



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

Processo nº 13808.004603/00-38
Recurso nº 162.102 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.227 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ÁUREA BERTACHINI DE SOUZA PAIVA
Recorrida 4ª TURMA DRJ SÃO PAULO II (SP)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1999

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A simples contrariedade do recorrente com a motivação esposada na decisão de primeira instância não constitui qualquer vício capaz de incorrer em sua desconsideração, mormente quando o julgado *a quo* abordou todos os argumentos da impugnação e expôs seus motivos para acatar ou não as alegações da defesa.

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

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

PERÍCIA – INDEFERIMENTO.

É de se indeferir a solicitação de perícia quando não for necessário o conhecimento técnico especializado, não podendo servir para suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que ele tinha a obrigação de trazer aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 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 - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA.

O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados, no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte).

AUMENTO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – CONCEITOS.

Embora o primeiro esteja contido no segundo, não se confundem os conceitos de aumentos patrimoniais a descoberto – bens/direitos dos quais se tenha a posse ou propriedade, suscetíveis de apreciação econômica, e sinais exteriores de riqueza – gastos, dispêndios ou exaurimento de recursos.

ORIGENS DE RECURSOS – DISPONIBILIDADES - SALDOS BANCÁRIOS – APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS.

Valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS.

As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizadas pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para que sejam consideradas como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AUMENTO DE CAPITAL POR MEIO DE INCORPORAÇÃO DE LUCROS - CUSTO DE AQUISIÇÃO.

No caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário, a menos que os lucros ou reservas incorporados tenham sido apurados até 31 de dezembro de 1988 ou nos anos de 1994 e 1995.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1999

MULTA OFÍCIO – INCIDÊNCIA.

Em se tratando de crédito tributário apurado em procedimento de ofício, impõe-se a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios dos débitos para com a Fazenda Nacional passaram a ser equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, de acordo com precedentes já definidos pela Súmula nº 4 do 1º CC, vigente desde de 28/07/2006.

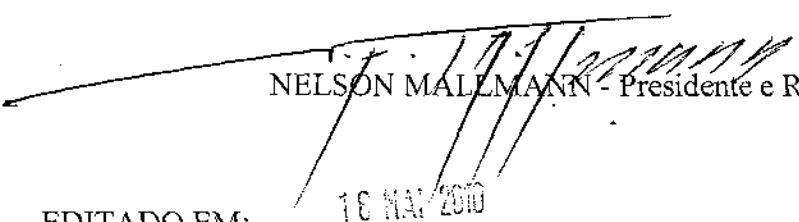
Pedido de perícia indeferido.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de perícia, rejeitar as preliminares argüidas pela Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o ganho de capital apurado em agosto de 1996, nos termos do voto do Redator designado. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (Relatora), que provia o recurso, em maior extensão, excluindo o acréscimo patrimonial a descoberto relativo aos anos de 1995 e 1999. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.


NELSON MALLMANN - Presidente e Redator designado

EDITADO EM:

18 MAR 2010

Participaram da sessão de 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, Heloisa Guarita Souza.

Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 230 a 232 - volume I, integrado pelos demonstrativos de fls. 224 a 229 - volume I, pelo qual se exige a importância de R\$88.061,51, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício 75% e juros de mora, além de Multa Isolada, no valor de R\$74,80, em virtude da apuração das seguintes infrações:

1. Acréscimo patrimonial a descoberto, apurado nos anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 1999;
2. Ganho de capital obtido na alienação de quotas de capital, no mês de agosto de 1996;
3. Multa isolada sobre o valor do carnê-leão devido e não pago, nos meses de janeiro, abril, julho, setembro, outubro e dezembro de 1997.

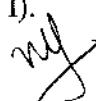
DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 212 a 223 - volume I.

Em 08/06/2000 (fls. 34 e 35 – volume I), a contribuinte foi intimada, em relação aos anos-calendário 1995 a 1999, a: comprovar a data e o valor de aquisição/alienação de diversos bens; discriminar e comprovar os rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte; comprovar valores lançados a título de dívidas, doações e pagamentos a terceiros; apresentar extratos bancários; apresentar documentação referente à atividade rural; apresentar cópia dos contratos sociais e alterações das empresas das quais é sócia; e outros documentos. Foi novamente intimada, em 16/08/2000 (fls. 36 e 37 – volume I) e 26/09/2000 (fls. 38 e 39 – volume I).

Analisando os documentos apresentados pela contribuinte, a fiscalização apurou:

- acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 1999, conforme descrito às fls. 213 a 223 – volume I, elaborando as planilhas de fls. 182 a 211 – volume I;
- ganho de capital na alienação da Participação Societária da empresa Tabacaria Havana Ltda, consoante cálculos efetuados às fls. 212 e 213 – volume I;
- multa isolada sobre o valor do carnê-leão incidente sobre rendimentos recebidos de pessoa física e não pago, nos meses de janeiro, abril, julho, setembro, outubro e dezembro de 1997 (fl. 227 – volume I).



DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada com o lançamento, a contribuinte interpôs a impugnação fls. 236 a 260 - volume I, instruída com os documentos de fls. 261 a 271 - volume I, apresentada por seu representante legal (conforme procuração anexada à fl. 270 - volume I, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 280 a 284 - volume I):

4. A interessada, com ciência declarada no próprio auto, em 21/12/2000, postou em 15/01/2001, através de seu representante, procuração à fl. 270, impugnação de fls. 236/260, acompanhada dos demonstrativos de fls. 261/269, em que:

“II- Das Alegações Preliminares”

1 – Da Falta De Autorização

a. Transcrevendo trecho do TVF, relaciona o MPF – Diligência, o MPF Complementar e na seqüência o MPF- Fiscalização, destinado à lavratura do auto (fl. 237), afirmando que a legislação do IR vedaria a realização de uma segunda ação fiscal para um mesmo Contribuinte, relativamente a um mesmo exercício anteriormente verificado; fundamenta a sua assertiva na numeração diferenciada dos MPF's, alegando independência da nomenclatura atribuída, quer seja diligência, complementar ou fiscalização; traz à colação o artigo 906 do RIR/99, impugnando, desse modo, todos os valores lançados, por terem sido objeto de exame pelo MPF 2000.00.465-0 (no caso, o da Diligência) ; junta, ainda decisão do Conselho de Contribuintes -CC;

2- Prorrogação da Ação Fiscal sem Motivação

b. Afirmando não ter se utilizado de qualquer medida procrastinatória, não provocando o retardamento da ação fiscal, questiona a emissão de novo MPF, sem a devida autorização, colacionando texto constante do corpo do MPF - Diligência, que indicava o fim da ação em 14/07/2000, contestando violar princípios de Direito Administrativo por atingir a hierarquia, a vinculação e o prazo designado, indicando serem requisitos limitantes ao poder de tributar, como forma de se evitar atitudes arbitrárias; transcreve os artigos 12 a 16 da Portaria SRF nº 1.265/99;

c. Constata ser o auto eivado de nulidade, por ser a autoridade autuante incompetente, com base no parágrafo único do artigo 16, ou seja pela falta de substituição dessa autoridade, além de não observar a lavratura do termo circunstanciado, com o propósito de informar o motivo da prorrogação, o que ofenderia o princípio da publicidade (fl. 241);

3 – Cerceamento do Direito de Defesa

d. Afirmar ter sido cerceado o seu direito à defesa, informando que o processo só foi colocado à sua disposição para vistas, cerca de 8 dias após a ciência da autuação, datado de 21/12/2000, indicando caracterizar-se preterição do direito de defesa, conforme artigo 59 do Decreto nº 70.235/72;

III – Da Impugnação ao Lançamento

1. Apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Ano-Calendário de 1.995 (fl. 245)

e. Após resumir as alegações fiscais (fl. 244/245), questionou a aplicação de juízo de valor, quando a autoridade fiscal informou que os valores não foram devidamente comprovado, derivando no acréscimo patrimonial de R\$ 21.779,07 em

12/95, resultado da glosa de valores declarados com base em informações recebidas de fontes externas (principalmente bancárias) (fl.245);

f. Contesta a glosa:

- i. no valor de R\$ 38.400,00, referente a bonificações recebidas, uma vez que foram declaradas pela impugnante com base nas informações prestadas pela empresa, alegando que a autoridade fiscal deveria solicitar tal comprovação junto à empresa, senão estaria fugindo ao poder/dever de investigação em obediência ao princípio da verdade material;
- ii. Referente ao valor de saldo de contas de poupança (alínea “g”), à medida em que se indicou no TVF que “os saldos lançados na linha 10 e 11 do quadro 7...” não foram integralmente comprovados; ressaltando que os valores foram declarados com base em informações prestadas pelas Instituições Financeiras; concluindo novamente que tal comprovação deveria ser obtida pela autoridade fiscal, solicitando junto às Instituições Financeiras; continua por afirmar que tal alínea não deve ser considerada como elemento formador de juízo por não se revestir dos requisitos legais do artigo 142 do CTN cc artigo 10 do Decreto 70.235/72, com as alterações posteriores advindas com a Lei nº 8.748/93, uma vez que faltou “a determinação da exigência (valor do imposto e acréscimos legais)”
- iii. Descrita na alínea “l”, no valor de R\$ 68,00, desconsiderado por falta de comprovação, criticando a atitude controvertida do fisco, ora adotando valores constantes de extratos bancários ora os glosando alegando não estarem devidamente comprovados; acrescenta que o manual para preenchimento da Declaração é claro no comando de que cabe ao contribuinte somente guardar os documentos, não sendo ele o responsável pela veracidade das informações por ele recebidas;
- iv. Indicada na alínea “n” no valor de R\$ 7.205,75, por não restar devidamente comprovado, questionando novamente que a averiguação da veracidade das informações fornecidas pelas instituições financeiras cabe ao fisco, sendo de responsabilidade do contribuinte a prestação das informações e
- v. Finaliza por afirmar que a pura e simples glosa do valor não deve prevalecer, sendo dever do fisco demonstrar através de produção de provas e comunicação via termo que declarou valores indevidos;

Do Ano-Calendário de 1996, 1997 e 1999

g. Questiona de forma geral alegando não restar comprovado o Acréscimo Patrimonial, conforme artigo 887 do RIR/94, indicando que a legislação do IR não contempla o lançamento sobre o acréscimo patrimonial a descoberto, concluindo que o fisco deveria provar que houve um acréscimo patrimonial, ou seja, um efetivo aumento do patrimônio pessoal do sujeito passivo;

h. Acrescenta que o embasamento utilizado não faz prova do acréscimo patrimonial, não indicando onde ocorreu tal acréscimo, o que inviabilizaria o

lançamento, pelo não atendimento aos dispositivos legais do artigo 142 e 147 do CTN e nos incisos III a V do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72;

i. Continua por afirmar que na ocorrência de erro, o ônus da prova cabe ao Fisco, conforme preceitua o inciso III do artigo 149 do CTN, concluindo que tendo atendido às intimações para prestar esclarecimentos, não sendo elas suficientes para formar a sua convicção, caberia à autoridade fiscal a circularização das informações; impugna, então, os valores relacionados por não indicarem a natureza do acréscimo patrimonial e sua origem, mas sim uma simples presunção de gasto sem a capitulação legal devida; asseverando não terem suporte legal, uma vez que o artigo 6º da Lei nº 8.021/90 não dá guarida ao lançamento sem a indicação completa dos fatos;

Da Apuração da Omissão de Ganho de Capital na alienação de Bens e Direitos

j. A autuação não considerou para efeito de elevação do capital social da empresa, em 01/03/95, “Lucros Acumulados no valor de R\$ 299.912,13” por não restarem comprovados; esclarece, no entanto, que tal valor constou do documento “Alteração de Contrato de Sociedade por cotas de Responsabilidade Ltda, datado de 01/03/95, juntado às fls. 42/45, em sua cláusula terceira, apresentado pela impugnante em atendimento ao item 10 da Intimação de nº 1 ;

- i. Neste quesito aponta um primeiro equívoco na ação fiscal, uma vez que tais documentos pertencem à empresa, não estando obrigada a apresentá-los , em respeito aos princípios Fundamentais da Contabilidade da Entidade;
- ii. Questiona a não averiguação da informação, vindo a desconsiderar o valor declarado, inclusive sem qualquer comunicação, fato que entende desrespeitar o princípio do contraditório e da ampla defesa, transcrevendo entendimentos doutrinários a respeito (fl. 252);
- iii. Comenta o fato da legislação sobre incorporação de lucros acumulados ao capital ora tributá-los, ora considerá-los isento, fundamentando no artigo 446 do RIR/94, indicando a forma de determinação do valor do custo das quotas sociais, conforme Manual (fl. 253) e
- iv. Conclui que a desconsideração do valor não pode prosperar, pela inexistência de fundamentos legais e pelo não cumprimento do previsto no artigo 142 do CTN cc o artigo 10 do Decreto 70235/72, pelo que requer a sua aceitação na totalidade;

Das Demais Infrações sujeitas à Multas Isoladas

k. Informa que sem prejuízo das alegações preliminares, efetuou o recolhimento dos valores lançados, juntando cópia dos Darf's;

Da cobrança de Juros de Mora equivalentes à taxa referencial SELIC

l. Citando o § 3º do artigo 192 da CF, afirma que os juros estão limitados ao percentual de 12% aa , razão pela qual a utilização da taxa SELIC estaria ofendendo o teto constitucional, bem como a própria ordem social; continua por citar, ainda o § 1º do artigo 161 do CTN e o inciso III, do artigo 146 da CF, sobre a exigência de Lei Complementar para normas gerais tributárias, ao contrário da Lei nº 9.250/95, que instituiu essa taxa, que teve como objetivo indexar os títulos públicos;



Conclusões

m. Assevera que o trabalho fiscal pautou-se em contradição, ou seja quando a informação constante da Declaração era benéfica à contribuinte, a autoridade escolheu outra fonte de informação, de forma a onerá-la e quando prejudicial entendeu válida em detrimento de outras fontes (fl. 255), salientando, ainda, ser o lançamento do IR da pessoa Física, conforme Artigo 147 do CTN;

n. Contesta dizendo que o lançamento se pautou em presunções de existências dos fatos, mas não da prova cabal de sua ocorrência efetiva, acrescentando ser a prova material fundamento indispensável na constituição do lançamento de ofício; traz á colação textos doutrinários (fl. 256/258) sobre o ônus da prova, resumindo ao final que as únicas hipóteses de inversão do ônus da prova são pertinentes ao imposto de renda Pessoa Jurídica;

Da Documentação Anexada

o. Relaciona, às fls. 258/259, as cópias anexadas.

Do pedido - requer

p. A nulidade do auto referente aos anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 1999 e sem efeito os atos dele decorrentes, considerando que:

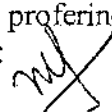
- i. Não foi autorizado por escrito o segundo exame dos períodos autuados;
- ii. A ação fiscal foi prorrogada sem que a contribuinte desse causa;
- iii. Encerrado o MPF Diligência, a lei obrigaria que outro Auditor continuasse a fiscalização e não o mesmo;
- iv. Houve cerceamento ao direito de defesa, caracterizado pela falta de vistas, e, portanto pela falta de acesso aos autos, para que tomasse as medidas cabíveis para a sua defesa;

q. Caso se entenda não ser caso de nulidade, requer, alternativamente,

- i. A desconsideração do acréscimo patrimonial, por falta de fundamentação legal e inobservância do princípio da verdade material;
- ii. A anulação da infração por ganho de capital, pela falta de obediência ao princípio da Entidade, inadequada apuração do valor do custo das cotas sociais e por não se demonstrar como se deu, na pessoa jurídica a capitalização de lucros e reservas;
- iii. Seja reaberto o prazo para impugnação, para a produção eficaz de sua defesa e
- iv. Que a atualização monetária seja com base no CTN, sem o que fica configurada a criação de tributo por fonte formal não autorizada pela CF.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento São Paulo II (SP) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 17-17.554 (fls. 278 a 294 - volume I), de 27/02/2007, assim ementado:



ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1999

MPF - Reexame - Prorrogação sem causa -Nulidade por falta de substituição do AFRF

Obedecidos aos dispositivos que regem o planejamento das atividades fiscais, não há que se falar em nulidade do feito.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO.

Os acréscimos patrimoniais não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte, evidenciado pela análise comparativa das aplicações realizadas face aos recursos disponíveis no mesmo período, só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil e consistente.

Ganho de Capital.

São tributáveis os ganhos de Capital auferidos na alienação de bens e direitos, cuja alteração dos valores não restou comprovada.

DO RECURSO

Cientificada do Acórdão de primeira instância, em 13/06/2007 (vide AR de fl. 297 verso - volume II), a contribuinte apresentou, em 12/07/2007, tempestivamente, o recurso de fls. 303 a 338 - volume II, firmado por seu procurador (conforme instrumento de mandato de fl. 339 - volume II), no qual reitera expressamente a impugnação já apresentada, e, após breve relato dos fatos, aduz o seguinte:

1. No mérito, alega que:
 - 1.1. na elevação do capital social da empresa Tabacaria Havana Ltda., o valor de R\$299.912,13 foi decorrente de lucros acumulados e, evidentemente, referem-se a exercícios anteriores, “prescritos” em relação a fiscalização de 27/12/2000;
 - 1.2. os valores apurados nos meses de janeiro a novembro de 1995 (fls. 182 e 183 – volume I), além de estarem “prescritos”, totalizam um “estouro” do ano todo de R\$209.124,42 o qual, se considerado o lucros anteriores no valor de R\$299.912,13, resultaria numa diferença de R\$90.787,71;
 - 1.3. o valor de R\$34.840,00, referente a bonificação de quotas, não foi considerado pois teriam sido obtidas em função da elevação de capital do exercício anterior (fls. 213 e 214 – volume I);
 - 1.4. na elevação do capital social da empresa CIBAHIA, os lucros acumulados, no valor de R\$60.669,00 (fl. 215 – volume I), não foram considerados por falta de comprovação, alegando em sua defesa que são lucros de exercícios anteriores e, portanto, “prescritos”;

- 1.5. se houve apuração mensal, até o mês de novembro de 1995 os valores estão “prescritos”, pois o Auto de Infração foi lavrado em dezembro de 2000.
2. Requer a nulidade da decisão recorrida, alegando que lhe foi negada apreciação de forma imparcial da impugnação apresentada, violando seus direitos e garantias constitucionais, dentre eles o devido processo legal e ampla defesa.
3. Se insurge contra a impossibilidade da extensão dos acórdãos do Conselho de Contribuintes aos demais processos legais, pois, apesar de não existir norma que obrigue sua aplicação, eles constituem uma jurisprudência, muito utilizada na interpretação e solução de controvérsias, bem como pelos contribuintes em sua defesa. Aduz que existe ainda a possibilidade de recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais no caso decisões divergentes.
4. Alega que o processo foi instaurado em 19/12/2000 e, portanto, os débitos relativos os períodos de janeiro a novembro de 1995 já estariam prescritos, de acordo com o art. 174 do Código Tributário Nacional - CTN. Cita, também, o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005.
5. Requer que seja realizada perícia regular para provar a inexistência dos débitos a serem recolhidos que serviram de fundamento para autuação. Entende que a perícia é imprescindível para a apuração dos fatos na medida que é assegurado à contribuinte o direito a ampla defesa, de modo a permitir a comprovação das alegações aqui trazidas. Defende que a perícia técnica deve ser acompanhada por profissionais contratados pela recorrente, oportunidade que não lhe foi dada por ocasião da ação fiscal.
6. Defende que a quebra do sigilo bancário, não obstante a existência da Lei Complementar nº 105, de 2001, que, no seu entender é inconstitucional, somente pode ser quebrado com autorização judicial.
7. Afirma que jamais lhe poderia ser exigido imposto lançado com quebra irregular do sigilo bancário, uma vez que os débitos são de 1998, não podendo o fisco utilizar-se, com base no art. 1º da Lei nº 10.174, de 2001, de informações dos anos anteriores a 2001 para instaurar procedimentos fiscalizatórios. Discorre longamente sobre irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, transcrevendo doutrina e jurisprudência, para, ao final, requerer que *“No mínimo, deve ser excluída a exigência referente ao período de 2000 a 2001”* (fl. 322 – volume II). Menciona que todos os tributos e contribuições estão sujeitos aos princípios constitucionais, em especial o princípio da anualidade e da anterioridade nonagesimal, previstos no art. 150 da Constituição Federal.
8. Argúi a legalidade do Auto de Infração, pois omite em suas imputações as normas específicas dadas como infringidas, além de não esclarecer adequadamente a sua natureza apresentando, tão-somente, os artigos que posicionam o delito cometido, não permitindo que a defesa fosse apresentada de pronto. Aduz que é imprescindível que se faça à correspondência entre o ato real alegado e a norma-tipo supostamente infringida, sob pena de nítido cerceamento de defesa, levando a nulidade do lançamento. Transcreve jurisprudência sobre a tributação de depósitos bancários.
9. Discorre longamente sobre a aplicação da taxa SELIC, alegando ter esta caráter remuneratório e não moratório, violando o limite previsto no art. 161 do Código Tributário Nacional que fixou as taxas de juros a 12%, ou seja, 1% ao mês, transcrevendo jurisprudência e doutrina sobre o assunto.



10. Alega a ilegalidade da multa de ofício de 75%, por ser esta confiscatória e requer, em síntese, a sua redução para 20%, em analogia ao art. 59 da Lei nº 8.383, de 1991. Cita jurisprudência.

A multa isolada exigida não foi questionada pela contribuinte, que informou haver efetuado o correspondente recolhimento (fl. 271 – volume I), restringindo-se, assim, a lide ao acréscimo patrimonial a descoberto e ao ganho de capital.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 06, 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. 345 - volume II (última).

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora

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

Em síntese, na peça recursal arguem-se, como preliminares, (i) a nulidade da decisão recorrida; (ii) a nulidade do lançamento; e (iii) o cerceamento do direito de defesa. No mérito alega-se: (i) a decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a novembro de 1995; (ii) a improcedência do acréscimo patrimonial a descoberto; (iii) a improcedência do ganho de capital; (iv) a necessidade de realização de perícia; (v) a redução da multa de ofício para 20%; e a (vi) a ilegalidade da Taxa Selic.

1 Nulidade da decisão de primeira instância

A contribuinte argúi a nulidade da decisão de primeira instância, alegando que lhe foi negada apreciação de forma imparcial da impugnação apresentada, violando seus direitos e garantias constitucionais, dentre eles o devido processo legal e ampla defesa. Defende, ainda, a impossibilidade da extensão dos acórdãos do Conselho de Contribuintes aos demais processos.

Pela leitura cuidadosa da decisão recorrida, verifica-se que o julgador, de forma sistemática, abordou todos os argumentos da impugnação agrupando-os por tópicos, expondo seus motivos para acatar ou não as alegações da contribuinte, estando a decisão *a quo* em verdadeira consonância com o disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, não existindo qualquer vício apto a acarretar sua nulidade.

Assim, simples contrariedade da recorrente com a motivação esposada no acórdão guerreado, não constitui qualquer vício material capaz de incorrer em sua plena desconsideração, até porque o livre convencimento do julgador administrativo encontra-se resguardado pelo art. 29, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nestes termos, não houve a alegada violação ao devido processo legal ou ao direito a ampla defesa.

Quando aos acórdãos do Conselho de Contribuintes, cabe aqui repisar o que já foi dito pelo julgador *a quo* de que estas “*só se aproveitam em relação aos autos nos quais foram proferidos não se estendendo a qualquer outro processo, ainda que da mesma matéria, por não constituírem normas gerais, não obrigando a Administração Pública Federal, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo [...]*”, consoante disposto no art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN.

Ainda que a jurisprudência administrativa possa ser utilizada para fundamentar uma decisão ou defesa, não está o julgador administrativo obrigado a adotá-la, em razão de sua livre convicção.

No caso específico do julgamento de segundo grau, apenas as decisões reiteradas e uniformes, consubstanciadas em súmulas, são de observância obrigatória (art. 72

do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (publicada no DOU de 23/06/2009).

Destarte, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

2 Nulidade do lançamento

Na peça recursal, extrai-se diversos questionamento acerca da nulidade do lançamento: (i) prorrogação da ação fiscal sem motivação; (ii) falta de autorização para realização de um segundo exame; (iii) quebra do sigilo bancário e irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001; (iv) houve omissão das normas específicas infringidas, apresentando-se, tão-somente, os artigos que posicionam a infração cometida, não permitindo que a defesa fosse apresentada de pronto; e (v) demora na disponibilização do processo à contribuinte para vista.

A contribuinte alega que a prorrogação da ação fiscal (**item i**) foi realizada em desacordo com a Portaria nº 1.265, de 1999. De se analisar a questão.

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 referido 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 que os dois tipos de procedimentos fiscais são 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.

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, foram emitidos dois MPF distintos, um para diligência e outro para procedimento de fiscalização.

O primeiro, MPF-Diligência nº 0813400 2000 00465 0 (fl. 7 – volume I), emitido em 15/05/2000, destinado a coletar informações ou outros elementos de interesse da Administração Tributária, a ser executado até 14/07/2000, foi prorrogado sucessivamente por MPF Complementares, regularmente cientificados à contribuinte, até 09/01/2001 (fls. 4 a 6 – volume I), tendo como responsável pela execução dos trabalhos fiscais, a AFRF Leonor Scarpa Domingues.

Antes da extinção deste primeiro MPF-Diligência por decurso de prazo, em 30/11/2000, foi expedido outro MPF, neste caso um MPF-Fiscalização, nº 0813400 2000 00998 9 (fl. 1 – volume I), a ser executado até 30/03/2001, tendo como responsável a mesma AFRF.

Como se tratam de procedimentos fiscais distintos e autônomos (diligência e fiscalização), conforme disposto no art. 3º da Portaria nº 1.265, de 1999, o MPF-Diligência não pode ser considerado continuidade do MPF-Fiscalização, 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. Ainda que assim não o fosse, o segundo MPF (MPF-Fiscalização) foi emitindo dentro do prazo de validade do primeiro (MPF-Diligência), não havendo, assim, qualquer descontinuidade no tempo.

Destarte, não houve qualquer irregularidade na emissão ou prorrogação do MPF.

Quanto à falta de autorização para o segundo exame do mesmo exercício (item ii), esta é de competência do Delegado da Receita Federal (ou seu substituto), sendo este, também, responsável pela emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF, instrumento que determina os limites das ações fiscais em geral, dispensável no caso de revisão da declaração (Malha Fiscal). É entendimento pacífico na administração tributária que a emissão do MPF supre a autorização porque ele constitui-se na própria autorização.

Ademais, não há que se falar em segundo exame, pois, como já esclarecido, os MPF em discussão amparam procedimentos fiscais distintos, o primeiro, de diligência, e o segundo, de fiscalização.



Outrossim, não há se falar em quebra do sigilo bancário ou à irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001 (**item iii**), visto que os documentos bancários (informes de rendimentos financeiros, demonstrativos para imposto de renda e outros, anexados às fls. 54 a 62 – volume I) foram fornecidos pela própria contribuinte e ação fiscal encerrou, em 21/12/2000 (fl. 233 – volume I), com a ciência do Auto de Infração, antes, portanto, da edição da Lei nº 10.174, de 2001. Da mesma forma, o pleito da interessada de que “*No mínimo, deve ser excluída a exigência referente ao período de 2000 a 2001*” (fl. 322 – volume II), bem como a menção à débitos do ano-calendário 1998 (fl. 318 – volume II), são despropositados, pois a autuação abrange os anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 1999.

No que se refere à alegação de omissão das normas específicas infringidas, apresentando-se, tão-somente, os artigos que posicionam a infração cometida, cerceando o direito de defesa da contribuinte (**item iv**), mais uma vez, não assiste razão à contribuinte.

Como dos autos se infere, além dos dispositivos legais infringidos, indicados no Auto de Infração às fls. 231 e 232 – volume I, para cada uma das infrações apuradas (acréscimo patrimonial a descoberto e ganho de capital), a autoridade lançadora as descreveu com detalhes no Termo de Verificação Fiscal (fls. 212 a 223 – volume I). Ademais, pela extensa defesa apresentada demonstrou a contribuinte haver compreendido exatamente as infrações que lhe foram imputada, chegando a questionar objetivamente diversos itens que compuseram os demonstrativos da “Análise da Evolução Patrimonial” bem como os valores considerados no cálculo do ganho da capital na alienação de participação societária.

Como se vê, não houve a alegada falta de clareza e objetividade já que a matéria tributável encontra-se perfeitamente descrita no Termo de Verificação Fiscal (fls. 212 a 223 – volume I), parte integrante do presente Auto de Infração.

Por fim, quanto à alegação de direito de defesa cerceado, pois o processo não teria sido logo disponibilizado à contribuinte para vista (**item v**), cabe salientar que, além de não ter sido esclarecido o motivo que levou a demora do acesso ao processo, não há nos autos nada que indique que interessada, ou seu representante legal, tenha comparecido à repartição de origem solicitando vista ou cópia dos autos.

Trata o presente lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto e ganho de capital, cujos valores que compuseram os demonstrativos da evolução patrimonial e que serviram de base para a apuração do imposto devido pela alienação de participação societária foram extraídos das declarações e documentos apresentados pela própria recorrente. Ainda que não tivesse obtido as cópias dos autos em tempo hábil, como muito bem ressaltado, à fl. 286 – volume I, pelo julgador *a quo*, a contribuinte já dispunha de todos os elementos necessários sua defesa:

d. Quanto ao alegado cerceamento de defesa por ter sido o processo disponibilizado cerca de 08 dias após a ciência da autuação, tem-se que os documentos que constituem o processo são os entregues pela própria contribuinte que foi tomando conhecimento na medida em que recebia as intimações, além disso, tudo o que compôs o lançamento foi lhe apresentado por ocasião da ciência do lançamento, além do que a fase litigiosa do processo se instaura com a impugnação ao lançamento de ofício, como bem dispõe o artigo 14 do Decreto 70.235/72 -PAF-, assim apresentadas as alegações que julgou necessárias e que estão ora sendo apreciadas por esta autoridade julgadora e, se fosse o caso, de alguma prova não ter sido apresentada pelas razões elencadas nas alíneas do § 4º do artigo 16 do PAF, seu direito ao contraditório e à ampla defesa está e seria sempre observado [...]

ml
15

Ademais, entre a ciência do Auto de Infração (21/12/2000 – vide fl. 230 – volume I) e a ciência da decisão de primeira instância (13/06/2007 – vide AR de fl. 297 – volume I), passaram-se mais de seis anos, tempo suficiente para que a contribuinte, se fosse o caso, comprovasse que os acréscimos patrimoniais a descoberto apurados pela fiscalização tiveram origem em rendimentos isentos, não tributáveis, de tributação exclusiva ou já tributados. Contudo, ao apresentar o presente recurso limitou-se a repisar os argumentos de sua impugnação, sem juntar qualquer documento.

Assim, não restou caracterizado o alegado cerceamento do direito de defesa.

Por tudo quanto acima se expôs, rejeitam-se todos os argumentos visando a nulidade do lançamento.

3 Decadência

Inicialmente cabe fazer a distinção entre decadência e prescrição. A decadência está relacionada ao direito de constituir o crédito tributário por meio do lançamento (art. 173 e art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional – CTN), enquanto que a prescrição se refere ao direito de exigir o crédito tributário, já regularmente constituído (art. 174 do CTN).

Pelo teor do recurso apresentado, depreende-se que a contribuinte ao mencionar a “prescrição” quis referir-se a decadência do crédito tributário referente aos meses de janeiro a novembro de 1995, o que a seguir se analisa.

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 imponível**. 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 pessoalmente ao contribuinte em 21/12/2000 (fl. 230 – volume I), não havia decaído ainda o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

4 Acréscimo patrimonial a descoberto

A contribuinte se insurge contra a parcela do lançamento referente ao acréscimo patrimonial a descoberto, alegando que: (i) a legislação do imposto de renda não contempla o lançamento sobre o acréscimo patrimonial a descoberto, devendo o fisco provar que houve um efetivo aumento do patrimônio pessoal do sujeito passivo; (ii) o embasamento utilizado não faz prova do acréscimo patrimonial, não indicando onde ocorreu tal fato; (iii) tendo atendido às intimações para prestar esclarecimentos, não sendo elas suficientes para formar a sua convicção, caberia à autoridade fiscal a circularização das informações; (iv) o art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990 não dá guarida ao lançamento sem a indicação completa dos fatos; (v) o lançamento se pautou em presunções de existências dos fatos, mas não da prova cabal de sua ocorrência efetiva; (vi) em relação ao ano-calendário 1995, que não foram considerados, por falta de comprovação, o valor referente a bonificações e lucros recebidos e saldos de conta corrente e poupança declarados, entendendo que caberia a fiscalização averiguar da veracidade das informações fornecidas junto à pessoa jurídica às instituições financeiras.

Os questionamentos dos **itens i a v** estão todos relacionados à fundamentação legal e à apuração da matéria tributável referente ao acréscimo patrimonial a descoberto.

O presente lançamento está baseado da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto, fundamentado nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, enquanto que o art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, invocado pela contribuinte, refere-se a omissão de rendimentos decorrente de sinais exteriores de riqueza e, portanto, não se aplica ao caso em discussão.

Os arts. 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 1988, assim dispõe:

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, 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.

Antes de se apreciar os questionamentos apontados no **item vi**, referentes ao ano-calendário 1995, há que se fazer algumas considerações quanto aos critérios adotados na apuração da matéria tributável.

De acordo com as planilhas de “Análise da Evolução Patrimonial Mensal”, elaboradas pela fiscalização às fls. 182, 183, 188, 189, 194, 195, 200, 201, 206 e 207 – volume I, a fiscalização apurou acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de dezembro de 1995, junho e julho de 1996, março de 1997 e dezembro de 1999, confrontando os rendimentos auferidos e as aplicações feitas pela contribuinte, considerados como recursos os rendimentos líquidos de seu cômputo.

Observa-se, ainda, que a omissão apurada nos anos-calendário 1995 e 1999 decorreram exclusivamente da movimentação financeira do contribuinte, pois excluídos os saldos de contas e aplicações bancárias, não há acréscimo patrimonial a descoberto nestes anos-calendário, o que faz surgir algumas indagações. Pode uma omissão baseada apenas na movimentação financeira ser lançada como acréscimo patrimonial a descoberto? A movimentação financeira compõe o demonstrativo de evolução patrimonial? Em caso afirmativo, de que forma e em que condições?

Para o deslinde da questão, impõe-se fazer uma retrospectiva da legislação, no que diz respeito ao uso da movimentação financeira como base para a caracterização de omissão de rendimentos.

Antes da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, não existia disposição legal específica sobre o uso da movimentação financeira como caracterizadora de omissão de rendimentos. Havia um entendimento de que depósitos bancários de origem não comprovada poderiam configurar acréscimo patrimonial a descoberto (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, c/c art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 1988) ou sinais exteriores de riqueza (art. 9º da Lei nº 4.129, de 14 de julho de 1965), duas hipóteses de presunção de omissão de rendimentos.

ml

No caso de tributação fundamentada na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, a movimentação bancária era considerada, por um lado, uma aplicação (os depósitos) e, por outro, uma fonte de recursos (os saques), fazendo parte de um demonstrativo que cotejava todas as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos e, caso fosse constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presumia-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais incrementos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Na prática utilizava-se o saldo inicial como recurso, e o saldo final, como aplicação, já que a diferença entre eles equivale à diferença entre o total dos depósitos e o total dos saques do mesmo período.

Os depósitos bancários poderiam, ainda, servir de base para presumir rendimentos omitidos, como sinais exteriores de riqueza evidenciadores de renda auferida ou consumida, não submetida à tributação. Neste caso, o somatório puro e simples dos valores depositados cujas origens não fossem justificadas era suficiente para caracterizar a omissão de rendimentos.

A Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos foi editada nesta época, em que não existia uma presunção legal que versasse expressamente sobre omissão de rendimentos com base na movimentação financeira do contribuinte, considerando ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base exclusivamente em extratos ou depósitos bancários.

Em seguida, promulgou-se o Decreto-lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, a seguir reproduzido, determinando o **cancelamento** dos processos referentes a **crédito tributário decorrente de valores arbitrados com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários**, conforme disposto em seu art. 9º, inciso VII:

Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

[...]

VII - do Imposto sobre a Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

A partir de então, o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de simples movimentação financeira deixou de ser exigível, visto que se baseava apenas em valores extraídos de documentos bancários (depósitos, saques ou diferenças entre saldos). Importa destacar que o mesmo entendimento deve ser adotado ao acréscimo patrimonial a descoberto lançado com fundamento no art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, pois, embora a referida lei tenha sido editada posteriormente ao Decreto-lei nº 2.471, de 1988, tal dispositivo somente ratificou a hipótese de incidência já prevista anteriormente (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, c/c o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, consolidada no art. 39, inciso III, do Decreto nº 80.450, de 4 de dezembro de 1980).



Da mesma forma, o arbitramento da renda presumida pelo somatório puro e simples dos depósitos bancários, não caracterizava mais omissão de rendimentos, sendo necessária a existência de outros sinais exteriores de riqueza que evidenciassem a renda auferida ou consumida.

Com o advento da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que revogou o art. 9º da Lei nº 4.129, de 14 de julho de 1965 (sinais exteriores de riqueza), os depósitos bancários de origem não comprovada passaram a figurar expressamente como hipótese de omissão de rendimentos, conforme disposto em seu art. 6º, *in verbis*:

Art. 6º O lançamento do ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - 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.

§ 3º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º - No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º - Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Atente-se que o arbitramento com base em depósitos bancários, previsto no §5º acima transcrito, era aplicável no contexto definido pelo artigo que o contém (art. 6º da Lei nº 8.021, de 1991), o que nos leva a conclusão de que não bastava apenas constatar a existência dos depósitos, mas dever-se-ia estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de rendimentos. Este entendimento é corroborado pela jurisprudência dominante no âmbito deste Conselho.

Com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, **revogou-se o §5º, art. 6º, da Lei nº 8.021, de 1990**, e criou-se **uma presunção mais sumária** que atribui ao fisco a **simples evidenciação da existência de depósitos bancários não justificados pelo contribuinte**, para que se estes sejam tributados como omissão de rendimentos, como se observa pelo teor do art. 42 do referido diploma legal:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação



aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

[...] (grifou-se)

De acordo com o dispositivo acima transcrito, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Importa ressaltar, que o art. 42 da Lei nº 9.340, de 1996, impõe, ainda, a adoção de critérios próprios na apuração da omissão: (i) os créditos devem ser analisados individualizadamente; (ii) as transferências entre contas de mesma titularidade devem ser excluídas; (iii) os valores cuja origem forem identificados devem ser tributados de acordo com a natureza do rendimento; (iv) no caso da pessoa física, os créditos inferiores ou iguais a R\$12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00, devem ser excluídos; (v) a omissão será tributada em nome do titular de fato da conta, quando provado a existência de interposta pessoa; e (vi) na hipótese de conta conjunta, cujos titulares apresentem declaração em separado, o valor da omissão será imputado proporcionalmente a cada titular.

Diante de quanto se expôs, pode-se concluir que:

1. o **lançamento** de acréscimo patrimonial a descoberto ou de sinais exteriores de riqueza, **baseados exclusivamente** em extratos ou comprovantes de depósitos bancários, **deixaram de ser exigíveis** com a publicação do Decreto-Lei nº 2.471, de 1988, até a edição da Lei nº 9.430;



2. o **arbitramento da renda presumida**, nos termos do art. 6º, §5º, da Lei nº 8.021, de 1990, com base em depósitos bancários só poderia ser feito caso fosse demonstrada a **conexão entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta que evidenciasse à omissão de rendimentos**, até a revogação expressa do referido dispositivo legal pelo art. 88, inciso XVIII, da Lei nº 9.430, de 1996;
3. **a partir do ano-calendário 1997**, não cabe mais lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto ou sinais exteriores de riqueza apurados com base na movimentação financeira, devendo, nestes casos, eventual omissão ser apurada nos estritos termos da presunção legal estabelecida no **art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996**.

Resta, ainda, investigar se a movimentação financeira pode compor o demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto e, se for o caso, de que forma e em que condições.

Ao se incluir a movimentação financeira na análise da evolução patrimonial do contribuinte, representada pelos saldos inicial (recursos) e final (aplicações) das contas bancárias, caso o saldo final seja maior do que o saldo inicial (depósitos maiores do que os saques efetuados no mês), estar-se-á apurando um acréscimo patrimonial a descoberto baseado apenas em extratos ou documentos bancários, o que, já se viu, não se admite mais desde a edição do Decreto nº 2.471, de 1988.

Ainda que o demonstrativo da evolução patrimonial do contribuinte inclua outros itens referentes a recursos auferidos e aplicações efetuadas, a movimentação financeira não pode aumentar o valor da omissão que seria apurada sem a sua inclusão no fluxo mensal, pois esta **diferença a maior decorre, exclusivamente**, de valores extraídos das informações contidas em extratos ou outros documentos bancários.

Para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 1997, a tributação da movimentação financeira apurada por meio de acréscimo patrimonial a descoberto encontra mais um óbice. Além de utilizar uma presunção mais geral, quando já existe uma presunção específica, a matéria tributável é apurada pelo simples confronto mensal entre depósitos e saques (ou saldos final e inicial), enquanto que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como já se viu, possui critérios próprios para quantificação da omissão que podem conduzir a resultados bem diversos.

Por exemplo, quando os saques forem superiores aos depósitos em determinado mês (saldo inicial maior do que saldo final), pelo critério de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, não haveria valor a tributar, enquanto que, pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, todos os depósitos cuja origem não fosse comprovada (feitas as devidas exclusões e observados os limites previstos para a pessoa física) deveriam ser tributados.

Por outro lado, quando os depósitos forem superiores aos saques, não se pode simplesmente presumir que se trata de omissão de rendimentos, pois, ainda que aparentemente possa ser apurada uma omissão menor, podem existir valores que deveriam ser excluídos e não o foram (transferências, resgates de aplicação, valores cuja origem possa ser comprovada ou depósitos inferiores a R\$12.000,00, cujo somatório anual não ultrapassem os R\$80.000,00). Nesta hipótese, estar-se-ia tributando indevidamente valores que, dentro dos critérios estabelecidos pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deveriam ser excluídos para fins de apuração da matéria tributável.



Feitas estas considerações, vislumbra-se duas situações em que os saldos das contas bancárias, de poupanças e outras aplicações financeiras podem compor a análise da evolução patrimonial.

A primeira, quando a inclusão da movimentação financeira pela fiscalização não aumente o valor da omissão apurada. A segunda, quando for averiguada a regularidade dos depósitos efetuados nas contas bancárias do contribuinte (comprovado que os ingressos nas contas bancárias provêm de rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis) e/ou quando os depósitos de origem não comprovada forem tributados nos termos do art. 42, Lei nº 9.430, de 1996, desde que os recursos correspondentes aos créditos cuja origem foi identificada sejam incluídos no demonstrativo da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, bem como o valor da omissão caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, neutralizando, assim, o efeito de uma diferença positiva entre depósitos e saques (depósitos maiores do que saques).

Nas duas hipóteses, os valores sacados que puderem ser perfeitamente identificados (débito de contas de luz, condomínio, telefone, etc) devem também compor os dispêndios relacionados no demonstrativo da variação patrimonial.

Há que se fazer, ainda, uma última observação. Toda a análise até aqui feita levou em conta apenas as situações em que a movimentação financeira foi incluída na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto pela fiscalização.

Uma vez que em se tratando de acréscimo patrimonial a descoberto o ônus da prova da existência de recursos é do contribuinte, a inclusão a pedido deste (contribuinte) da movimentação financeira (representada pelos saldos inicial e final de cada mês) no demonstrativo da evolução patrimonial fica condicionada à comprovação de que os ingressos em cada uma destas contas provêm de rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, ou seja, devem ter sua origem comprovada ou terem sido tributados nos termos do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. Se assim não o fosse, correr-se-ia o risco de aceitar como recurso um rendimento que deveria ter sido tributado e não o foi (em razão de não se comprovar a origem dos créditos feitos na conta corrente).

Retornando-se ao caso em concreto, há que julgar improcedente o lançamento referente aos anos-calendário 1995 e 1999, pois, excluindo-se a movimentação financeira da análise da evolução patrimonial mensal do contribuinte (saldos inicial e final), não há acréscimo patrimonial a descoberto a ser tributado.

Em relação aos demais períodos (anos-calendário 1996 e 1997), a inclusão da movimentação financeira não gerou acréscimo patrimonial a descoberto, ao contrário, servindo apenas como origem de recursos, pois foram lançados apenas os saldos inicial e final, em janeiro e dezembro, respectivamente, e só se apurou variação negativa nos meses de junho e julho de 1996 e março de 1997. Assim, visto que a recorrente não questionou objetivamente nenhum dos itens que compuseram os demonstrativos de acréscimo patrimonial a descoberto nestes dois anos-calendário, mantém-se integralmente o lançamento.

Destarte, há que se cancelar o lançamento do acréscimo patrimonial a descoberto apurado nos anos-calendário 1995 e 1999.



5 Ganho de capital

A contribuinte alega, em síntese, que a fiscalização desconsiderou, para fins de apuração do custo de aquisição, o valor de R\$299.912,13, referente aos lucros acumulados utilizados na elevação do capital social da empresa, conforme consta na Alteração de Contrato de Sociedade por cotas de Responsabilidade Ltda, datada de 01/03/1995, anexada às fls. 42 a 45 – volume I.

Conforme cálculos elaborados às fls. 212 e 213 – volume I, verifica-se a fiscalização tomou por base as informações contidas nas alterações contratuais da empresa Tabacaria Havana Ltda. (fls. 42 a 53 – volume I), para apurar o ganho de capital auferido.

De acordo com a alteração contratual, de 01/03/1995 (fls. 42 a 45 – volume I), o capital social da empresa era de R\$1,81 e foi aumentado para R\$300.000,00 por meio da incorporação da reserva de atualização monetária do capital, no valor de R\$26,06, e dos lucros acumulados, no valor de R\$299.912,13.

O valor correspondente aos lucros acumulados foi desconsiderado pela fiscalização, limitando-se o autuante a mencionar no Termo de Verificação Fiscal “*Lucros acumulados no valor de R\$299.912,13 – valor não comprovado*” (fl. 212 – volume I). Da mesma forma, o julgador *a quo* alega que (fl. 290 – volume I):

A mera argumentação de que o valor de R\$ 299.912,13 atribuído como “Lucros Acumulados” constava da alteração de Contrato de Sociedade por cotas de Responsabilidade Ltda, datado de 01/03/95, juntado às fls. 42/45, sem a prova efetiva da realização de lucros na empresa através de documentação hábil e idônea, não pode prosperar, [...]

Ora, para determinar o custo inicial, o número de quotas e o valor de alienação, o fisco valeu-se exclusivamente das informações contidas nos documentos contratuais fornecidos pela contribuinte, entretanto, desconsiderou o valor correspondente à integralização dos lucros, como custo de aquisição, constante desta mesma documentação. Caberia ao fisco ter se aprofundado mais na investigação, trazendo aos autos provas de que a empresa não teria efetivamente procedido a realização dos lucros, para poder infirmar as informações contidas na alteração contratual.

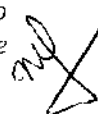
Pela legislação em vigor à época, consolidada no art. 130 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, abaixo transcrito, o custo de aquisição de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, a menos que os lucros ou reservas incorporados tenham sido apurados até 31 de dezembro de 1988 ou nos anos de 1994 e 1995, para o que não há provas nos autos.

***Bens ou Direitos Adquiridos no Período de 1º de janeiro de
1992 até 31 de dezembro de 1995***

[...]

Art. 130. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 2º).

§ 1º No caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros, que



tenham sido tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, ou apurados no ano de 1993, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 3º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 75).

§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 4º):

I - no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988, e nos anos de 1994 e 1995;

II - no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente;

III - quando não puder ser determinado por qualquer das formas descritas neste artigo ou no anterior.

Assim, pelo que dos autos consta, há que se adicionar ao custo de aquisição considerado pela fiscalização a parcela correspondente a incorporação dos lucros.

Resta, ainda, um pequeno reparo nos cálculos efetuados pela fiscalização. Consta no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 212 – volume I, que:

Em 19/04/1995 alienação de 68.500 quotas pelo valor de R\$68.500.

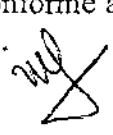
O contribuinte ficou com 65.000 cotas adquiridas por R\$0,39

Obs: No contrato social consta erroneamente que o contribuinte ficou com 75.000 cotas enquanto que o correto seria 65.000 cotas no valor de R\$75.000,00

Numa leitura atenta da alteração contratual de 19/04/1995 (fl. 46 a 48 – volume I), observa-se que o capital social da empresa é composto por 300.000 quotas no valor total de R\$300.000,00 e, que ao final, foram distribuídas igualmente entre os quatro sócios ficando cada um com 75.000 quotas, no valor de R\$75.000,00. Antes da referida alteração, o esposo da contribuinte detinha 133.500 quotas e, os demais sócios, 55.500 quotas cada um, com valor unitário de R\$1,00 (vide alteração contratual de 01/03/1995 às fls. 42 a 45 – volume I). Ora, para que cada sócio passasse a ter 75.000 quotas cada um, era necessário que o contribuinte alienasse 58.500 quotas e cada um dos demais sócios adquirisse 19.500. As alterações contratuais posteriores, de 19/04/1996 e 20/08/1996 (fls. 49 a 53), confirmam a posse de 75.000 quotas para cada sócio e que, com a retirada do esposo da contribuinte, os sócios remanescentes passaram a ter 100.000 quotas.

Assim, o equívoco cometido foi no número de quotas alienadas e não no número de quotas remanescente em poder do contribuinte, ao contrário do que deduziu a fiscalização e a decisão de primeira instância.

Desta forma, feitas estas retificações, computando-se o valor da integralização dos lucros no custo de aquisição, o custo unitário de cada cota passa a ser R\$1,00 e visto que foram alienadas 75.000 por R\$75.000,00, conforme alteração contratual de 20/08/1996 (fls. 52 e 53 – volume I), não houve ganho de capital.



Diante do exposto, há que se julgar improcedente o ganho de capital apurado pela fiscalização.

6 Perícia

A contribuinte requer a realização de perícia para provar a inexistência dos débitos a serem recolhidos que serviram de fundamento para autuação.

Muito embora o Decreto nº 70.235, de 6 de Março de 1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal, preveja a possibilidade da autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de perícias, a prova pericial deve ser produzida, antes de qualquer outra razão, com o fim de firmar o convencimento do julgador, ficando a seu critério indeferir o seu pedido se entendê-la desnecessária.

Prescinde-se de perícia nos casos em que os elementos de prova podem ser trazidos aos autos, sem que necessite de parecer técnico especializado ou ainda no caso de matéria puramente jurídica.

No caso em questão, o pedido de perícia não aborda questão controversa que tenha deixado margem a dúvidas, estando presente nos autos todos os elementos essenciais ao lançamento. A matéria tributável, omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de ganho de capital, encontra-se perfeitamente identificada, tendo se baseado em documentos fornecidos pela própria contribuinte, prescindindo de conhecimento técnico específico.

Como se viu nos itens anteriores, competia à recorrente provar que os acréscimos patrimoniais a descoberto apurados pela fiscalização tiveram origem em rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, o que não ocorreu.

De tal sorte, cumpre que se indefira o pedido de perícia, não podendo servir para suprir a omissão da contribuinte na produção de provas que ela tinha a obrigação de trazer aos autos.

7 Multa de ofício

Inicialmente, quanto à alegação de violação aos princípios constitucionais, verdade é que, em se tratando de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, apurada em **procedimento de ofício**, a autoridade lançadora deve aplicar a multa de lançamento de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não podendo deixar de aplicá-la ou reduzir seu percentual ao seu livre arbítrio.

A multa de mora de 20%, prevista no art. 59 da Lei nº 8.383, de 1991, invocado pela recorrente, só poderia ser aplicada se o presente crédito tributário não decorresse de um lançamento de ofício, mas sim de um procedimento de iniciativa do próprio sujeito passivo, no qual a única infração cometida fosse o atraso de recolhimento.

De tal sorte, como as multas de ofício estão previstas em ato legal vigente, regularmente editado (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996), descabida mostra-se qualquer manifestação desta Câmara no sentido do afastamento de sua aplicação/eficácia, pois com relação à legalidade ou inconstitucionalidade da Lei Tributária, a matéria já se encontra

pacificada no âmbito deste Tribunal, conforme Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes¹:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nestes termos, mantém-se a aplicação da multa de ofício.

8 Taxa Selic

Na verdade, a exigência dos juros apurados a partir da Taxa SELIC está prevista, de forma literal, no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, não havendo como afastá-la sem expurgar, também, tais dispositivos literais de lei.

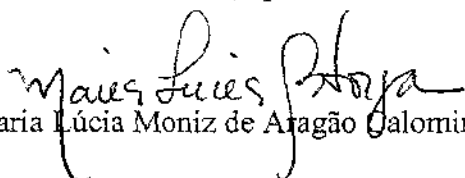
Ademais, esta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes, em vigor desde de 28/07/2006:

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

Destarte, há que se referendar o feito fiscal naquilo que se relaciona com a aplicação da Taxa SELIC como juros de mora.

9 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares suscitadas pela recorrente, INDEFERIR o pedido de perícia e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar o lançamento referente ao ganho de capital apurado em agosto de 1996 e ao acréscimo patrimonial a descoberto, apurado nos anos-calendário 1995 e 1999.


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

¹ As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de aplicação obrigatória nos julgamentos de segundo grau, nos termos do art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009. 

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, permito-me divergir quanto a omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto, apurados nos anos-calendário 1995 e 1999.

Entende a nobre relatora, que a partir do ano-calendário 1997, não cabe mais lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto ou sinais exteriores de riqueza apurados com base na movimentação financeira, devendo, nestes casos, eventual omissão ser apurada nos estritos termos da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entende, ainda, a nobre relatora, que ao se incluir a movimentação financeira na análise da evolução patrimonial do contribuinte, representada pelos saldos inicial (recursos) e final (aplicações) das contas bancárias, caso o saldo final seja maior do que o saldo inicial (depósitos maiores do que os saques efetuados no mês), estar-se-á apurando um acréscimo patrimonial a descoberto baseado apenas em extratos ou documentos bancários, o que, já se viu, não se admite mais desde a edição do Decreto nº 2.471, de 1988.

Da mesma forma argumenta, ainda que o demonstrativo da evolução patrimonial do contribuinte inclua outros itens referentes a recursos auferidos e aplicações efetuadas, a movimentação financeira não pode aumentar o valor da omissão que seria apurada sem a sua inclusão no fluxo mensal, pois esta diferença a maior decorre, exclusivamente, de valores extraídos das informações contidas em extratos ou outros documentos bancários.

Conclui a sua argumentação, que para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 1997, a tributação da movimentação financeira apurada por meio de acréscimo patrimonial a descoberto encontra mais um óbice. Além de utilizar uma presunção mais geral, quando já existe uma presunção específica, a matéria tributável é apurada pelo simples confronto mensal entre depósitos e saques (ou saldos final e inicial), enquanto que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como já se viu, possui critérios próprios para quantificação da omissão que podem conduzir a resultados bem diversos.

Enfim, entende, que ao caso em concreto, há que julgar improcedente o lançamento referente aos anos-calendário 1995 e 1999, pois, excluindo-se a movimentação financeira da análise da evolução patrimonial mensal do contribuinte (saldos inicial e final), não há acréscimo patrimonial a descoberto a ser tributado.

Da análise dos autos verifica-se, que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que a contribuinte apresentou saldos mensais negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumiu/aplicou mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, doações, etc.

Não há dúvidas, nos autos, que a suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em rendimentos auferidos (tributadas, não tributáveis, isentas ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, doações, etc.

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acrécimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Aqui a autoridade lançadora utilizou-se de “fluxos de caixa” com objetivo de verificar a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Não tenho dúvidas, que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado, através de “fluxos de caixa”, é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gasto desprovido de disponibilidade financeira.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do Código Tributário Nacional, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que a recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 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 percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134, de 1990:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

(...).

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Lei n.º 8.021, de 1990:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - 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.

Como se depreende da legislação, anteriormente mencionada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem 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, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei n.º 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei n.º 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar

de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade, que o fato gerador do imposto de renda estará concluído: Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pela interessada no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

É certo que a Lei nº 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação do da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de “carnê-leão”, apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei nº 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente, que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, saldo bancário inicial no mês, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, saldo bancário final no mês água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Assim, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

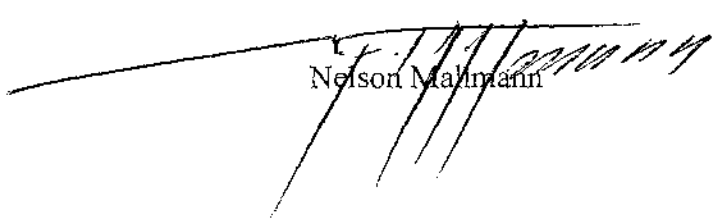
Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, doações, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso no que diz respeito ao item acréscimo patrimonial a descoberto, acompanhando o voto da relatora nas demais questões.



Nelson Mahmann



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

Processo nº: 13808.004603/00-38

Recurso nº: 162.102

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 2202-00.227

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