



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

Processo nº 10909.005013/2008-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-01.510 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FERNANDO GUGLIANO DE BARROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O lançamento contém todos os requisitos legais para sua plena validade e eficácia, conforme dispõe o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, de modo a proporcionar ao autuado o regular exercício do seu direito de defesa.

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Raimundo Tosta Santos, Eivanice Canário da Silva

(Suplente), Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage. Ausente o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 07-18.006, proferido pela 4ª Turma da DRJ Florianópolis (fl. 481), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação.

As infrações indicadas no lançamento e os argumentos de defesa suscitados na impugnação foram sintetizados pelo Órgão julgador a quo nos seguintes termos:

Mediante auto de infração de folhas 406 a 422, exige-se do contribuinte acima identificado a importância de R\$ 142.409,79, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2004 a 2006, anos-calendário 2003 a 2005.

Os dispositivos legais infringidos constam do respectivo auto de infração.

Da *Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*, as folhas 408 a 413, e do *Termo de Verificação Fiscal*, As folhas 368 a 403, verifica-se que a autuação é decorrente da apuração de:

(a) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, nos anos-calendário 2004 e 2005;

(b) omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas — declarados indevidamente como isentos e não tributáveis, nos anos-calendário 2003 e 2004;

(c) omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, nos anos-calendário 2003, 2004 e 2005;

(d) omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, nos anos-calendário 2003 a 2005;

(e) dedução indevida de previdência privada/Fapi, no ano-calendário 2004.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresenta a impugnação, mediante procurador (folha 456), de folhas 431 a 455, na qual expõe suas razões de contestação.

Em preliminar o contribuinte alega, sob o título *Decadência de parte dos valores lançados*, que extinguiu-se o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento da omissão do ganho de capital, cujo fato gerador ocorreu em 31 de agosto de 2003, uma vez que a ciência do lançamento, em 10 de setembro de 2008, ocorreu após transcorrido o prazo de 5 anos estabelecido no artigo 150, §4º do CTN.

No tópico denominado *Da insubsistência do lançamento relativo ao ano base de 2004*, o contribuinte alega que a autoridade fiscal solicitou informações relativas apenas aos anos de 2003 e 2005, sem qualquer menção ao ano de 2004. Ressalta o contribuinte que no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a "esclarecer sobre as origens e aplicações movimentados nos anos-calendário 2003 e 2005". Conclui o impugnante que não pode ser penalizado pela não apresentação de documentos que não lhe foram requisitados, requerendo a nulidade do lançamento.

Sob o título *Da nulidade do lançamento pela ausência de intimação a respeito de prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal*, o contribuinte alega que, embora conste da

folha 2 a indicação de que o MPF fora prorrogado em três ocasiões, o impugnante não foi devidamente intimado a respeito, o que incorre na nulidade do procedimento fiscal.

No tópico IV — *Da ausência de fundamentação para a presunção de que os rendimentos auferidos em 2005 pelo impugnante junto à empresa Porto do Sol Empreendimentos Ltda. (CNPJ nº 05.829.884/0001-05) possam ser divididos por doze (12), para fins de determinação do rendimento mensal*, o contribuinte alega que autoridade fiscal presumiu que os rendimentos recebidos da empresa Porto do Sol Empreendimentos Ltda. deviam ser divididos por doze. Ressalta que considera-se ocorrido o fato gerador com o efetivo recebimento dos recursos e, portanto, é nulo o lançamento em vista das equivocadas presunções.

No item seguinte — *Da equivocada presunção de que os rendimentos declarados pelo contribuinte, nos anos de 2003 e 2004, recebidos de pessoas físicas, tenham ocorrido em doze parcelas mensais iguais* — o contribuinte repete a fundamentação de que o lançamento é nulo porque a autoridade fiscal presumiu de que os valores recebidos em 2003 e 2004 o foram em parcelas iguais mensais. Ressalta o contribuinte que os valores assim considerados repercutem na apuração da variação patrimonial do contribuinte.

Sob o título — *Da nulidade do lançamento em vista da exigência de Imposto de Renda sobre Resgates de Previdência Privada, sem que o r. auditor investigasse a natureza do plano mantido pelo impugnante* — o contribuinte alega que a autoridade fiscal não pesquisou sobre o tipo de plano de previdência privada do contribuinte, uma vez que existe o plano VGBL, no qual a tributação se dá somente sobre o valor do rendimento auferido, por ocasião do resgate.

No tópico VII — *Nulidade do lançamento em vista da incompatibilidade entre o relatório do r. Auditor (fls. 375 — Item 3.3) e a Declaração de IRPF — 2004 apresentada pelo impugnante*, o contribuinte alega que o relatório fiscal não é claro ao descrever a infração, uma vez que o enquadramento legal é relativo a deduções e o contribuinte apresentou, no ano-calendário 2004, declaração em modelo simplificado. O contribuinte argumenta que, se a infração refere-se à omissão de rendimentos, então a fundamentação legal está equivocada.

Em VIII — *Da nulidade da exigência de Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital na venda do terreno matrícula nº 0556 em Almirante Tamandare — PR*, o contribuinte alega que autoridade fiscal considerou como custo de aquisição do imóvel o valor de R\$ 20.000,00, porém consta da declaração de bens do ano-calendário 2004, que o custo do imóvel é de R\$ 21.910,00. O contribuinte argumenta que a autoridade fiscal não pode deixar de considerar outros custos informados na declaração de bens de anos anteriores que não foram objeto de fiscalização.

No título IX — *Do equivoco do r. auditor quanto à data de aquisição e da ausência de correção monetária sobre o custo de aquisição do terreno matrícula nº 0556 em Almirante Tamandaré — PR*, o contribuinte alega que, como o terreno matrícula nº 0556 foi adquirido em setembro de 1995, seu valor deve ser corrigido monetariamente, nos termos do artigo 128, § 90 do RIR199. O impugnante explica que equivocadamente a autoridade fiscal considerou como data de aquisição do imóvel, a data de 24 de julho de 1996, porém na Certidão de Registro de Imóveis, há indicação de que a escritura de Compra e Venda se deu em 5 de setembro de 1995. Solicita, assim, a correção monetária do custo de aquisição do imóvel.

No tópico X — *Da nulidade da exigência de Imposto de Renda sobre supostos acréscimos patrimoniais a descoberto*, o contribuinte repete a argumentação de que o lançamento da infração no ano-calendário 2004 é nulo, uma vez que não foi intimado a prestar esclarecimentos acerca das origens e aplicações de recursos.

O contribuinte alega que a planilha de apuração da variação patrimonial a descoberto contém equívocos, uma vez que na linha dos "rendimentos tributáveis pessoa jurídica

— declarados", a autoridade fiscal não transcreveu o valor declarado de R\$ 12.500,00, para o ano-calendário 2003, mas somente o valor de R\$ 1.820,00.

Repete o contribuinte a argumentação de que a autoridade fiscal não poderia presumir que os rendimentos recebidos pelo contribuinte o foram em doze parcelas mensais iguais.

O impugnante alega, ainda, que as quotas adquiridas/integralizadas na Tekplan Planejamento e Construção Ltda. se deram através da primeira alteração contratual, a qual, embora datada de 30 de setembro de 2004, foi registrada na Junta Comercial de Santa Catarina somente em 14 de dezembro de 2004. E, conforme legislação vigente, tendo em vista o decurso de mais de 30 dias entre a data da alteração e a data do registro, válida para todos os efeitos é a data do registro na Jucesc. Assim, a aplicação de recursos nas cotas sociais se deram somente em dezembro de 2004, devendo ser alterada a apuração da variação patrimonial a descoberto.

Sob a denominação de *Da nulidade da exigência por não levar em conta as disponibilidades em espécie, declaradas pelo contribuinte em sua DIRPF dos anos base de 2003 e de 2004*, o contribuinte alega que declarou em 31 de dezembro de 2003 e 31 de dezembro de 2004 que dispunha de recursos financeiros em espécie no montante de R\$ 40.000,00, em cada uma das datas, porém a autoridade fiscal não considerou tais valores na apuração da variação patrimonial a descoberto.

Explica o contribuinte que as disponibilidades provém do ano-calendário 2002, cujo período não está sob fiscalização, posto que fulminado pela decadência. O contribuinte defende que deve ser considerado o valor de R\$ 40.000,00 declarado em 31 de dezembro de 2002 como disponibilidade para o ano-calendário 2004 quando adquiriu, com tais recursos, as cotas sociais da Porto do Sol e da Tekplan Planejamento.

Quanto a disponibilidades em 31 de dezembro de 2005, no montante de R\$ 50.000,00, o contribuinte alega que decorrem da venda de bens: cotas da empresa Tekplan em setembro de 2005 e recebimento em agosto de 2005 dos valores relativos A venda do terreno em Almirante Tamandaré.

No tópico XI— *Do equívoco do r. auditor na interpretação da primeira alteração do contrato social da Tekplan, através da qual o impugnante se tornou sócio*, o contribuinte alega que a autoridade fiscal indicou equivocadamente no relatório que o contribuinte adquiriu 34 cotas pelo valor de R\$ 34.000,00, em 30 de setembro de 2004, quando em verdade foram 34 cotas pelo valor de R\$ 340,00, sendo R\$ 10,00 o valor unitário de cada cota.

Sob o título XII— *Da ausência de provas no sentido de que os rendimentos obtidos de Glanbia Nutritional do Brasil Ltda. (CNPJ 07.144.658/0001-16) devidamente declarados no ano base 2005, tenham sido recebidos em novembro daquele ano*, o contribuinte alega que a autoridade fiscal indica na apuração da variação patrimonial a descoberto que o valor de R\$ 38.760,06 fora recebido em novembro de 2005, porém não indica no Termo de Verificação Fiscal os elementos que o fizeram concluir pelo recebimento naquele mês.

Em XIII — *Da inexistência de variação patrimonial a descoberto em decorrência das alterações contratuais promovidas em 2002 e 2003 na empresa Construtora Barros Ltda. (CNPJ nº 02.002.960/0001-16)*, o contribuinte alega que a autoridade fiscal presumiu que o contribuinte pagou o valor de R\$ 475.000,00, em 15 de dezembro de 2003, ao adquirir de Marcelo Cortezi 475.000 cotas representativas do capital da empresa citada.

Explica o contribuinte que nenhum valor foi pago, pois em 20 de maio de 2002, o contribuinte transferiu ao Sr. Marcelo Cortezi, 440.000 cotas da referida sociedade, conforme 5ª alteração contratual, sem receber nenhum valor por tal transferência. E, não há na 6ª alteração contratual qualquer menção ao pagamento das cotas transferidas.

O contribuinte argumenta que não pode produzir prova negativa, ou seja, de que efetivamente tenha recibo pagamento relativo as cotas transferidas de Marcelo Cortezi.

No tópico final das contestações, *XIV — Da ofensa ao art. 2º da Lei nº 9.784/99*, o contribuinte tece diversas considerações sobre os princípios que norteiam a administração pública, estabelecidos no artigo 2º da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo, para concluir que não auferiu rendimentos apurados por variação patrimonial a descoberto.

Em sua defesa, o contribuinte cita diversos julgados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Por fim, em *XV — Do pedido*, o contribuinte requer (a) que seja recebida a impugnação e declarada a improcedência e nulidade do lançamento; (b) a suspensão da exigibilidade; (c) que as intimações sejam dirigidas aos procuradores; (d) a prova do alegado por todos os meios em direito admitidas.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau julgou procedente em parte a impugnação, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL.

O imposto de renda, pessoa física, decorrente da apuração de ganho de capital é tributo devido de forma definitiva e enseja o lançamento por homologação. Assim, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário decai após cinco anos contados da data do fato gerador, ocorrido na data da alienação do imóvel, quando não houver ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. CONTRIBUINTE INTIMADO. RATEIO MENSAL VÁLIDO.

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 doze 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RESGATE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. TRIBUTAÇÃO.

Constitui rendimento tributável na declaração o montante do resgate/benefício recebido de entidade de previdência privada.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. INFORMAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS. ÔNUS DA PROVA.

A informação dos valores constantes na declaração de bens e direitos, da Declaração de Ajuste Anual, constitui mera indicação de fato pendente de prova, cujo ônus cabe ao contribuinte.

GANHO DE CAPITAL. BENS E DIREITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Para fins de apuração do ganho de capital, o custo de aquisição do bem adquirido, até 31 de dezembro de 1995, poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro deste ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 10 de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO.

Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, não logrando o contribuinte apresentar documentação capaz de ilidir a tributação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL ENTREGUE TEMPESTIVAMENTE.

O valor informado pelo contribuinte como dinheiro em espécie em declarações de ajuste anual entregue tempestivamente deve ser aceito como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais salvo prova inconteste em contrário, a cargo da autoridade lançadora, no sentido de que o contribuinte não dispunha ou não tinha como dispor do valor declarado ao término do ano-calendário anterior ao considerado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AQUISIÇÃO DE COTAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não havendo comprovação nos autos de que o contribuinte adquiriu, mediante desembolso de recursos, quotas de capital que afirma terem-lhe sido transferidas e cedidas, deve-se excluir o valor correspondente na apuração da variação patrimonial a descoberto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE AFASTADA.

A prorrogação de procedimento fiscal regularmente iniciado por via da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal devidamente cientificado ao contribuinte, é feita mediante registro eletrônico disponibilizado ao fiscalizado na internet.

PROCEDIMENTO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE AFASTADA.

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, fica de todo afastada a hipótese de nulidade do lançamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. NÃO OCORRÊNCIA DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE AFASTADA.

O erro na titulação da infração não implica nulidade do lançamento quando consta do auto de infração a descrição dos fatos e o correto enquadramento legal da infração, os quais possibilitaram ao contribuinte sua defesa contra a imputação que lhe foi feita, não ocorrendo preterição do direito de defesa.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade Fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inacatáveis.

JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, sendo aquela objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seu apelo ao CARF, às fls. 501/515, o recorrente rediscute questões suscitadas perante o Órgão julgador *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Do exame das peças processuais, verifica-se que a decisão de primeiro grau não merece qualquer reparo.

Inicialmente, rejeito as preliminares argüidas.

O recorrente alega que as infrações relacionadas ao ano-calendário de 2004 são insubsistentes, porque a fiscalização solicitou informações apenas dos anos-calendários de 2003 e 2005, sem qualquer menção ao ano de 2004. Entende que não pode ser penalizado pela não apresentação de documentos que não lhe foram requisitados. Não lhe assiste razão.

Cumpra registrar que o Mandado de Procedimento Fiscal à fl. 01 informa que o ano-calendário de 2004 como período a ser fiscalizado. O Termo de Início de Fiscalização, à fl. 04, dirigido ao contribuinte, indica expressamente que *a fiscalização compreenderá o Imposto de Renda Pessoa Física referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendários de 2003 a 2005*, e se fez acompanhar do formulário modelo solicitando informação do fluxo financeiro mensal do ano-calendário de 2004 (fl. 08). No requerimento de prorrogação de prazo, à fl. 11, o contribuinte consigna em sua ementa, *in verbis*:

“EMENTA:

A fiscalização compreenderá o Imposto de Renda Pessoa Física referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendários de 2003 a 2005.”

De fato, o Termo de Início de Fiscalização nos tópicos dos elementos solicitados errou ao indicar o período: 2003 “e” 2005. Contudo, no “protocolo entrega dos elementos solicitados”, às fls. 15/18 e 127 a 133, o contribuinte refere-se normalmente ao período ora questionado, apresentado documentos e esclarecimentos acerca de fatos relacionados ao ano-calendário de 2004, que propiciaram à autoridade fiscal a efetuar o lançamento relativo a esse período. No termo de Intimação 001, que deu continuidade ao procedimento de fiscalização, às fls. 104/105, tal erro não foi mais cometido, sendo utilizado corretamente a preposição “a”. Desta forma, todos os elementos de prova nos autos foram apresentados pelo contribuinte em resposta às intimações fiscais, sendo certo que o lançamento contém todos os requisitos legais para sua plena validade e eficácia, conforme dispõe o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e também porque não ocorreram as hipóteses indicadas no artigo 59, do mesmo diploma legal, a conspurcar de nulidade o Auto de Infração.

Com efeito, o Termo de Verificação Fiscal e os Demonstrativos que integram o Auto de Infração descrevem minuciosamente a matéria tributável, de modo a proporcionar ao autuado seu regular exercício do direito de defesa, sendo evidente a sua discordância do quanto às conclusões do trabalho fiscal. De fato, a substancial defesa apresentada pelo sujeito passivo evidencia claramente a plena compreensão das infrações que lhe foram imputadas.

Por outro lado, no tocante ao processo administrativo fiscal, a fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento – artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 – e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Pública. Isso significa que, com a apresentação da impugnação tempestiva, o sujeito passivo formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal.

Não é outro o entendimento de James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial - São Paulo, Dialética, 2001, p. 180), que, ao dissertar sobre os princípios informativos do procedimento fiscal, reporta-se ao princípio da

inquisitorialidade e diz do caráter inquisitório do procedimento administrativo que decorre da relativa liberdade que concedida à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário, e demarca a diferença entre o procedimento administrativo de lançamento e o processo administrativo tributário, dizendo ser o primeiro procedimento preparatório que pode vir a se tornar um processo, e releva a inquisitorialidade que preside o procedimento de lançamento, nos seguintes termos:

Enquanto que a inquisitorialidade que preside o procedimento permite – dentro da lei – uma atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, as garantias do processo ensejam o atuar administrativo, criando para o contribuinte poderes de participação no iter do julgamento (contraditório, ampla defesa, recursos...).

Então, o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.

Com a ciência do lançamento, como ocorreu no presente caso, é garantido ao contribuinte o prazo de trinta dias para impugnar o feito (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 15), ocasião em que pode alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir provas do alegado, requerendo inclusive diligências e perícias.

Sobre a nulidade, pode-se ainda verificar os seguintes pronunciamentos deste Conselho:

EMENTA: IRPF - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Demonstrado que o contribuinte conhecia perfeitamente as acusações e exerceu plenamente o contraditório, descabida a pretensão de ver declarado nulo o procedimento por cerceamento do direito de defesa. (Acórdão nº 104-19451, de 03/07/2003, da 4ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS - Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, quando este obedeceu todos os requisitos formais e materiais necessários para a sua validade, em especial no que tange a garantia do contraditório e da ampla defesa, não estando caracterizado o cerceamento do direito de defesa. (Acórdão nº 106-14450, de 24.02.2005, da 6ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

Ademais, a fiscalização deve buscar os esclarecimentos que entender serem necessários à formulação da acusação fiscal. Se estes são insuficientes para comprovar o fato jurídico tributário indicado no lançamento, caberá ao órgão julgador se manifestar nesse sentido, como efetivamente o fez a decisão *a quo*. Novo prazo de trinta dias foi assegurado ao contribuinte para contraditar, esclarecer e apresentar provas em relação às questões decididas pelo juízo de primeiro grau. Se assim não procedeu é porque carece de elementos probatórios para dar suporte às suas alegações.

O recorrente argumenta que não há sustentação legal para que seus rendimentos obtidos no ano de 2005, junto à empresa Porto do Sol Empreendimentos Ltda., CNPJ nº 05.829.884/0001-05, no montante anual de R\$3.440,00, fossem divididos por doze, para fins de determinar o rendimento mensal. Alega que a autoridade fiscal não poderia presumir que os rendimentos foram recebidos em doze parcelas mensais iguais. Não lhe assiste razão. Primeiro, porque não respondeu à solicitação para que apresentasse as informações mês a mês, por meio das planilhas às fls. 4/9. Segundo, porque se trata de rendimentos omitidos, não informados em DIRF, consoante informa o Termo de Verificação Fiscal à fl. 373. Terceiro, porque o interessado é sócio majoritário da referida empresa, com participação de 90% do capital social, conforme DIRPF à fl. 82, e se algum benefício lhe aproveitasse, certamente teria trazido aos autos a comprovação da(s) data(s) do(s) efetivo(s) recebimento(s).

Da mesma forma, correto o procedimento da fiscalização em dividir os rendimentos auferidos de pessoas físicas pelos meses dos anos-calendários de 2003 e 2004 – informados pelo contribuinte nas respectivas DIRPF, às fls. 80 e 76, como rendimentos isentos e não tributáveis, nos montantes de R\$11.000,00 e R\$13.500,00 – já que o interessado não esclareceu sobre as datas e forma de recebimento, consoante descreve o Termo de Verificação Fiscal à fl. 374:

No termo de início de fiscalização, foi solicitado ao fiscalizado que comprovasse com documentos hábeis e idôneos, os valores que tenham sido consignados nas declarações de imposto de renda, como rendimentos isentos e não-tributáveis, referente ao período sob fiscalização; especificamente o valor de R\$ 11.000,00 em 2003 e de R\$ 13.500,00 em 2004. Em sua resposta em 06/02/2008 informa que:

"Por tratar-se de rendimentos recebidos de terceiros (diversos) durante toda a trajetória de um ano, e estes valores são pulverizados em diversas pessoas com valores sempre de pequena monta, não se tem um documento para tal prova. E ainda que, os mesmos não ultrapassam nem mensalmente nem em sua soma anual, qualquer valor que fosse desta forma tributável, ou mesmo tivesse a prerrogativa legal da Lei em tributá-lo". (grifou-se)

Os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida estão em consonância com reiterados pronunciamentos deste Conselho acerca desta matéria, consoante jurisprudência a seguir transcrita:

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIO DE APURAÇÃO - RATEIO MENSAL - 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 doze 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 104-21615. Sessão: 25/05/2006. QUARTA CÂMARA. Relator: Gustavo Lian Haddad)

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIO DE APURAÇÃO - RATEIO MENSAL - 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 doze 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 104-21615. Sessão: 25/05/2006. QUARTA CÂMARA. Relator: Gustavo Lian Haddad)

REQUISITOS LEGAIS - Na determinação de acréscimo patrimonial não justificado, as mutações patrimoniais devem ser levantadas mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês. Legítima a adoção de arbitramento da renda mensal quando o contribuinte é informado desse procedimento antes mesmo da autuação, quando intimado para declinar os rendimentos, mensalmente, e reiteradamente, não os declina. (Acórdão: CSRF/04-00.131. Sessão: 13/12/2005. Relatora: Leila Maria Scherrer Leitão).

Em relação à venda do terreno matrícula nº 0556, em Almirante Tamandaré/PR, o custo de aquisição de R\$21.910,00, pleiteado pelo contribuinte, já foi decidido favoravelmente na decisão recorrida, às fls. 489:

*A luz da legislação transcrita, verifica-se que deve-se corrigir o custo de aquisição do bem, adquirido em setembro de 1995, até dezembro do mesmo ano-calendário conforme Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos, constante do anexo único da Instrução Normativa SRF nº 84/2001. O índice para o mês de setembro de 1995, na referida tabela equivale a 0,9128; dividindo-se o valor original de R\$ 20.000,00 pelo índice (0,9128) obtém-se o custo de aquisição atualizado até 31 de dezembro de 1995, no valor de **R\$ 21.910,61**.*

Da mesma forma, a decisão de primeiro grau já considerou o montante de dinheiro em espécie, tempestivamente informado pelo contribuinte em sua DIRPF do ano-calendário de 2003 (fl. 79 – R\$40.000,00 em 31/12/2003), como origem de recurso no fluxo financeiro do demonstrativo de acréscimo patrimonial a descoberto em janeiro de 2004. Confira-se:

O contribuinte alega que declarou em 31 de dezembro de 2003 e 31 de dezembro de 2004 que dispunha de recursos financeiros em espécie no montante de R\$ 40.000,00, em cada uma das datas, porém a autoridade fiscal não considerou tais valores na apuração da variação patrimonial a descoberto.

Explica o contribuinte que as disponibilidades provêm do ano-calendário 2002, cujo período não está sob fiscalização, posto que fulminado pela decadência. O contribuinte defende que deve ser considerado o valor de R\$ 40.000,00 declarado em 31 de dezembro de 2002 como disponibilidade para o ano-calendário 2004 quando adquiriu, com tais recursos, as cotas sociais da Porto do Sol e da Tekplan Planejamento.

(...)

Da análise das Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2003 a 2005, entregues tempestivamente, constata-se que, de fato, o contribuinte informou como "dinheiro em espécie", em 31 de dezembro de 2002 e 2003, o valor de R\$ 40.000,00. Em 31 de dezembro de 2004, o saldo de dinheiro em espécie declarado foi zerado, indicado a aplicação do recurso no ano-calendário 2004 (v. folhas 347 a 357).

Da mesma forma, o contribuinte informou disponibilidade em dinheiro, em 31 de dezembro de 2005, no montante de R\$ 50.000,00 (v. folha 361).

Ainda que concorde com a autoridade lançadora na afirmativa de que compete ao contribuinte comprovar, mediante prova hábil e idônea, as informações das Declarações de Bens e Direitos, rendo-me ao entendimento de que, no caso de "dinheiro em espécie", tal prova é impossível.

O ônus de apresentar provas das informações prestadas nas Declarações de Bens e Direito, bem como das origens/recursos na variação patrimonial, sem dúvida, é do contribuinte. Entretanto, no caso de prova impossível, que é o caso que se apresenta, vale o princípio geral do direito de que o ônus da prova cabe a quem acusa. Neste caso, cabe autoridade fiscal provar que o contribuinte não dispunha de recursos para ter a posse de dinheiro em espécie ao final de cada ano-calendário.

Assim, deve-se acatar o pleito do contribuinte, para que seja considerado como origem de recurso, em janeiro de 2004, o valor declarado tempestivamente como "dinheiro em espécie" de R\$ 40.000,00.

É de se ressaltar que para o ano-calendário 2006 não houve lançamento de omissão de rendimentos em vista da variação patrimonial a descoberto, razão pela qual o recurso em dinheiro declarado como existente em 31 de dezembro de 2005, no valor de R\$ 50.000,00 não será considerado.

Desta forma, deve-se incluir na apuração da variação patrimonial, como recurso/origem — "dinheiro em espécie", o valor de R\$ 40.000,00, em janeiro de 2004.

O recorrente insiste que o saldo em espécie declarado em 31/12/2002 deve ser incluído como origem de recursos em janeiro de 2003. Contudo, o próprio contribuinte em sua impugnação ao lançamento admite que o saldo “dinheiro em espécie” em 31/12/2002 é a sustentação da existência das mesmas disponibilidades em 31/12/2003. De fato, o saldo em 31/12/2002 é exatamente o mesmo declarado em 31/12/2003 (DIRPF à fl. 79). O impugnante esclareceu ainda que tais disponibilidades foram aplicadas nas aquisições das quotas sociais da Porto do Sol e da Tekplan Planejamento, em 2004. Desta forma, corretamente, a decisão *a quo* considerou o montante de R\$40.000,00, como origem de recursos para o ano-calendário de 2004. Portanto, não há razão para que se considere a mesma disponibilidade em espécie em janeiro de 2003, para justificação de patrimônio neste ano, quando o próprio contribuinte afirma tê-lo aplicado somente no ano seguinte. Confira-se o texto da impugnação (fl. 445):

Consta da declaração IRPF de 2003 e de 2004 que em 31.12.2002 e em 31.12.2003, o Impugnante dispunha de recursos financeiros em espécie no montante de R\$40.000,00 em cada uma daquelas datas.

Ocorre que o r. Auditor desconsiderou aqueles valores, por entender que o Impugnante não apresentou nenhum documento que justifique os referidos valores.

Todavia, o Impugnante indica através de suas declarações que as disponibilidades provêm do ano de 2002, cujo exercício não está sob fiscalização (inclusive já fulminado pela decadência).

Portanto, é justo que o valor de R\$40.000,00 em 31.12.2002 deve ser acatado como disponibilidade.

Este valor é a sustentação da existência das mesmas disponibilidades em 31.12.2003.

É de se destacar que em relação ao saldo em 31.12.2002 não há requisição de esclarecimento. Com efeito, o Termo de Intimação 001, refere-se aos exercícios de 2003 a 2005.

Por outro lado, o Impugnante esclareceu que tais disponibilidades foram aplicadas na aquisição das quotas sociais da Porto do Sol e da Tekplan Planejamento, em 2004. (grifos no original)

Por fim, rejeito o pedido dos patronos do recorrente para que as intimações sejam a eles dirigidas, tendo em vista que as intimações, no âmbito do processo administrativo fiscal, devem ser encaminhadas para o domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, conforme dispõem o inciso II e o § 4º do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em face ao exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos