi o declarado, sendo descabido o lançamento de ofício com base em arbitramento, eis que inexistiu recusa ou sonegação de documentos e informações por parte do Contribuinte, tampouco se houve por constatada irregularidade na escrita contábil da sociedade empresária alienante, consoante ementa que se vos segue:

Acórdão nº 2801-003.682 – 1ª Turma Especial/2ª SEJUL

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

PRINCÍPIOS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO. OFICIALIDADE. VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO DAS PROVAS. CONSIDERAÇÃO.

O direito da parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação, a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade, a oficialidade, a segurança indispensável, a ampla defesa e a verdade material, para a consecução dos fins processuais.

DILIGÊNCIAS OU PERÍCIAS.

Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. REQUISIÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF).

A obtenção de dados e informações bancárias, sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei Complementar 105/2001, em dispositivo ainda em vigor. A Secretaria da Receita Federal é obrigada a resguardar o sigilo das informações, facultando sua utilização para seguir em 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.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quanto se

constata que o mesmo conhece minuciosamente a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR. PATRIMÔNIO COMUM DO CASAL. OBRIGAÇÃO SOLIDÁRIA QUE NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM. CTN ART. 124.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O casal, nestes autos, enquadra-se nessa situação, ambos interessados na aquisição de bem comum e no patrimônio, e sua variação, auferido na constância da sociedade conjugal. Na obrigação solidária, deduz-se a unicidade da relação tributária em seu polo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados. Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem pela dívida integral.

MOTIVAÇÃO PARA A ABERTURA DE FISCALIZAÇÃO. SELEÇÃO DE CONTRIBUINTES. QUESTÃO QUE EXTRAPOLA A LIDE TRIBUTÁRIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE EXIGÊNCIA FISCAL.

Para a solução do litígio tributário deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Esses limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro, pela resistência do contribuinte, expressos respectivamente pelo ato de lançamento e pela impugnação. Os critérios e métodos adotados pela Receita Federal para a seleção de contribuintes a serem fiscalizados não são oponíveis, no curso deste processo, para desconstituir crédito tributário.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas, sujeito ao ajuste anual, ocorre em 31 de dezembro do ano calendário, sendo o tributo sujeito a lançamento por homologação. O prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. Conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre, inexistindo declaração prévia do débito, ou ainda quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Ocorrido o fato gerador periódico anual em 31 de dezembro de 2001 e regularmente cientificado do lançamento em 09 de dezembro de 2006, não há que se falar em decadência.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. RATEIO MENSAL.

O arbitramento dos rendimentos mensais, com a utilização de sistemática de distribuição, por rateio, pela qual os valores constantes da declaração de ajuste anual do contribuinte são distribuídos equitativamente pelos meses do ano, constitui presunção dos recursos a serem considerados em cada mês no cálculo do acréscimo patrimonial, quando o contribuinte,

regularmente intimado, não informa os valores mensais (RIR/99, art. 845, incisos I e II). (Acórdão 104-21.615)

ARBITRAMENTO DE PREÇO DE VENDA DE IMÓVEL. CRITÉRIOS. PROVAS. ESCRITURA.

A Escritura goza de fé pública e deve ser considerada, salvo quando se verifica, através de evidências claras, que o negócio não transcorreu na forma ali prescrita. Não é o caso dos autos, em que se verifica a Impossibilidade de arbitramento quando a Escritura Pública de Compra e Venda registrada, o certificado de entrega das chaves, o resultado das diligências junto a empresa alienante, e as provas dos pagamentos do imóvel, merecem fé e demonstram claramente que o preço de alienação foi o declarado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE.

Quando a fiscalização apura variação patrimonial a descoberto em período que se estende por mais de um ano-calendário, o saldo positivo apurado no mês de dezembro deve ser transferido para o mês de janeiro do ano seguinte.

PLANILHAS DE FLUXO FINANCEIRO. ELABORAÇÃO. APURAÇÃO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL.

Para apuração de variação patrimonial a descoberto devem ser elaboradas planilhas de fluxo financeiro mensal, considerando-se as origens e aplicações de recursos existentes em cada mês, computando-se os saldos positivos de um no mês seguinte.

Deve o contribuinte fazer prova concreta em contrário para alterar as planilhas elaboradas pela Fiscalização a partir de documentos e da declaração de ajuste anual do mesmo.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA ADMINISTRATIVA.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

JUROS DE MORA. COBRANÇA NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. E a razão é muito simples: como o devedor conhece a data em que a obrigação tributária deve ser cumprida, o inadimplemento ocorre no vencimento e os efeitos da mora a partir daí, de forma que a insurgência do sujeito passivo, em processo administrativo fiscal, não obsta a fluência dos juros incidentes sobre o crédito tributário constituído, sob pena de premiar os contribuintes que não honram seus débitos em época oportuna e utilizam o contencioso administrativo para procrastinar o pagamento de dívidas tributárias. (conforme Acórdão nº 2801-003.544 - 1ª Turma Especial, de 14 de maio 2014)

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros Marcio Henrique Sales Parada (Relator) e Marcelo Vasconcelos de Almeida que acolhiam a preliminar de diligência e, no mérito, davam provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Designado Redator do voto vencedor o Conselheiro Carlos César Quadros.“

Em desfavor do Acórdão nº 2801-003.682 – 1ª Turma Especial/2ª SEJUL/CARF, insurgiu-se a Fazenda Nacional interpondo Recurso Especial, a fls. 2153/2158, no qual alega contrariedade do acórdão recorrido com outras decisões do CARF, em dois aspectos: (a) no tocante à transferência de saldos entre anos-base e (b) no que se refere à validade da escritura de compra e venda de imóvel.

O Recurso Especial interposto pela PGFN houve-se por parcialmente admitido, pugnando pela rediscussão, no âmbito administrativo, tão somente, da matéria referente ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto: Saldo remanescente do ano anterior – ACT 106.074.008, sendo obstado o seguimento quanto à Validade da escritura de compra e venda de imóvel, consoante Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial S/N, de 30/06/2015, a fls. 2209/2218, ratificado pelo Despacho de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial S/N, de 01/07/2015, a fls. 2219/2220.

As contrarrazões apresentadas pelo Contribuinte às fls. 2225/2230 destacam:

- Eliminando o arbitramento realizado pela fiscalização e utilizando os valores corretos de resgates de aplicações financeiras, inexistente variação patrimonial a descoberto, mesmo sem utilizar a transferência entre anos base.
- Os acórdãos apresentados pela PGFN não são divergentes, mas apenas tratam de matérias distintas.
- Nos acórdãos paradigmas os contribuintes tentavam justificar as suas variações patrimoniais a descoberto trazendo ao conhecimento da fiscalização novas receitas que não haviam sido declaradas pelos mesmos em suas DIRPF, enquanto que no recorrido não existem novas receitas trazidas ao conhecimento da fiscalização que já não estivessem declaradas na DIRPF. O que na verdade existe são despesas arbitradas pela fiscalização não reconhecidas pelo recorrido: despesas com construção, com cheques ao portador

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELA FAZENDA NACIONAL**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Especial interposto pelo Procurador é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial S/N, de 30/06/2015, a fls. 2209/2218.

Tem-se em pauta Recurso Especial de Divergência, a fls. 2153/2158, interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2801-003.682 – 1ª Turma Especial/2ª SEJUL/CARF, de 09 de setembro de 2014, a fls. 2099/2150, que, por maioria de votos, DEU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário (i) para reconhecer que os valores referentes aos recursos disponíveis no final de dezembro de cada ano calendário, ou seja, no início de janeiro do ano seguinte, devem integrar a planilha de cálculo do fluxo de caixa do ano-calendário seguinte; e (ii) para reconhecer que a Escritura Pública de Compra e Venda registrada, o certificado de entrega das chaves, o resultado das diligências junto a empresa alienante, e as provas dos pagamentos do imóvel, merecem fé e demonstram que o preço de alienação foi o declarado, sendo descabido o lançamento de ofício com base em arbitramento, eis que inexistiu recusa ou sonegação de documentos e informações por parte do Contribuinte, tampouco se houve por constatada irregularidade na escrita contábil da sociedade empresária alienante.

Contudo, ressalte-se que apenas em relação a omissão de rendimentos - APD - saldo remanescente do ano anterior, ou seja, transferência de saldos de um ano para outro deu-se seguimento ao recurso.

Com relação ao conhecimento do recurso, merece apreciação dois pontos trazidos pelo sujeito passivo em sede de contrarrazões:

- Eliminando o arbitramento realizado pela fiscalização e utilizando os valores corretos de resgates de aplicações financeiras, inexistiu variação patrimonial a descoberto, mesmo sem utilizar a transferência entre anos base.
- Os acórdãos apresentados pela PGFN não são divergentes, mas apenas tratam de matérias distintas.
- Nos acórdãos paradigmas os contribuintes tentavam justificar as suas variações patrimoniais a descoberto trazendo ao conhecimento da fiscalização novas receitas que não haviam sido declaradas pelos mesmos em suas DIRPF, enquanto que no recorrido não existem novas receitas trazidas ao conhecimento da fiscalização que já não estivessem declaradas na DIRPF. O que na verdade existe são

despesas arbitradas pela fiscalização não reconhecidas pelo recorrido:
despesas com construção, com cheques ao portador

Quanto à alegação de suposta perda de objeto, já que, segundo o sujeito passivo, eliminando o arbitramento realizado pela fiscalização, inexistente variação patrimonial a descoberto, entendo que não compete a este colegiado realizar a liquidação do julgado para que se confirme a inexistência da suposta variação. No caso, a competência restringe-se tão somente a apreciar se o resultado proferido encontra-se em consonância com os dispositivos legais e a jurisprudência dominante deste Conselho em relação a matéria devolvida por meio do recurso especial.

É seguindo essa mesma linha de raciocínio, que também não acato a alegação de impossibilidade de conhecimento, alegando que os paradigmas apresentados tratam de situação fática diversa. No caso, indica o sujeito passivo que o paradigma refere-se a casos que tentavam justificar as suas variações patrimoniais a descoberto, trazendo ao conhecimento da fiscalização novas receitas que não haviam sido declaradas. Essa argumentação, deixa claro que são situações similares. Entendo ser justamente esse a linha de raciocínio do redator do voto vencedor na decisão que deseja a recorrente (PGFN), ver reformada. Senão vejamos:

Passo então a julgar a forma de apuração de recursos de um ano calendário para o subsequente.

Este Colegiado em diversas decisões tem manifestado o entendimento no sentido de que as disponibilidades do contribuinte no final do exercício devem ser expressas na declaração de bens e direitos, na forma de dinheiro, saldos bancários, investimentos, etc. No entanto, estas disponibilidades apenas se efetivamente comprovadas, devem ser consideradas como recursos para o exercício seguinte.

Verifica-se que, no presente caso, a própria fiscalização apurou saldos positivos de recursos nos meses de dezembro dos anos calendários, os quais foram desconsiderados ao iniciar o exame do mês seguinte (janeiro dos anos calendários), pela simples mudança do ano calendário.

Ocorre que não existe nenhuma regra jurídica e nem fundamento ou interpretação razoável a justificar a transferência de valores de um mês para o outro, dentro do ano calendário e não considerá-los do mês de dezembro para o mês de janeiro.

Vale registrar que outro não foi o entendimento da 2ª Turma da CSRF, conforme julgamento unânime referente ao Processo de nº 10825.000618/9636, Acórdão nº 920200.521, proferido em 09 de março de 2010:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO APURAÇÃO QUE SE ESTENDE POR MAIS DE UM ANO CALENDÁRIO SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE.

Quando a fiscalização apura variação patrimonial a descoberto em período que se estende por mais de um ano calendário, o saldo positivo apurado no mês de dezembro deve ser transferido para o mês de janeiro do ano seguinte.

Assim, os valores referentes aos recursos disponíveis no final de dezembro de cada ano calendário, ou seja, no início de janeiro do ano seguinte, deve integrar a planilha de cálculo do fluxo de caixa do ano-calendário seguinte.

Ou seja, resta claro que a tese adotada pelo acórdão recorrido é que mesmo nos casos em que a fiscalização apura variação patrimonial a descoberto, em período que se estende por mais de um ano calendário, o saldo apurado em dezembro deveria ser transferido.

Nesse sentido, vislumbro clara diferença entre a tese que fundamentou o acórdão recorrido e aquela adotada pelo acórdão paradigmático. Ao contrário do argumento do sujeito passivo, o fundamento para que se possa aproveitar as receitas do ano anterior, dado pelo redator, não foi o fato de que encontravam-se já declaradas (como devidamente demonstrado na transcrição acima), mas que sempre seria cabível o seu aproveitamento. Assim, entendo encontra-se correto o despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN.

DO MÉRITO

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: SALDO REMANESCENTE DO ANO ANTERIOR – ACT 106.074.008.

Alega o Recorrente que o Acórdão Recorrido, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para desconsiderar a existência de acréscimo patrimonial a descoberto. Aduz que o entendimento adotado pela 1ª Turma Especial/2ª SEJUL/CARF tem esteio na tese de que o saldo ao final do ano-base não se presume consumido, podendo, assim, ser transferido ao ano-calendário seguinte.

Pondera a PGFN que a decisão aviada no Acórdão nº 2801-003.682 – 1ª Turma Especial/2ª SEJUL/CARF diverge da jurisprudência majoritária do CARF, conforme ilustrado no Acórdão Paradigma nº 104-021.631 – 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes,

Com efeito, o voto vencedor do Acórdão Recorrido encampou o entendimento de que “os valores referentes aos recursos disponíveis no final de dezembro de cada ano calendário, ou seja, no início de janeiro do ano seguinte, deve integrar a planilha de cálculo do fluxo de caixa do ano-calendário seguinte.”

Contudo, entendo não ser a interpretação dada pelo acórdão recorrido a melhor analisando os dispositivos legais que aplicam-se ao caso.

Com efeito, o inciso XIII do art. 55 do RIR/99 estatui que são também tributáveis 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.

Regulamento do Imposto de Renda

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;

[...]

A Legislação Tributária estabeleceu hipótese *iuris tantum* de omissão de rendimentos sempre que o acréscimo patrimonial declarado for superior à soma dos rendimentos líquidos. O Acréscimo Patrimonial a Descoberto – APD decorre, pois, de presunção lógica no sentido de que, se o patrimônio do Contribuinte aumentou em montante além dos rendimentos declarados ao Fisco, esse aumento decorreu, necessariamente, de rendimentos omitidos pelo Obrigado em sua Declaração de Ajuste Anual - DAA.

Registre-se que outra não é a razão de ser da Declaração de Bens e Direitos integrante da DAA que não o controle, pelo Fisco, da situação patrimonial do Contribuinte Pessoa Física.

É certo que, em muitos casos, a parcela do acréscimo patrimonial a descoberto é apenas aparente, eis que, em regra, decorrem de erros de preenchimento da Declaração de rendimentos ou da Declaração de Bens e Direitos integrantes da DAA, competindo ao Contribuinte a retificação da Declaração, no caso de erro de preenchimento da DAA, ou a comprovação da origem do patrimônio não declarado, mediante documentos hábeis e idôneos.

Dessarte, para que os recursos disponíveis em moeda ao final de cada ano-calendário (dezembro/XX) constituam-se lastro para eventuais acréscimos patrimoniais no ano civil imediatamente seguinte (janeiro/XX+1), devem eles constar, de maneira precisa, já na Declaração de Bens e Direitos da DAA do Ano-Calendário (XX) e, cumulativamente, como todos os dados ali declarados, ter a sua origem devidamente comprovada mediante documentos hábeis e idôneos com aptidão de fornecer o indispensável amparo jurídico.

Não se prestam para tal fim supostas sobras decorrentes da confrontação entre rendimentos financeiros e aplicações declaradas, pois este hipotético saldo não se constitui prova cabal da efetiva posse do bem no último dia do ano-calendário anterior. Assim, os recursos disponíveis no final de cada ano-calendário só podem ser aproveitados no ano seguinte mediante prova incontestada de sua existência.

A comprovação de existência e montante de recursos econômicos e financeiros no ano-calendário anterior é de crucial importância para quem alega a posse/titularidade de tais haveres para fins de elisão de lançamento tributário por Acréscimo Patrimonial a Descoberto relativo ao ano subsequente, uma vez que a falta de apresentação de documentos comprobatórios esbarra, justamente, no óbice da presunção legal há pouco aludida, a qual impede a “*geração espontânea*” de patrimônio não antes reconhecido como havido pelo próprio Contribuinte em sua DAA.

Registre-se que o entendimento acima sufragado não obstaculiza o aproveitamento de eventuais saldos resultantes de uma competência para a seguinte, quando no horizonte temporal de um mesmo ano-calendário, sem ultrapassá-lo, uma vez que inexistente a obrigatoriedade de entrega de declaração mensal de bens, direitos e rendimentos, pelo Contribuinte ao Fisco.

Ora, tratando-se como de fato se trata de lançamento de ofício decorrente de Acréscimo Patrimonial a Descoberto - APD, avulta que tal patrimônio tributável somente passa a ser do conhecimento da Administração Tributária quando da entrega pelo Contribuinte ao Fisco da competente Declaração de Ajuste Anual, ocasião em que a totalidade dos rendimentos auferidos pelo Obrigado são informados e se terão, então, calculados tanto a base de cálculo do tributo quanto o montante devido a título de Imposto de Renda. Tal situação decorre da circunstância de o fato gerador do Imposto de Renda da pessoa física qualificar-se como espécie de fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, assim considerado aquele cujo aspecto material se completa após o transcurso de um determinado lapso de tempo, conglobando um conjunto de fatos jurídicos tributários e circunstâncias materiais que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível.

Nesse contexto, a matéria tributável informada na DAA abrange toda a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelas pessoas físicas em determinado ciclo, o qual se completa no último dia do ano civil, considerando-se nascida a obrigação tributária no dia imediatamente seguinte, 1º de janeiro.

Nada obstante, por uma questão de política tributária, o fato jurídico tributário somente se considera consumado por ocasião da entrega da Declaração de Ajuste Anual, ainda que compreenda somente os rendimentos recebidos no ano-calendário findo em 31 de dezembro e que o imposto seja devido à medida que os rendimentos forem percebidos e que as despesas tenham sido pagas no ano correspondente.

Não por outra razão, o lançamento e/ou qualquer outro pronunciamento por parte da Fazenda Pública só poderão ocorrer após a data em que se instaure a possibilidade jurídica de assim se proceder, ou seja, após a efetiva entrega da Declaração de Ajuste Anual ou após o prazo limite estipulado para a sua entrega. Somente após esse prazo é que se tem como verificado o descumprimento da obrigação tributária principal, pressuposto jurídico para a lavratura do lançamento de ofício.

Escapa, portanto, à lógica da estrutura jurídica montada pela Legislação Tributária a possibilidade de se exigir do Contribuinte o tributo supostamente devido antes da sua manifestação, via Declaração de Ajuste Anual, oferecendo à tributação toda a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida no transcorrer do ano-calendário e oportunizando-lhe a dedução de eventuais despesas, bem como o gozo das isenções cabíveis.

Dessarte, por não prever, a Legislação Tributária, a obrigação do Contribuinte de apresentar Declaração Mensal de Bens e Direitos, delimitando no horizonte temporal de cada mês competência os contornos substanciais do patrimônio do Obrigado, a eventual sobra de disponibilidade econômica verificada em um determinado mês pode ser aproveitada no mês imediatamente seguinte, desde que, obviamente, não sejam ultrapassados os limites cronológicos do mesmo ano-calendário.

Por tais razões, entendo que somente poderão ser aproveitados no ano-calendário subsequente os eventuais excedentes de disponibilidade econômica ou jurídica adquiridos pelas pessoas físicas que constar na Declaração de Bens e Direitos constantes na DAA do ano anterior, devidamente lastreados em documentação hábil e idônea com aptidão de lhe comprovar a origem. Caso seja correta a alegação do sujeito passivo de que após a exclusão dos valores apurados pela fiscalização, face a decisão da câmara a quo, só remanesceram os

valores efetivamente declarados, a situação do caso concreto estará em perfeita consonância com o presente julgado.

Por tais razões, pugnamos pela reforma, nesse específico particular, da decisão aviada no Acórdão nº 2801-003.682 – 1ª Turma Especial/2ª SEJUL/CARF, de 09 de setembro de 2014, a fls. 2099/2150, restabelecendo-se o lançamento referente à parcela relativa ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, cujos fatos geradores consistirem no aproveitamento de sobras de disponibilidade econômica ou jurídica adquiridas pelo Sujeito Passivo, que não constar na Declaração de Bens e Direitos da DAA do ano anterior, devidamente lastreadas em documentação hábil e idônea com aptidão de lhe comprovar a origem.

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Procurador para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.