



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13830.001391/2001-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.213 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de junho de 2019
Recorrente JULIA POLISELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº 11).

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

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

NULIDADES NO PAF. HIPÓTESES LEGAIS BEM DEFINIDAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

As nulidades no processo administrativo fiscal estão previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72. Situação dos autos que não se enquadra nas disposições daquele artigo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

NUMERÁRIO DECLARADO SEM SUPORTE.

Valores declarados como “dinheiro em espécie”, “dinheiro em caixa”, “numerário em cofre” e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada.

DOAÇÃO. JUSTIFICAÇÃO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE,

Não se considera justificado o acréscimo patrimonial pela alegação de percepção de doação de valor significativo, quando não comprovada a efetiva transferência do numerário do doador para o donatário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 1009/1026) interposto em face do Acórdão da DRJ/RPO nº 17-30.022 (e-fls 986/1004) em sessão de julgamento realizada em 5 de fevereiro de 2009.
2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida

(início da transcrição do relatório contido no acórdão nº 17-30.022)

A contribuinte acima identificada insurge-se contra auto de infração que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 742.026,11 sendo R\$ 342.500,72 de imposto; R\$ 256.875,53 de multa proporcional e R\$ 142.649,86 de juros de mora calculados até 30/11/2001, fls. 12.

O auto de infração apurou omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, acréscimo patrimonial a descoberto, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000, fls. 13/17, com aplicação da multa de ofício de 75%.

Em 19/12/2001, foi lavrado o Relatório Fiscal de fls. 25/30 e, no mesmo dia, o auto de infração de fls. 12/24, do qual a contribuinte foi cientificada pessoalmente em 21/12/2001, fls. 12.

A impugnação de fls. 865/883 foi assinada pela interessada e protocolizada em 24/01/2002, com os argumentos que passamos a relatar em síntese e na ordem na qual aparecem naquele documento.

Inicia com uma preliminar de nulidade, alegando que na descrição dos fatos ocorreram contradições, imprecisões e omissões que maculam de vício insanável o lançamento. Os auditores do fisco federal não teriam cumprido os pressupostos de rigor técnico, precisão e clareza, indispensáveis para a eficácia do lançamento. No item 001 do auto de infração é atribuída à impugnante a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas físicas sem identificar a natureza dos rendimentos, o que deixaria margem para serem considerados oriundos de aluguéis e de serviços prestados a pessoas jurídicas (sic).

Como a fiscalização não evidenciou que os rendimentos foram oriundos de prestação de serviços a pessoas físicas, resulta comprometida toda a autuação. Sem que a impugnante saiba a origem dos rendimentos a ela imputados, não pode exercer, com plenitude, sua defesa. Em adição, a fiscalização não esclareceu como obteve os valores mensais lançados nos anos de 1997 a 1999. Em resumo, a fiscalização lançou mão de critérios obscuros e não previstos na legislação.

Questiona como podem ser os rendimentos lançados como omitidos se, conforme alegou a fiscalização, foram declarados.

Esse mesmo questionamento apresenta em relação ao item 003 do auto de infração, pois as alienações foram declaradas no anexo “Demonstrativo de Apuração de Ganhos de Capital”. Se os rendimentos já foram declarados, não haveria qualquer infração à legislação do tributo.

Aponta que a motivação do procedimento fiscal foi uma suspeita levantada pelo Ministério Público Federal de que a impugnante seria interposta pessoa dos negócios de Carlos Alberto dos Reis. No entanto o relatório fiscal silencia quanto à investigação e confirmação da suspeita levantada pelo Ministério Público. Entende que deveria a fiscalização ter aguardado a conclusão da ação cautelar para eleger o verdadeiro sujeito passivo.

Ademais, se a impugnante é interposta pessoa de outro contribuinte, o lançamento perpetrado em nome dela é nulo de pleno direito e traduz erro na identificação do sujeito passivo.

No mérito, entende que, por ter havido a apresentação da declaração, a pretensão fiscal de tributar em auto de infração, a título de omissão de rendimentos, acrescido da multa de ofício, configura tributação ilícita.

No tocante ao acréscimo patrimonial a descoberto, inicia requerendo seja considerado como origem a importância de R\$ 675.000,00 que foi declarada como “disponibilidade em caixa moeda nacional”(sic). Apresenta jurisprudência administrativa para defender que numerário declarado em espécie deve ser considerado no levantamento do fluxo de caixa.

Aponta que duas doações no total de R\$ 660.000,00, efetuadas em 22/02/1999 e 23/11/1999, foram desconsideradas pela fiscalização. Tais doações estariam

comprovadas por instrumentos de cunho particular, subscritos por duas testemunhas e transcritos em registro público, o que garantiria a efetividade do negócio jurídico. Ademais, uma das doações estaria atrelada à aquisição do imóvel que compôs as aplicações de recursos do ano de 1999.

Argumenta que houve ofensa ao princípio da irretroatividade previsto no art. 150, inciso II, “a” da Constituição Federal na aplicação da LC 105/2001 e da Lei 10.174/2001 para o presente caso que representa ano anterior à entrada em vigor das referidas leis. Nesse sentido diversas decisões administrativas do Conselho de Contribuintes que colaciona.

Entende ser impossível o lançamento com base exclusivamente em extratos bancários, uma vez que depósitos bancários não são, por si só, prova de acréscimo patrimonial. O lançamento assim realizado estaria em ofensa ao art. 43 do CTN, pois não estaria demonstrada a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda entendida como acréscimo patrimonial. Cita a súmula 182 do TFR, algumas decisões de tribunais e do Conselho de Contribuintes para embasara seu argumento.

Cita também o art. 9º do Decreto 2.471/88 que determinou o cancelamento de processos administrativos que se referiam a lançamentos realizados exclusivamente com base em depósitos bancários. Tal Decreto teria sido acatado em decisões do Conselho de Contribuintes que cita.

Sustenta que, para o lançamento com base em depósitos bancários, é necessária a comprovação do nexo causal entre os depósitos/aplicações e o fato que represente omissão de rendimentos, devendo a comparação ser levada a efeito na modalidade que mais favorece o contribuinte.

Argumenta que a tributação dos depósitos bancários é incompatível com a apuração do acréscimo patrimonial no mesmo período, já que a omissão tributada em virtude de acréscimo patrimonial revela recursos à disposição do contribuinte, e como tal justifica depósitos de igual monta.

Insiste na consideração da existência das doações oriundas do Sr. Guilherme Souza Leão para justificar alguns depósitos.

Por fim, lembra que também não foi considerada pelo fisco a disponibilidade em caixa declarada como existente em 31/12/1998 no montante de R\$ 675.000,00.

(final da transcrição do relatório contido no acórdão nº 17-30.022)

2.1. Ao julgar procedente o lançamento, o acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

NULIDADES NO PAF. HIPÓTESES LEGAIS BEM DEFINIDAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

As nulidades no processo administrativo fiscal estão previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72. Situação dos autos que não se enquadra nas disposições daquele artigo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

NUMERÁRIO DECLARADO SEM SUPORTE. Valores declarados como “dinheiro em espécie”, “dinheiro em caixa”, “numerário em cofre” e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada.

DOAÇÃO. JUSTIFICAÇÃO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE,

Não se considera justificado o acréscimo patrimonial pela alegação de percepção de doação de valor significativo, quando não comprovada a efetiva transferência do numerário do doador para o donatário.

3. Interposto o recurso voluntário (e-fls 1009/1026), em que a Recorrente, após dedicar uma parte sobre o preparo do recurso, e formular pedido de prescrição intercorrente (e-fls 1012/ 1020), repisa as mesmas alegações oferecidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

PREJUDICIAL DE MÉRITO - DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

5. A recorrente sustenta ter sido configurada a ocorrência de prescrição intercorrente, uma vez que tendo protocolado a impugnação em 24/01/2002, o prazo para julgamento em primeira instância teria se escoado em 23/01/2007, tendo a decisão sido prolatada em 12/02/2009.

- 5.1. Não lhe assiste razão, diante do enunciado da Súmula CARF nº 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

6. No que respeita às demais questões preliminares (cerceamento de defesa) e ao mérito, diante do oferecimento das mesmas razões, e por concordar com a decisão de primeira, instância, adoto o inteiro teor da mesma como fundamento de decidir:

(início da transcrição do voto contido no acórdão nº 17-30.022)

Versam os autos sobre lançamento que apurou omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, acréscimo patrimonial a descoberto, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada nos anos-calendário 1997, 1998, 1999 e 2000.

Preliminar. Nulidade por cerceamento do direito de defesa

A contribuinte alega nulidade do lançamento por ter ocorrido, na descrição dos fatos, contradições, imprecisões e omissões que maculam de vício insanável o lançamento, o que nos remete às exigências para a validade do auto de infração que o Decreto 70.235 de 06/03/1972 assim prescreve:

Art 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;

III - A descrição do fato;

IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - A assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifo nosso)

Ainda no mesmo diploma legal ficou estabelecido os casos de nulidade:

Art 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura acima, conclui-se que a nulidade do auto de infração poderá ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo no mesmo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. No entanto, no caso em tela observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto 70.235/72, não ensejando declaração de nulidade. Mesmo que o impugnante tivesse alegado expressamente cerceamento de defesa em decorrência de suposta simples referência genérica aos artigos, uma vez que ele se defendeu adequadamente, descaberia a preliminar de nulidade como se verifica na ampla jurisprudência administrativa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA - Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1º CC - 108-05.383)

PAF- NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - Não há que se alegar cerceamento de defesa por inadequado enquadramento legal no Auto de Infração, quando este está mencionado de forma satisfatória, ensejando minuciosa defesa do sujeito passivo. (Ac. 1º CC - 104-17073)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2º CC - 202-11700)

Sendo assim, tendo sido constatado que o auto de infração e demais documentos dos autos permitiam à contribuinte elaborar adequadamente sua impugnação, afasto a preliminar de cerceamento de defesa.

Por oportuno, ressaltamos que em nenhum momento a fiscalização assumiu ser a impugnante interposta pessoa de um terceiro, pois todo o lançamento foi feito diretamente sobre a contribuinte com relação a fatos praticados por esta ou em relação à patrimônio e bens de sua titularidade. Não há razão, portanto, para cogitarmos de erro na identificação do sujeito passivo.

Quanto à possibilidade de a fiscalização aguardar o término do processo judicial, não há amparo legal para tal pretensão, uma vez que, de modo diverso, o processo administrativo fiscal é autônomo em relação ao processo penal.

Da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas

A impugnante confirmou que os rendimentos do item 001 do auto de infração fizeram parte da declaração entregue, mas reclama que lhe foi atribuída uma omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas físicas sem identificar a natureza dos rendimentos.

Inicialmente verificamos que a impugnante apresentou declarações de ajuste anual referente aos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000 no curso de procedimento de fiscalização. Com efeito, a fiscalização teve início em 07/12/2000, fls. 01, e término em 21/12/2001, fls. 12, sendo que as referidas declarações foram entregues em 30/04/2001, fls. 921/923. Assim, o conteúdo das declarações apresentadas não pode desfrutar do benefício da denúncia espontânea do art. 138 do CTN. Sendo assim, os

valores informados naquelas declarações poderiam, como de fato foram, incluídos no lançamento de ofício, sem que isso represente bitributação. Então, os valores de R\$ 9.360,00, em 1997; R\$ 9.800,00 em 1998; e R\$ 10.200,00 em 1999 foram informados pelo próprio impugnante em suas declarações entregues a destempo, conforme a autoridade fiscal já havia esclarecido em fls. 25.

Sobre a consideração de que tais rendimentos são oriundos de pessoas físicas, observamos que as declarações foram apresentadas pela própria interessada no modelo simplificado, sendo que esta modalidade de declaração não traz a informação do tipo de rendimento informado – se oriundo de pessoa física ou de pessoa jurídica. A fiscalização optou por considerá-los oriundos de pessoas físicas, sem que isso represente qualquer prejuízo para a impugnante, pois a multa por falta de recolhimento de carnê-leão não foi lançada. Fato é que os rendimentos tributáveis existiram – conforme a própria impugnante declarou e admitiu – e devem ser tributados. Negar a possibilidade de se fazer tal lançamento equivaleria a negar a busca pelas finalidades de simplificação e eficiência atendidas pela alternativa oferecida ao contribuinte de optar pela declaração simplificada.

Do ganho de capital

A impugnante confirmou que também os rendimentos do item 003 do auto de infração – Ganho de Capital - fizeram parte das declarações entregues em 30/04/2001.

Conforme já esclarecemos no item anterior, as referidas declarações foram entregues em período na qual a impugnante encontrava-se submetida a procedimento fiscalizatório. Assim, o conteúdo das declarações apresentadas não pode desfrutar do benefício da denúncia espontânea do art. 138 do CTN. Sendo assim, os valores informados naquelas declarações poderiam e deveriam, como de fato foram, incluídos no lançamento de ofício, sem que isso represente bitributação.

Presunção legal sobre acréscimo patrimonial a descoberto

De início, é mister enfatizar que o acréscimo patrimonial a descoberto não justificado pelos rendimentos tributados, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte, somente poderá ser elidido mediante a apresentação de documentação hábil e idônea que não deixe margem à dúvida.

Seguindo o mesmo entendimento aqui exposto, pode-se citar diversos acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes, conforme ementas a seguir transcritas:

"COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS - Reflete omissão de rendimentos se não se logra comprovar a origem dos recursos utilizados no incremento do patrimônio (Ac. 1º CC 102-20.689/89 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 14/89, pág. 381)."

"PROVA - A tributação de acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados, tributáveis ou não, só pode ser elidida mediante prova em contrário (Ac. 1º CC 102-18.401/81 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 03/82, pág. 111). No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 102-18.949/82, 21.459/84, 1045-1.353/85)."

"PROVA - O acréscimo patrimonial de origem injustificada caracteriza omissão de rendimento e está sujeito à tributação (Ac. 1º CC 102-22.002/85 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 09/88, pág. 262)."

Nesse sentido, o texto abaixo reproduzido, de autoria de Antônio da Silva Cabral (in Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298) é bastante esclarecedor:

“Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: 'a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...)

Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte” (...).(grifos nossos)

A autoridade fiscal procedeu legalmente ao exigir os esclarecimentos sobre a origem dos recursos e o destino das aplicações. Diz o art. 51, § 1º, da Lei nº 4.069/62, que a “autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio”.

Contudo, é de se observar que a tributação impugnada foi efetuada por meio de análise da variação patrimonial, que, por derivar de uma presunção juris tantum, admite a prova em contrário.

Via de regra, para impugnar as informações relativas à ocorrência de fato gerador, contidas nas declarações de ajuste, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador - as chamadas presunções legais -, a produção de tais provas é dispensada.

É o caso da tributação do acréscimo patrimonial não justificado. Diz o artigo 3º da Lei 7.713/1988 em seu parágrafo 1º :

“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 percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)”

Portanto, a própria lei define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados presume-se a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar, no caso concreto, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a prova em contrário. É o que se depreende dos seguintes dispositivos do Código de Processo Civil, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. (omissis)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.”

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda-Pessoas Jurídicas-JUSTEC-RJ-1979-pag.806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso."

É função da declaração de bens, que faz parte integrante da declaração de rendimentos (Lei 4.069/1962, art.51), possibilitar ao Fisco o controle dos rendimentos por meio da análise da evolução patrimonial, que é um procedimento previsto em lei (artigo 52 da Lei nº 4.069/1962). Portanto, as informações nela contidas são obrigatórias e se presumem verdadeiras. Cabe ao Fisco perquirir a origem dos recursos declarados pelo contribuinte.

Feitas tais considerações jurídicas gerais aplicáveis ao acréscimo patrimonial a descoberto, passamos às alegações fáticas da impugnante.

Quanto ao dinheiro em espécie em poder da contribuinte em 31/12/1998, no valor de R\$ 675.000,00, informado no item 12 da Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual 1999 (fls. 167), não computado como origem de recursos no Demonstrativo do Fluxo Financeiro Mensal (fls. 33), cumpre destacar que a sua inclusão como Origens em janeiro/1999 só é admissível mediante a comprovação de que a contribuinte tinha efetivamente a posse de tal numerário em 31/12/1998. Tal prova a contribuinte não logrou apresentar na impugnação, pelo que descabe considerá-lo como Origens no Demonstrativo do Fluxo Financeiro Mensal – Ano 1999 (fls. 33).

Sobre o assunto, a jurisprudência administrativa tem se manifestado no sentido de que a disponibilidade em dinheiro somente pode justificar variação patrimonial quando houver prova incontestada de sua existência no final do ano-calendário em que foi declarada. Servem de exemplo deste entendimento os acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes cujas ementas encontram-se a seguir reproduzidas:

Acórdãos nºs 104-5.370/85, 102-21.618/85 e 102-28.522/93

“NUMERÁRIO DECLARADO SEM SUPORTE – Valores declarados como “dinheiro em espécie”, “dinheiro em caixa”, “numerário em cofre” e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova incontestada de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada.” (No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 102-41.481/97 (DO 02/04/98).

Acórdão 106-10228/1998

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO - Tributa-se o valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte. Valores declarados como dinheiro em espécie, dinheiro em caixa, numerário em cofre e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova incontestada de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada.”

Acórdão 106-10750/1999

“DINHEIRO EM ESPÉCIE - A jurisprudência deste Conselho sedimentou-se no sentido de refutar que valores declarados como dinheiro em espécie possam ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova incontestada de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada.”

Acórdão 102-43863/1999

“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO COBERTO PELOS RENDIMENTOS DECLARADOS. Dinheiro em caixa: a simples declaração sem a comprovação de movimentação financeira em data próxima ao final do ano não é suficiente para demonstrar a disponibilidade do recurso.”

Não tendo ficado demonstrada a efetividade da posse do numerário na data sugerida, não há reparos a fazer ao procedimento da fiscalização que não considerou tais valores como recursos em janeiro/1999.

No tocante aos recursos que supostamente seriam oriundos de doações em dinheiro, é preciso considerar que, para ser aceita como origem de recursos, isenta de tributação pelo inciso XVI do artigo 6º da Lei 7.713/1988, a doação deve, além de constar das declarações de rendimentos do donatário e do doador - fato que atesta a capacidade financeira deste - ser evidenciada por documentos hábeis e idôneos, capazes de comprovar a efetiva transferência do patrimônio do doador para o donatário.

Este, aliás, é o posicionamento do Conselho de Contribuintes, como se vê na ementas abaixo transcritas:

“IRPF-GLOSA DE DOAÇÃO NÃO COMPROVADA-FALTA DE PROVA

Inaceitável, como prova de doação, a simples alegação feita pela contribuinte. A doação deve ser não só comprovada por meio de documentação hábil e idônea da efetiva entrega do bem e lançamento nas respectivas declarações de imposto de renda, como também ser compatível com os rendimentos e disponibilidades financeiras declaradas pelo doador, na respectiva data de entrega do bem” (Ac. 1º CC 104-17897)

DOAÇÃO - JUSTIFICAÇÃO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - Não se considera justificado o acréscimo patrimonial pela alegação de percepção de doação de valor significativo, quando não comprovada a efetiva transferência do numerário do doador para o donatário. (Acórdão 104-23112)

No caso em análise, o donatário não havia apresentado declaração no prazo legal, tendo apresentado, durante o curso da fiscalização, várias declarações a destempo.

Quanto ao doador, este sequer apresentou declaração, mesmo que fosse fora de prazo, fls. 924/925, o que é evidência suficiente de que nunca possuiu recursos que lhe permitissem fazer a referida doação que, em documento particular e sem registro público, fls. 74/76, sugeriu ter ocorrido. Ressaltamos que, ao contrário do que alegou a impugnante, não há provas de que as declarações do doador de fls. 74/76 tenham sido registradas em cartório, pois apenas existem, no verso dos documentos, os reconhecimentos das firmas dos signatários, sem qualquer indicação de que foram levados a registro em data contemporânea à data indicada como de suas respectivas assinaturas. Inadmissível, portanto, tais documentos como prova hábil e idônea da efetividade da doação.

Dos efeitos intertemporais da lei tributária formal

Comete equívoco o impugnante quando alega não poder o Fisco imprimir efeitos retroativos à Lei Complementar nº 105/2001, para obtenção das informações relativas a CPMF junto às instituições financeiras.

Com efeito, a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, estabelece em seu art. 1º, § 3º, inciso III, que “ não constitui violação do dever de sigilo o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996”.

E prossegue, em seu art. 6º e parágrafo único:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Por seu turno, a Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, alterou o art. 11, § 3º da Lei nº 9.311/1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira- CPMF, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 11- (...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e alterações posteriores.(grifamos)

A matéria atinente à aplicação da lei no tempo pelo lançamento é regulada no art. 144 e parágrafos do CTN, na forma abaixo transcrita:

Art. 144.O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros(grifamos).

Consoante o ensinamento ministrado por ilustres tributaristas, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional “(Editora Forense), o *caput* do art. 144 põe regra de direito material, regula o ato administrativo do lançamento em seu conteúdo substancial, enquanto os seus parágrafos contêm uma solução aplicável ao procedimento, processo ou aspecto formal do lançamento.

Sobre a distinção de Direito Material e o Direito Formal são preciosas as lições de Hans Kelsen encontradas em sua obra Teoria Pura do Direito onde o mestre de Viena trata as normas gerais “que determinam o conteúdo dos atos judiciais e administrativos” como normas de Direito Material e “as normas gerais através das

quais são regulados a organização e o processo das autoridades judiciais e administrativas” como normas de Direito Formal.

O § 1º do art. 144, regulando matéria diferente de seu *caput*, consagra a regra da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento, quando tenha instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nesse diapasão, o consagrado tributarista José Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário” (2ª edição, Malheiros Editores Ltda.) ao tratar do direito intertemporal e lançamento, assim preleciona:

“Lançamento está, aí, no art. 144, **caput**, no sentido de ato do lançamento. O vocábulo é, no Código Tributário Nacional, plurissignificativo. Ora é referido ao ato, ora ao procedimento que o antecede. Diversamente, já no seu § 1º o art. 144 reporta-se ao procedimento administrativo de lançamento. A este se aplica, ao contrário, a legislação que posteriormente à data do fato jurídico tributário tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

O art. 144, § 1º, disciplina o procedimento administrativo do lançamento, em contraposição ao **caput** desse dispositivo, que se aplica ao ato de lançamento. Duas realidades normativas diversas e submetidas, por isso mesmo, a disciplina jurídica nitidamente diferenciada no Código Tributário Nacional. Ao ato de lançamento aplica-se, em qualquer hipótese, a legislação contemporânea do fato jurídico tributário.

Ao procedimento de lançamento, todavia, aplica-se legislação que, se confrontada temporalmente com o fato jurídico tributário, venha posteriormente e estabelecer as alterações estipuladas no § 1º do art. 144. Se não sobrevier ao fato jurídico –enquanto **in fieri** o procedimento de lançamento– legislação nova, aplicar-se-lhe-á também a legislação coetânea à data do fato jurídico tributário.”

Igualmente esclarecedores os ensinamentos do saudoso Mestre das Arcadas, Antonio Roberto Sampaio Dória, (*Da lei tributária no tempo. São Paulo:[s.e.], 1968, p. 320*):

“Novas obrigações de fazer, no intuito da fiscalização de tributos, com o séquito de eventuais despesas que suscitem, são fatores acidentais, não integrantes do patrimônio individual. Se o contribuinte alegar direito adquirido com base em lei formal incidindo no passado, ainda se há-de presumir que seu interesse em não realizar as prestações positivas é legítimo, resultando preponderantemente do desejo de não possibilitar fiscalização mais acurada de seus atos e negócios tributados. Em síntese, teria ele adquirido direito a não demonstrar cabalmente o cumprimento de suas obrigações fiscais. É claro que o direito não poderia condescender com tal pretensão que conduz, em última análise, à negação da observância compulsória de suas próprias normas”.

Vale ressaltar que também o Poder Judiciário vem se manifestando no mesmo sentido, conforme demonstra jurisprudência do STJ abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL .APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DACPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de

alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: *"Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."*

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza

procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.
(RESP 506.232 – PR – DJ 16/02/2004)

Ressaltamos que, na situação em tela, a fiscalização aplicou de imediato a faculdade prevista no art.11, § 3º, da Lei nº9.311/1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.174/2001, de utilizar as informações prestadas pelas instituições financeiras para a instauração do procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo ao imposto de renda e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário existente.

Dos lançamentos com base em movimentação financeira. Fatos geradores após 01/01/1997

A argumentação de que o auto de infração é nulo, porque a movimentação bancária não é fato gerador de imposto de renda, carece de sustentação, já que atinente a lançamento realizado sob a égide do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e MP nº 1.563-1/97, convalidada pela Lei nº 9.481, de 13/08/1997 e art. 849, § 2º, inciso II, do RIR/99.

Diz o referido texto legal, com alteração posterior introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997, que:

Lei nº 9.430/1996:

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).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Eis que o dispositivo legal acima estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. Portanto, não meros

indícios de omissão; razão por que não há que estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

Verifica-se do exame das peças constituintes dos autos que o interessado não logrou comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em suas contas bancárias.

Os argumentos aduzidos pelo interessado não têm o condão de alterar os fatos imputados como omissão de rendimentos, mormente porque, conforme anteriormente explanado, o ônus da comprovação da origem dos recursos depositados em conta corrente é de sua competência.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Destarte, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de autuar a omissão no valor dos depósitos bancários recebidos. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do novo diploma, como enfatizado no preâmbulo desse voto.

Por outro lado, é improfícua a jurisprudência administrativa e judicial trazida pelo impugnante, porque relativa a lançamentos respaldados em leis anteriores à edição da Lei nº 9.430/1996, que tornou lícita a utilização de depósitos bancários de origem não comprovada como meio de presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos.

Nesse sentido a jurisprudência administrativa abaixo:

“IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O lançamento de ofício por meio de arbitramento com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, somente pode ser realizado quanto aos fatos ocorridos após a edição da Lei 8.021/90 que autorizou tal modalidade, imprescindível que, a fiscalização compare-os com a renda presumida mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza e que aquela modalidade de arbitramento se mostre mais benéfica ao contribuinte (Lei 8.021/90 art. 6º § 6º). **O arbitramento com base em depósitos bancários não justificados pelo contribuinte, sem a comparação supra, somente foi autorizado a partir da edição da Lei n.º 9.430/96.**”(Ac. 102-42866, sessão de 14/04/98) (grifei).

Por fim, o Decreto 2.471/88, suscitado pela impugnante, referia-se a regime jurídico anterior modificado pela Lei 9.430/96 e não pode ser aplicado ao caso presente. Nesse sentido existem decisões do Conselho de Contribuintes :

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DECRETO-LEI NO 2.471, DE 1988.
INABILICABILIDADE DO Decreto-lei no 2.471, de 1988, não se aplica aos lançamentos

efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão 106-17056)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA 182 DO TFR E DECRETO-LEI Nº 2.471, DE 1988. INABILICABILIDADE. A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, bem como o Decreto-lei nº 2.471, de 1988, não se aplicam aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão 106-17069)

Sobre a alegação de que o lançamento com base em depósitos bancários não pode ser feito em período no qual o lançamento com base em acréscimo patrimonial a descoberto tenha sido lavrado, temos que observar que, nas planilhas de fls. 31/34, a fiscalização considerou como origens de recursos, no demonstrativo do fluxo financeiro mensal, os valores lançados como depósitos bancários de origem não comprovada, procedimento totalmente correto e adequado para o caso, conforme já decidiu o Conselho de Contribuintes:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Depósitos bancários de origem não comprovada, objeto do mesmo lançamento e nos mesmos períodos em que foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto, são disponibilidades que devem ser considerados como origem de recursos na apuração da variação patrimonial. (Acórdão 104-22117)

(final da transcrição do voto contido no acórdão nº 17-30.022)

CONCLUSÃO

7. Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles