



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

Processo nº 13808.004543/00-16
Recurso nº 155.811 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.207 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente JOSEPH HALLACK OURFELI
Recorrida 1ª TURMA DRJ SÃO PAULO II (SP)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCEDIMENTOS FISCAIS DE DILIGÊNCIA E FISCALIZAÇÃO. SUBSTITUIÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA FISCALIZAÇÃO. PRESCINDIBILIDADE.

Os MPF-Diligência e MPF-Fiscalização, por autorizarem procedimentos fiscais distintos e autônomos, a emissão do segundo prescinde de substituição do auditor responsável pela execução do trabalho, ainda que o primeiro tenha sido extinto por decurso de prazo.

NULIDADE. ERRO DA DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. DESCABIMENTO.

Descabe falar em nulidade da autuação quando o enquadramento legal está corretamente indicado no auto de infração, ainda mais quando comprovado que a minuciosa descrição dos fatos identifica com clareza os fatos que deram origem ao lançamento, permitindo o exercício da ampla defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA

No âmbito da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto compete à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal e, ao contribuinte

demonstrar que possui recursos com origem em rendimentos tributáveis, isentos, ou de tributação exclusiva na fonte ou definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. VALORES INFORMADOS NA DECLARAÇÃO. COMPROVAÇÃO

Para que os empréstimos, doações, alienações e outras fontes de recursos sejam considerados na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, não basta que a informação conste da declaração de ajuste do contribuinte, devendo os valores declarados estar lastreados em documentos hábeis e idôneos que atestem o seu recebimento.

SINAL EXTERIOR DE RIQUEZA. CUSTO DE MANUTENÇÃO. ARBITRAMENTO. APLICABILIDADE.

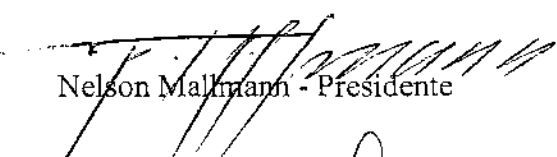
A falta de comprovação dos gastos indispensáveis à utilização dos bens que revelem sinais exteriores de riqueza autoriza o arbitramento dos dispêndios no percentual de até dez por cento do valor de mercado dos referidos bens, sem que seja necessária a prévia notificação do contribuinte.

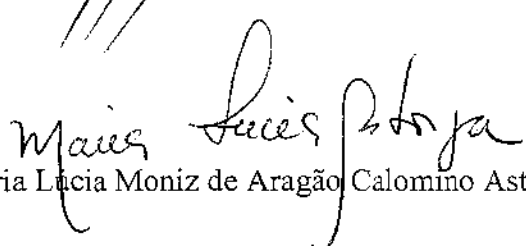
Preliminares rejeitadas.

Acolhida a decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995, rejeitar as demais preliminares argüidas pelo recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Nelson Mallmann, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad.


Nelson Mallmann - Presidente


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga -Relatora

EDITADO EM: 18 MAI 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann (Presidente da Turma) Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, e Gustavo Lian Haddad (Vice-Presidente). Ausente justificadamente a Conselheira Heloísa Guarita Souza.



Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 292 a 295 - volume I, integrado pelos demonstrativos de fls. 285 a 291 - volume I, pelo qual se exige a importância de R\$219.501,74, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício 75% e juros de mora, além de Multa Regulamentar, no valor de R\$6.730,30, em virtude da apuração das seguintes infrações:

1. Omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, anos-calendário 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999;
2. Multa por atraso na entrega da declaração, ano-calendário 1995.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 277 a 284 - volume I.

No curso da ação fiscal foram realizadas diversas intimações solicitando ao contribuinte a apresentação de documentos e esclarecimentos referentes a aquisições/alienações, rendimentos recebidos, dívidas contraídas, extratos bancários, gastos próprios e de seus dependentes e outros, em relação aos anos-calendário 1995 a 1999 (fls. 9 a 23 – volume I).

Com base nas informações obtidas nos sistemas informatizados da Receita Federal, junto ao DETRAN e diversos cartórios, bem como na documentação fornecida pelo contribuinte, a fiscalização elaborou as planilhas de fls. 267 a 271 – volume I, denominadas “Análise da Variação Patrimonial”, apurando acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário 1995 a 1999, conforme descrito às fls. 279 a 284 – volume I.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação do contribuinte de fls. 304 a 325 - volume II, instruída com os documentos de fls. 326 a 335 - volume II, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II (SP) julgou parcialmente procedente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 05.294 (fls. 340 a 356 - volume II), de 04/12/2003, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1995, 1997, 1998, 1999

DECADÊNCIA - Não havendo pagamentos antecipados a homologar, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - COMPETÊNCIA DO SERVIDOR - É competente para constituir o crédito tributário o Auditor Fiscal da Receita Federal, por se tratar de atividade obrigatória e vinculada. O Mandado de Procedimento

Fiscal, por sua vez, é um instrumento interno de controle administrativo o qual não interfere na competência do auditor para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto esta competência é instituída por lei.

SINAL EXTERIOR DE RIQUEZA – ARBITRAMENTO - NOTIFICAÇÃO PRÉVIA – O arbitramento dos gastos indispensáveis à utilização de bens que revelem sinais exteriores de riqueza não exige prévia notificação do contribuinte.

SINAL EXTERIOR DE RIQUEZA – ARBITRAMENTO – A falta de comprovação dos gastos realizados indispensáveis à utilização dos bens que revelem sinais exteriores de riqueza autoriza o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente até dez por cento. A falta de tabela expedida pelo Poder Executivo discriminando percentuais específicos para cada tipo de bem, móvel ou imóvel, não obsta que se faça o arbitramento pelo percentual previsto na norma legal.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – MÚTUO – A simples indicação na declaração de ajuste de empréstimo tomado, sem a devida comprovação da transferência do correspondente numerário e sem a apresentação do contrato de mútuo, não constitui origem para eventuais aplicações.

DOAÇÃO – NÃO COMPROVAÇÃO – A simples apresentação de comprovantes de venda de câmbio não é suficiente para a comprovação da natureza do rendimento recebido do exterior como doação.

DESCONTO SIMPLIFICADO – O desconto simplificado é considerado rendimento consumido para efeitos do cálculo da variação patrimonial

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – É incabível a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício. Quando há entrega intempestiva da declaração, antes de iniciado o procedimento fiscal, a multa por atraso deverá ser aplicada sobre o valor do imposto devido informado na declaração.

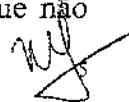
A decisão *a quo* reduziu a Multa por Atraso na entrega da declaração para o valor mínimo de R\$165,74 (fls. 355 e 356 – volume II).

DO RECURSO

Cientificado do Acórdão de primeira instância, em 09/10/2006 (vide Termo de Ciência à fl. 362 - volume II), o contribuinte apresentou, em 19/10/2006, tempestivamente, o recurso de fls. 367 a 394 - volume II, no qual, após breve relato dos fatos, expõe suas razões de irresignação a seguir sintetizadas.

1. Como preliminares, argúi:

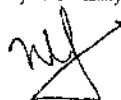
- 1.1. A decadência do crédito tributário, referente ao ano-calendário 1995, pois entende que o Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sujeito ao lançamento por homologação e, portanto, o prazo decadencial deve ser aquele previsto no §4º do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, visto que não agiu com dolo, fraude ou simulação.
- 1.2. A nulidade da autuação, porque:
 - 1.2.1. o procedimento fiscal teria sido praticado em desconformidade com o previsto na Portaria nº 1.265, de 1999. Afirma que o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C) nº 0813400 2000 00488 0-2, expedido em 22/09/2000, que tinha o prazo de validade até 21/11/2000, foi extinto por decurso de prazo, nos termos do art. 13 da referida portaria. Assim, no novo MPF nº 0813400 2000 00978 4, emitido em 23/11/2000, não poderia constar o nome do AFRF Waltir de Carvalho, pois fora ele o responsável pela execução do MPF anterior, já extinto (art. 16 da Portaria nº 1.265, de 1999). Defende que Portaria nº 1.265, de 1999, somente pode ser revogada pela mesma autoridade que a expediu e jamais por servidores subalternos, nem mesmo pelos julgadores de primeiro grau.
 - 1.3. o agente fiscal teria utilizado enquadramento legal em legislação (regulamento) que ainda não estava em vigor, contrariando o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972. Alega que a capitulação legal é requisito de validade do lançamento porque sua omissão ou indicação errônea impossibilita ou dificulta o exercício do direito à ampla defesa, contrariando o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Afirma que deveria ter sido utilizado o regulamento em vigor na época do fato gerador, ou seja, o Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 1980, e não o Regulamento de 1999. Aduz que o art. 144 do CTN, em perfeita sintonia com os princípios da legalidade e irretroatividade, determina que o lançamento reporta-se a data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, a exceção da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, do mesmo código. Defende que o regulamento é ato normativo que cria normas gerais, cujo cumprimento é obrigatório.
 - 1.4. houve cerceamento do direito de defesa, ante a ausência de notificação do arbitramento da renda consumida, com base no art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994. Transcreve os art. 846 e 847 do RIR/99, alegando que ambos estão relacionados e, portanto, deveria o contribuinte ter sido previamente notificado do arbitramento, tendo em vista o disposto no §3º do art. 846, cuja base legal é o §3º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990. O referido dispositivo, por ser uma norma procedimental, tem aplicação imediata, devendo ser aplicada retroativamente, nos termos do §1º do art. 144 do CTN.
2. No mérito, afirma que:
 - 2.1. No caso acréscimo patrimonial a descoberto, é imprescindível para a validade do lançamento a intimação prévia do contribuinte. Aduz que *“o fisco não pode, de forma alguma, ficar inerte, contentando-se com um simples demonstrativo, mas, sim, deve buscar, através de diligências e investigações, a verdade dos fatos, principalmente quanto tem em suas mãos um começo de prova ou indícios”* (fl. 386 – volume II).
 - 2.2. Em relação aos rendimentos recebidos a título de empréstimo e doação, quando o fisco considerou inválidos os documentos apresentados pelo contribuinte, deveria ter demonstrado de forma cabal que tais documentos não eram dignos de fé, indicando expressamente a falsidade material ou ideológica eventualmente existente, o que não



ocorreu. Aduz que a dívida contraída junto a Aharon Hallack, no valor de R\$64.000,00, foi desconsiderada por não haver apresentando, segundo a fiscalização, documento hábil, entretanto, esta considerou para fins de tributação os empréstimos de R\$50.000,00 e R\$20.000,00, concedidos aos Srs. Celso da Silva e Henri Chouveke, respectivamente. Prossegue afirmando que (fl. 388 – volume II):

“Não tendo o fisco apresentado prova de que o empréstimo não existiu e de que os documentos comprobatórios são falsos, os valores inseridos na Declaração de Rendimentos e os documentos apresentados pelo recorrente devem ser aceitos como verdadeiros, mesmo porque na decisão recorrida nada se disse sobre os empréstimos.

- 2.3. No arbitramento dos gastos, efetuado de acordo com o art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994, a aplicação do percentual máximo de 10% é arbitrária e exagerada, devendo o fisco motivar seu ato para aplicar a “punição” máxima. Afirma que o percentual de 10% foi aplicado sobre a totalidade dos bens do recorrente, inclusive sobre o apartamento destinado a seu uso próprio e residência, o qual, por ser bem de família, jamais poderia caracterizar sinais exteriores de riqueza. Aduz que, de acordo com o §7º do referido artigo, o Chefe do Poder Executivo deveria baixar tabela dos limites percentuais máximos relativos a cada um dos bens e atividades evidenciadoras de sinais exteriores de riqueza, o que não ocorreu. Entende, assim, que a aplicação da referida norma está condicionada à regulamentação e, portanto, sua aplicação não pode ser imediata. Cita doutrina para corroborar sua defesa.
- 2.4. O fisco considerou o desconto simplificado, sem fundamentação legal, como renda consumida. Defende que foram utilizados dois critérios para apuração da renda consumida (desconto simplificado e arbitramento previsto no art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994) e que teriam sido somadas as rendas arbitrada e disponível, ao invés de determinar a diferença, em desacordo com o disposto no §4º do art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994.
- 2.5. Foi desconsiderada a informação da alienação de veículo, contida na declaração do exercício 2000. Tratando-se de transferência de veículo, o fisco não pode questionar os valores constantes nos documentos registrados no DETRAN. Se o fisco não demonstra que o valor da alienação está incorreto, prevalecerá o valor informado na declaração e no documento público expedido pelo órgão público.
- 2.6. Aquisição do imóvel situado à Rua Borges de Figueiredo, em 1995, constou como à vista na planilha elaborada pelo fisco enquanto que o mesmo foi adquirido em parcelas, conforme consta expressamente em escritura pública, o que foi reconhecido pelo julgador *a quo*.
- 2.7. Por fim, apesar de a decisão recorrida ter reconhecido que ocorrendo lançamento de ofício é incabível a aplicação da Multa por Atraso na entrega da declaração, manteve sua aplicação no valor mínimo de R\$165,74. Requer, assim, o seu cancelamento na totalidade, pois o valor já foi recolhido e compensado.



2.8. DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 16/12/2008, veio numerado até à fl. 398 - volume II (última).

É o relatório.



Voto

Conselheira MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAGÃO CALOMINO
ASTORGA, Relatora

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

1 A nulidade da autuação

O recorrente argúi a nulidade da autuação por (1) irregularidade na emissão do MPF; (2) utilização de enquadramento legal que não vigente à época dos fatos geradores; e (3) falta de intimação prévia para o arbitramento com base no art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994.

1.1 EMISSÃO DO MPF

Em análise do argüido, não se verificam as irregularidades apontadas pela recorrente. De se ver.

De fato, desde a edição da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, os procedimentos de ofício conduzidos no âmbito da Secretaria da Receita Federal demandam a prévia emissão de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, conforme disposto no 2º da citada Portaria.

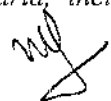
Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

O artigo acima previu, ainda, dois tipos de MPF: MPF-F, no caso de procedimento fiscal de fiscalização e MPF-D, no caso de diligência. Por sua vez, o art. 3º define claramente dois tipos de procedimentos fiscais distintos e autônomos:

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias; II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.



Além disso, de acordo com o art. 7º Portaria SRF nº 1265, de 1999, o MPF deveria conter o prazo para a realização do procedimento fiscal, que não poderia ser superior aos previstos no art. 12 da mesma portaria (cento e vinte dias para o MPF- Fiscalização e sessenta dias para o MPF- Diligência). Caso fosse necessária a prorrogação do prazo estabelecido em um MPF, esta deveria ser formalizada mediante a emissão de um Mandado de Procedimento Fiscal Complementar – MPF-C, conforme disposto no art. 13 da citada portaria, tendo como prazo limite para a prorrogação o mesmo estabelecido para o MPF original. Saliente-se, ainda, que conforme disposto no art. 14 da mesma portaria, as prorrogações deveriam ser feitas em prazos contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Este interstício entre as prorrogações foi reduzido para trinta dias pela Portaria SRF nº 407, de 17 de abril de 2001.

Dispõe o art. 15 da Portaria nº 1.265, de 1999, que a extinção do MPF se dá pela conclusão do procedimento fiscal ou pelo decurso do prazo nele previsto, sem que haja a devida prorrogação. Determina, ainda, o art. 16 da mesma Portaria que a extinção do MPF por decurso de prazo, *“não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal”*, devendo, neste caso, ser indicado outro AFRF responsável para a execução do mandado extinto.

No caso em concreto, o MPF-Complementar nº 0813400 2000 004880-2 (fl. 6 – volume I), expedido em 22/09/2000, que segundo o contribuinte teria sido extinto por decurso de prazo, em 21/11/2000, refere-se a prorrogação do MPF-Diligência nº 0813400 2000 00488 0 (fl. 8 – volume I), enquanto que o presente lançamento está escudado no MPF-Fiscalização nº 0813400 2000 00978 4 (fl. 1 – volume I), emitido em 23/11/2000, a ser executado até 23/03/2001, regularmente prorrogado pelo MPF-Complementar nº 0813400 2000 00978 4-1, até 13/07/2001 (fl. 4 – volume I). Como se trata de procedimentos fiscais distintos e autônomos (diligência e fiscalização), conforme definição contida no art. 3º da Portaria nº 1.265, de 1999, um não pode ser considerado continuidade do outro, razão pela qual não se aplica o art. 16 da mesma portaria, não havendo, portanto, necessidade de se indicar outro fiscal para execução do procedimento de fiscalização.

Destarte, não houve qualquer irregularidade na emissão do MPF.

1.2 ENQUADRAMENTO LEGAL UTILIZADO

Muito embora alegue o interessado, erro no enquadramento legal, verdade é que a matéria tributável, acréscimo patrimonial a descoberto, encontra-se perfeita capitulada, como se observa pelos dispositivos abaixo transcritos, mencionados no Auto de Infração, à fl. 294 – volume I:

Arts. 1º, 2º, 3º e §§, da Lei nº 7.713/88;

Arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90;

Arts. 7º e 8º, da Lei nº 8.981/95;

Arts. 3º e 11, da Lei nº 9.250/95;

Art. 21 da Lei nº 9.532/97;

Art. 55, inciso XIII, e parágrafo único do RIR/99.



Cumpra esclarecer que, quando o Auto de Infração refere-se a mais de um ano-calendário, o enquadramento legal é feito de forma global, abrangendo todos os anos-calendário e, por esta razão, podem existir alguns dispositivos legais que não se refiram a todos os períodos. No caso, houve apenas uma única referência ao Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, no caso o art. 55, inciso XIII, e parágrafo único, que se constitui basicamente na consolidação da legislação vigente até àquela dada sobre o acréscimo patrimonial a descoberto, conformando-se como uma norma interpretativa e, como tal, tem aplicação retroativa nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Da mesma forma, o fato de haver referência a alguns artigos do RIR/99 no Termo de Verificação Fiscal, não macula o lançamento, pois foi mencionado também a base legal destes artigos, como se observa à fl. 279 – volume I.

Por outro lado, mesmo que houvesse qualquer imperfeição no enquadramento legal, esta seria suprida pela Descrição dos Fatos contida no Termo de Verificação Fiscal (fls. 277 a 284 – volume I), parte integrante do presente Auto de Infração, na qual se identificam com clareza os fatos que deram origem à autuação.

Neste sentido, também já se manifestou este Tribunal Administrativo:

NULIDADE. AUSÊNCIA DA DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. DESCABIMENTO. Descabe falar em nulidade da autuação quando o enquadramento legal está corretamente indicado no auto de infração. Os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) mencionados no Termo de Verificação foram utilizados apenas para firmar convicção da autoridade fiscalizadora e devem ser objeto de crítica apenas nas questões de mérito. (Acórdão 103-23298, de 05/12/2007)

AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judicosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa. (Acórdão nº 103-13.567, DOU de 28/05/1995)

Assim, não houve o alegado erro no enquadramento legal e tampouco cerceamento do direito de defesa, como se verifica pela extensa contestação produzida pelo contribuinte quanto ao mérito do lançamento.

1.3 AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO ARBITRAMENTO COM BASE NO ART. 9º DA LEI Nº 8.846, DE 1994

O recorrente alega cerceamento do direito de defesa, ante a ausência de notificação do arbitramento da renda consumida, com base no art. 9º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, invocando os arts. 846 e 847 do RIR/99, que, no seu entender, estão relacionados.

Como se sabe, o procedimento de fiscalização tem caráter inquisitório e, apesar existirem regramentos específicos, pode contar com uma participação maior ou menor do contribuinte, de acordo com as infrações investigadas. Constituído o crédito tributário mediante a formalização do lançamento, pode então o contribuinte apresentar sua contestação aos órgãos julgadores, exercendo assim seu direito à ampla defesa.



Assim, no âmbito do processo administrativo fiscal, o litígio só se instaura com a apresentação da impugnação tempestiva do crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, não se podendo assim cogitar de preterição do direito de defesa antes de iniciada a fase contenciosa.

Os arts. 846 e 847 do RIR/99, mencionados pelo recorrente, versam sobre a tributação com base em sinais exteriores de riqueza, sendo que o primeiro tem como base legal o art. 6º da Lei nº 8.021, 1990, e o segundo, o art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994.

O art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, autoriza o lançamento por meio da presunção de sinais exteriores de riqueza, caracterizada por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte (art. 6º, § 1º), permitindo o arbitramento destes gastos, de uma forma geral, com base nos preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo-se adotar índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas (art. 6º, § 4º). Neste caso, existe a previsão de que o contribuinte seja notificado do arbitramento (§ 3º).

Com o advento da Lei nº 8.846, de 1994, o legislador criou, em seu art. 9º, um critério de arbitramento específico para despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, tais como automóveis, iates, imóveis, cavalos de raça, aeronaves e outros bens que demandem gastos para sua utilização (art. 9º, §1º). Foi autorizado o arbitramento em até 10% do valor de mercado do bem como dispêndio, na falta comprovação dos gastos com o referido bem, por cada ano-calendário em que o contribuinte tenha a sua posse ou propriedade (art. 9º, § 2º), sem que seja necessária qualquer intimação prévia.

Não obstante os dois artigos em discussão se refiram a sinais exteriores de riqueza, o primeiro trata do arbitramento de uma forma geral e requer prévia comunicação ao contribuinte enquanto que o segundo traz embutido um critério de arbitramento específico para despesas relacionadas à manutenção de bens, prescindido de notificação do arbitramento, bastando que o contribuinte não comprove os referidos gastos.

No curso da ação fiscal o contribuinte foi intimado e reintimado, dentre outras coisas, a preencher planilhas indicando os gastos com manutenção com os bens de sua propriedade (fls. 9 a 20 – volume I), e, não o fazendo, autorizado estava o fisco a efetuar o arbitramento dos dispêndio.

Assim, legítimo o arbitramento efetuado pela fiscalização.

2 Decadência

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



Uma vez que não há nos autos evidências de que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral para o prazo decadencial prevista para os tributos sujeitos a lançamento por homologação (cinco anos da data da ocorrência do fato gerador).

Como se sabe, tendo em vista o aspecto temporal, o fato gerador do imposto apurado no ajuste anual é **complexivo**, ou seja, se completa após o transcurso de um determinado período de tempo e abrange um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal (um ano no caso), em **um fato impositivo**. Assim, os rendimentos auferidos ao longo do ano-calendário (declarados ou omitidos) devem ser somados para, só então, se calcular o tributo a ser exigido. Não é o fato isolado (cada rendimento recebido ou cada omissão detectada), mas sim o conjunto de todos os fatos ao longo do período de apuração que irá constituir o fato gerador do imposto devido no ajuste anual.

Desta forma, o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, relativamente aos rendimentos sujeitos à tributação anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, momento em que se verifica o termo final do período, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto, nos termos da lei.

Como na presente autuação o ano-calendário mais remoto é 1995, o prazo decadencial para este ano para começou a fluir em 31.12.1995, de modo que o lançamento poderia ter sido formalizado até 31.12.2000 (cinco anos da data do fato gerador). Assim, visto que o presente Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 05/04/2001 (vide AR de fl. 299- volume I), já havia decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário para o ano-calendário 1995.

Destarte, há que se reconhecer a decadência do crédito tributário em relação ao ano-calendário 1995.

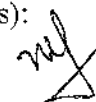
3 Acréscimo patrimonial a descoberto

Em síntese, o recorrente alega que: (1) é imprescindível, para a validade do lançamento a intimação prévia do contribuinte; (2) foram desconsiderados os valores dos empréstimos, sem que o fisco demonstrasse que os documentos apresentados não eram dignos de fé; (3) o arbitramento dos gastos foi arbitrário e exagerado e somente poderia ser aplicado caso o Chefe do Poder Executivo tivesse estabelecido tabela dos limites percentuais máximos relativos a cada um dos bens e atividades evidenciadoras de sinais exteriores de riqueza; (4) o desconto foi considerado renda consumida, sem fundamentação legal e houve erro na apuração da renda consumida; e (5) foi desconsiderado o valor de alienação de veículo informado em sua declaração do exercício 2000 e constante do documento fornecido pelo DETRAN.

Quanto aos questionamentos referentes a fatos ocorridos no ano-calendário 1995 (doações e aquisição parcelada de imóvel), estes não serão apreciados, por perda de objeto, uma vez que foi reconhecida a decadência do crédito tributário lançado neste ano.

3.1 INTIMAÇÃO PRÉVIA

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



Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidas em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

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

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

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

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

Ressalte-se, ainda, que a legislação que ampara o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto não prevê intimação prévia ao contribuinte.

Tampouco cabe alegar que o lançamento baseou-se em meros indícios, uma vez que autoridade lançadora cumpriu o ônus da presunção lhe impõe e elaborou os demonstrativos de fls. 267 a 271 – volume I, indicando cada um dos dispêndios e/ou aplicações efetuados pelo contribuinte e, confrontando-os com os rendimentos por ele comprovados.

Competia ao contribuinte, justificar, conforme determinação legal, as variações positivas de seu patrimônio a fim de se eximir da tributação imposta.

3.2 EMPRÉSTIMOS

O contribuinte requer que sejam considerados os valores recebidos a título de empréstimo, no valor de R\$64.000,00 (fl. 388 – volume II), recebido do Sr. Aharon Hallack, da mesma forma que a fiscalização, considerou para fins de tributação os empréstimos de R\$50.000,00 e R\$20.000,00, concedidos aos Srs. Celso da Silva e Henri Chouveke, respectivamente. Aduz, ainda, que o julgador *a quo* nada disse sobre os empréstimo.

Importa destacar que, diferentemente do alegado, a decisão de primeira instância se pronunciou quanto aos empréstimos, como se observa às fls. 351 e 352 – volume II, refutando a pretensão do contribuinte.

Em se tratando de acréscimo patrimonial a descoberto, a presunção impõe ao contribuinte a prova da existência de recursos, não podendo transferir este ônus ao fisco como pretende a defesa.

Outrossim, as informações contidas na declaração de ajuste anual das pessoas físicas devem estar amparadas em documentos hábeis e idôneos, podendo a autoridade fiscal exigir 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 (art. 51, §1º, da Lei nº 4.069, de 11 de Junho de 1962, reproduzido no art. 806 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99).

Não obstante os empréstimos entre particulares possam ser realizados por procedimentos informais, alguns requisitos mínimos devem ser observados para que possam vir a ser considerados como recursos na apuração da evolução patrimonial. Além de operação estar registrada em ambas declarações (do mutuário e do mutuante), deve aquele que está concedendo o empréstimo ter suporte de recursos para tanto, bem como é necessário que a transação esteja lastreada em documentos hábeis e idôneos, comprovando a efetiva transferência dos recursos e em que data esta ocorreu. Não se pode olvidar que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto é feita em bases mensais e não anuais, o que torna imprescindível saber a data em que os recursos foram de fato recebidos pelo contribuinte.

No caso em questão, trata-se de um empréstimo de valor expressivo (R\$64.000,00) para o qual foi apresentado somente a declaração de rendimentos do contribuinte referente ao ano-calendário 1996 (fl. 30 – volume I), na qual consta “Empréstimo adquirido de Aharon Hallack CPF N. 129425868-00”, sem qualquer indicação da data em que ocorreu e desacompanhada de qualquer documento que comprovasse a efetiva transferência dos recursos.

Assim, pelo que dos autos consta, não logrou o contribuinte comprovar o recebimento do empréstimo alegado.

Quanto aos empréstimos concedidos pelo contribuinte, no ano-calendário 1999, estas operações foram consideradas no mês de dezembro daquele ano, quando o contribuinte tinha recursos para justificá-los, não gerando assim qualquer acréscimo patrimonial a descoberto.

3.3 ARBITRAMENTO

O contribuinte se insurge contra a aplicação do percentual máximo de 10%, alegando ser arbitrário e exagerado.



Como já dito anteriormente, na falta de comprovação de despesas realizadas com bens que evidenciem sinais exteriores de riqueza, o art. 9º Lei nº 8.846, de 1994 autoriza *“o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente a até dez por cento do valor de mercado do respectivo bem, observada necessariamente a sua natureza, para cobertura de despesas realizadas durante cada ano-calendário em que o contribuinte tenha detido a sua posse ou propriedade”* (§2º do art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994).

Por sua vez, o §7º, do mesmo artigo, permite que Poder Executivo fixe limites percentuais máximos relativos a cada tipo de bem ou atividade, sem, contudo, condicionar a aplicação do art. 2º a regulamentação futura.

É certo que a atividade de lançamento é vinculada, devendo a autoridade administrativa proceder de modo a justificar sua investidura e em estrita observância legal, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN), entretanto, não existindo ato do executivo fixando limites específicos para cada tipo de bem, legítima é a aplicação do percentual máximo previsto no §2º a todos os bens indiscriminadamente, uma vez que está expressamente prevista no texto legal.

Quanto ao fato de determinado bem ser um bem de família, residindo nele o contribuinte e sua família, tal fato não afasta a aplicação do percentual de arbitramento sobre ele pois, como os demais bens, está também sujeito a gastos com manutenção.

3.4 DESCONTO SIMPLIFICADO

O contribuinte alega falta de fundamentação legal para considerar o desconto simplificado como renda consumida, afirmando, ainda, que foram utilizados dois critérios para apuração da renda consumida (desconto simplificado e arbitramento previsto no art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994) e que teriam sido somadas as rendas arbitrada e disponível, ao invés de se determinar a diferença, em desacordo com o disposto no §4º do art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994.

O desconto simplificado está previsto no art. 10 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 10. O contribuinte que no ano-calendário tiver auferido rendimentos tributáveis até o limite de R\$ 27.000,00 (vinte e sete mil reais) poderá optar por desconto simplificado, que consistirá em dedução de vinte por cento sobre esses rendimentos, na Declaração de Ajuste Anual, independentemente de comprovação e de indicação da espécie de despesa.

§ 1º O desconto simplificado a que se refere este artigo substitui todas as deduções admitidas na legislação. (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

§ 2º O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido.

Como se vê, o texto legal não deixa margem à dúvida, havendo o contribuinte optado pela declaração simplificada (conforme declaração de rendimentos anexadas às fls. 35 a 41 – volume I), o valor do desconto simplificado *“não poderá ser utilizado para comprovação*

de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido”, ou seja, deve ser deduzido da renda disponível do contribuinte, agindo com acerto a fiscalização em considerá-lo como dispêndio nos anos-calendário 1998 e 1999 nas planilhas de “Análise da Variação Patrimonial” (fls. 270 e 271 – volume I).

Não se trata de aplicação de dois critérios para apuração de renda consumida. O art 6º, §2º, da Lei nº 8.021, de 1990, deixa claro que “*Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.*”. Assim, para se obter a renda disponível é necessário abater o desconto simplificado, assim, como o imposto pago pelo contribuinte. De outro lado, o arbitramento dos custos de manutenção de bens, previsto no art. 9º da Lei nº 8.846, de 1994, deduzido dos gastos efetivamente comprovados, será considerado renda presumida (ou arbitrada) e “*A diferença positiva, apurada entre a renda arbitrada e a renda disponível declarada pelo contribuinte, será considerada omissão de rendimentos*” (art. 9º, §§ 2º e 4º, da Lei nº 8.846, de 1994).

Muito embora alegue o interessado que as rendas arbitrada e disponível foram somadas, contrariando o disposto no art. 4º não foi o que ocorreu, pois o desconto simplificado não é renda disponível, mas sim redutor da renda disponível. Assim, no demonstrativo da “Análise da Variação Patrimonial” os gastos arbitrados foram somados ao desconto simplificado e deduzidos dos rendimentos comprovadamente auferidos pelo contribuinte para fins de determinação da omissão.

Exemplificando, suponha que os rendimentos declarados totalizem R\$10.000,00, o desconto simplificado seja igual R\$2.000,00 e os gastos arbitrados R\$15.000,00. A renda arbitrada será de R\$15.000,00 (gastos arbitrados) e a renda disponível, R\$8.000,00 (rendimentos declarados – desconto simplificado), apurando-se uma omissão de R\$7.000,00 (renda arbitrada – renda disponível), o que equivale a somar o desconto simplificado à renda arbitrada e deduzir os rendimentos declarados ($R\$2.000,00 + R\$15.000,00 - R\$10.000,00$).

Destarte, não procedem as alegações do contribuinte em relação ao desconto simplificado.

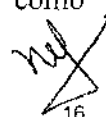
3.5 ALIENAÇÃO DE VEÍCULO

Muito embora o contribuinte alegue que o fisco não poderia ter desconsiderado o valor de alienação por ele declarado e constante de documento fornecido pelo DETRAN, não foi localizado nos autos o referido documento.

Consta da declaração do contribuinte informação da alienação de um veículo MAZDA, placa DJH0018, em 03/03/1999, por R\$18.000,00, sendo R\$10.000,00 à vista e R\$8.000,00 a prazo (fl. 39 – volume I). Intimado a comprovar a operação (fls. 21 e 22 – volume I), o contribuinte respondeu que o comprovante de alienação do referido veículo não estava sendo encaminhado porque o comprador estava viajando.

Como já esclarecido em item anterior, os valores informados na declaração de rendimentos devem estar amparados em documentos hábeis e idôneos para que possam ser considerados pela fiscalização.

Não há nos autos, nada além da declaração do contribuinte, que comprove a alienação do veículo em 1999, assim, não há como considerar o produto da venda como recurso naquele ano.


16

4 Multa por atraso na entrega da declaração

No que se refere a exigência da Multa por Atraso, assiste razão ao contribuinte.

Dos elementos que compõem os autos, verifica-se que foi anexada à fl. 234 e 235 – volume I, cópia da Notificação de Lançamento, exigindo do contribuinte a multa mínima por atraso da entrega da declaração referente-se ao ano-calendário 1995, emitida em 13/12/1996. Consta ainda do Auto de Infração, na descrição dos fatos que:

Como a Declaração de Ajuste Anual Ex. 1996/Ano-Base 1995 foi entregue em 15/10/96, o valor regulamentar da multa por atraso na entrega, calculado sobre o imposto apurado de R\$114.934,01, corresponde a R\$ 6.896,04, em conformidade com o Art. 88, inc. I, § 1º, alínea "a", da Lei 8.981/95 c/c Art. 27 da Lei 9.532/97.

Contudo, o recolhimento espontâneo de R\$ 165,74, efetuado em 14/10/96 sob o código 5320, deve ser compensado deste valor regulamentar, resultando em multa no valor final de R\$6.730,30.

Como se percebe, a multa por atraso já tinha sido constituída por meio de Notificação de Lançamento (fls. 234 e 235 – volume I), e, segundo a fiscalização, já teria sido paga e compensada com a multa apurada no presente Auto de Infração.

Assim, visto que a decisão de primeira instância entendeu ser devido, a título de Multa por Atraso, o valor mínimo de R\$165,74, deveria tê-la cancelado *in totum*, eis que esta já havia sido lançada e recolhida.

Destarte, há que se excluir a exigência relativa a Multa por Atraso na entrega da declaração.

5 Conclusão

Diante do exposto, voto por ACOLHER a decadência do crédito tributário em relação ao ano-calendário 1995 e REJEITAR as demais preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência remanescente relativa a Multa por Atraso na entrega da declaração, referente ao ano-calendário 1995.


MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAGÃO CALOMINO ASTORGA



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

Processo nº: 13808.004543/00-16

Recurso nº: **155.811**

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **2202-00.207**

Brasília/DF,

18 MAI 2010

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

Ciente, com a observação abaixo:

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

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional