



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15563.720053/2017-07
ACÓRDÃO	2301-011.534 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LILIAN CRISTINA MARTINS MAIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL. NUMERÁRIO DECLARADO EM ESPÉCIE. PROVA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Rodrigo Rigo Pinheiro – Relator

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos nestes autos, acolho o Relatório do Acórdão recorrido, a fim de compor este Voto, conforme transcrição abaixo:

“Relatório

Contra a contribuinte em epígrafe foi emitido o Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 1.294 a 1.306), referente aos exercícios 2013, 2014 e 2015 (anos-calendário 2012, 2013 e 2014), por Auditor-Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Nova Iguaçu. Conforme Demonstrativo do Crédito Tributário, o valor do crédito tributário apurado está assim constituído (em Reais):

Imposto (código 2904)	1.185.218,46
Juros de Mora (calculados até 03/2017)	328.511,03
Multa Proporcional (passível de redução)	888.913,82
Valor do Crédito Tributário Apurado	2.402.643,31

A presente ação fiscal foi levada a efeito com o objetivo de examinar o regular cumprimento das obrigações tributárias referentes aos anos-calendário acima mencionados.

Foi emitido Termo de Início de Fiscalização em 14/04/2016 (fls. 53 a 45) com ciência em 26/04/2016 (fl. 55), por meio do qual a contribuinte foi intimada a apresentar todos os documentos que deram respaldo às Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda (DAA) dos anos-calendário 2012, 2013 e 2014.

Em resposta, a interessada anexou os documentos de fls. 61 a 329.

Em 25/05/2016, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 1587-3/0054/2016 (fls. 330 a 336), com ciência em 06/06/2016 (fl. 338), por meio do qual a contribuinte foi intimada a apresentar diversos documentos relativos aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014.

A contribuinte foi reintimada a apresentar os documentos acima referidos em 30/06/2016, conforme Termo de Reintimação nº 1587-3/0078/2016 (fls. 339 a 345), com ciência em 07/07/2018 (fl. 347).

Em resposta ao referido termo, foram apresentados os documentos de fls. 348 a 1.109.

A interessada foi novamente intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1587-3/0117/2016, lavrado em 08/09/2016 (fls. 1.110/1.111), com ciência em

13/09/2016 (fl. 1.113), a prestar novos esclarecimentos, tendo apresentado, em resposta, os documentos de fls. 1.114 a 1.237.

Em 05/01/2017 a contribuinte tomou ciência (fl. 1.238) do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 1587-3/0165/2016, por meio do qual foi intimada a manifestar-se às constatações efetuadas pela Fiscalização.

O procurador da contribuinte solicitou novo prazo para resposta ao referido Termo (fl. 1.239), o qual lhe foi concedido, conforme fl. 1.240.

Em 07/03/2017, a contribuinte manifestou-se acerca das constatações consignadas no Termo de Intimação Fiscal nº 1587-3/0165/2016 (fl. 1.241).

Tendo em vista a manifestação e os documentos apresentados pela contribuinte, foram feitas, pela fiscalização, modificações na planilha de Origens/Recursos x Aplicações/Dispêndios relativa ao ano-calendário de 2014, de modo a considerar os esclarecimentos que foram devidamente comprovados pela interessada.

INFRAÇÕES APURADAS

Dessa forma, com base nas informações e alegações apresentadas pela impugnante e demais elementos constantes dos autos, a Autoridade Lançadora apurou as seguintes infrações:

001 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	103.823,21	75
31/01/2014	334.030,47	75
28/02/2014	64.798,87	75
31/03/2014	126.858,73	75
30/04/2014	103.515,19	75
31/08/2014	3.096.958,92	75

002 – OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS

Omissão na apuração de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, e consequente falta de recolhimento do imposto de renda sobre ganhos de capital, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
24/04/2012	418.346,79	75
20/12/2012	148.258,59	75
15/05/2013	145.691,09	75
11/07/2013	167.520,25	75

Ainda em relação às infrações apuradas, cumpre trazer à baila os seguintes esclarecimentos efetuados pela Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.243 a 1.274), parte integrante do Auto de Infração acima mencionado:

001 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Quanto ao “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”, a Fiscalização concluiu o seguinte:

- Após a análise de toda a documentação apresentada, verificou-se a existência de Variação Patrimonial a Descoberto, nos anos de 2013 e 2014, conforme planilhas Origens/Recursos x Aplicações/Dispêndios encaminhadas à contribuinte por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 1587-3/0165/2016, com ciência postal em 05/01/2017;
- Apesar de apresentar farta documentação e esclarecimentos, a interessada, durante todo o curso da ação fiscal, não se manifestou a respeito das “Disponibilidades Financeiras Diversas”;
- Não é crível que a contribuinte, apesar de possuir aplicações diversas em instituições financeiras, em 2012, 2013 e 2014, conforme declarado em suas respectivas DAA, mantenha, em especial, R\$420.000,00, imunes a quaisquer rendimentos oriundos de aplicação ou investimento;
- Por essa razão, não foram considerados os valores declarados a título de “Disponibilidades Financeiras Diversas” na construção das planilhas elaboradas para apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto;
- Por derivar de uma presunção legalmente estabelecida no §1º, art. 3º da Lei nº 7.713/1988, a tributação da variação patrimonial só pode ser elidida mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que não deixe margem a dúvida;
- O acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, cabendo à Fazenda Pública tornar evidente o fato constitutivo do seu direito e ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, justificar o acréscimo patrimonial apurado com rendimentos declarados/comprovados;
- Trata-se de uma presunção legal relativa que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade e que impõe ao contribuinte o ônus de ilidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos, ou seja, seu principal efeito é a inversão do ônus da prova;
- Ao Fisco compete demonstrar a ocorrência de acréscimos patrimoniais, que se presume em rendimentos omitidos;

- A análise da variação patrimonial tem sua apuração mensal, conforme Lei nº 7.713/1988, arts. 2º e 3º;
- A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está prevista nº inciso II, art. 43, da Lei nº 5.172/1966 e no art. 2º e §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, bem como no art. 55, XIII do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999);
- Da leitura dos dispositivos legais mencionados, depreende-se 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;
- Trata-se o acréscimo patrimonial a descoberto de presunção legal em que, a princípio, cabe à fiscalização unicamente provar os dispêndios e aplicações de recursos em determinado período de apuração, sendo exclusivo do contribuinte o ônus de provar a existência de origens decorrentes de rendimentos declarados, não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.;
- À vista dos dispositivos mencionados e dos arts. 806 e 807 do RIR/1999, bem como da maciça jurisprudência administrativa existente, cabe ao contribuinte, se pretende refutar a presunção de omissão de rendimentos contra ele estabelecida, provar por meio de documentação hábil e idônea que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte;
- Trata-se de uma presunção legal juris tantum, ou relativa, que admite prova em contrário, transferindo para o contribuinte o ônus de afastar a imputação, cabendo ao Fisco apenas evidenciar o descompasso existente entre os rendimentos declarados - tributáveis ou não - e o acréscimo patrimonial ocorrido no mesmo lapso de tempo;
- A legislação do imposto de renda adota o regime de caixa para a apuração do tributo devido, de maneira que se tem como devido o tributo exatamente nº momento do recebimento do rendimento;
- Tal regra foi imposta para garantir que da pessoa física não será cobrado imposto sem que esta tenha disponibilidade financeira para pagá-lo, sendo necessário que o contribuinte receba a renda ou provento para que estes sejam considerados fato gerador do tributo e que possa usar, gozar ou dispor dos mesmos, representando acréscimo ao seu patrimônio;
- Do confronto das Aplicações com as Origens, relacionadas e demonstradas nas planilhas elaboradas, anexadas ao Termo de Verificação Fiscal, constatou-se a existência de acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de dezembro de 2013(R\$ 103.823,21), janeiro (R\$334.030,47), fevereiro (R\$62.823,37), março (R\$124.883,23), abril (R\$101.539,69) e agosto (R\$3.082.005,12) de 2014;

- Em relação às planilhas elaboradas, a linha “Total - Origens/Recursos” informa o somatório de todos os valores de Origens obtidos pela contribuinte, a linha “Total Aplicações/Dispêndios” informa o somatório de todos os valores aplicados ou destinados pela contribuinte e a linha “Acréscimo Patrimonial a Descoberto” informa o saldo, cumulativo mês a mês, positivo ou negativo, no confronto “Total Origens/Recursos” e “Total Aplicações/Dispêndios”;

- Considerando que a contribuinte não era e não é casada, conforme informado por seu procurador, os valores apurados descritos acima serão considerados como omissão de rendimentos e serão objeto de lançamento de ofício de IRPF;

002 – FALTA DE APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL

No que se refere à “Falta de Apuração e Recolhimento do Imposto sobre Ganhos de Capital”, a Fiscalização concluiu que:

1) ANO-CALENDÁRIO 2012 1.1 – “Prédio nº 260 na Rua Bonsucesso”

- A contribuinte vendeu o imóvel comercial “Prédio nº 260 na Rua Bonsucesso”, adquirido em 31/01/2003 por R\$ 90.000,00, com benfeitorias no valor de R\$ 75.000,00, e vendido em 24/04/2012 por R\$ 840.000,00 à vista para Iza dos Anjos e Silva Gonçalves, CPF 018.577.597-70;

- Considerando que o imóvel acima é comercial, não há isenção de imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na respectiva venda. Desta forma, a contribuinte será penalizada pela omissão de apuração e falta de recolhimento do Imposto sobre Ganho de Capital, no valor de R\$ 62.752,01, conforme demonstrativo em anexo, na data de 31/05/2012;

1.2 – “Apt. nº 105 na Av. Nova York nº 248, Bonsucesso”

- A contribuinte vendeu o imóvel residencial “Apt. nº 105 na Av. Nova York nº 248, Bonsucesso”, adquirido em 27/02/2007 e vendido em 20/12/2012 para Robson de Oliveira da Silva, CPF 956.092.457-53, por R\$ 210.000,00 à vista;

- Apesar do imóvel acima ser do tipo residencial, a contribuinte não poderá se beneficiar da isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na respectiva venda, porque, beneficiou-se de isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na venda, em 2014, dos imóveis “Apto 505” e “Apto 508” localizados na Av. Lucio Costa, nº 4.000, Barra da Tijuca, em 28/05/2014, para aquisição do imóvel localizado na Rua Fala Amendoeira nº 55, Barra da Tijuca, RJ por R\$ 4.079.170,88 em 01/08/2014;

- Desta forma, a contribuinte será penalizada pela omissão de apuração e falta de recolhimento do Imposto sobre Ganho de Capital, no valor de R\$ 22.238,78, conforme demonstrativo em anexo, na data de 31/01/2013.

2) ANO-CALENDÁRIO 2013 2.1) Apt. Nº 101, na Av. Nova York nº 248

- A contribuinte vendeu o imóvel residencial “Apt. nº 101, na Av. Nova York nº 248, Bonsucesso, RJ”, adquirido em 27/02/2007 e, vendido em 15/05/2013 para Lais Barros Sampaio, CPF 610.043.757-00 por R\$ 210.000,00 à vista;

- Apesar do imóvel acima ser do tipo residencial, a contribuinte não poderá se beneficiar da isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na respectiva venda, porque, beneficiou-se de isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na venda em 2014, dos imóveis “Apto 505” e “Apto 508” localizados na Av. Lucio Costa, nº 4.000, Barra da Tijuca, em 28/05/2014, para aquisição do imóvel localizado na Rua Fala Amendoeira nº 55, Barra da Tijuca, RJ por R\$ 4.079.170,88 em 01/08/2014;

- Desta forma, a contribuinte será penalizada pela omissão de apuração e falta de recolhimento do Imposto sobre Ganho de Capital, no valor de R\$ 21.853,66, conforme demonstrativo em anexo, na data de 28/06/2013.

2.2) Apt. Nº 106, na Av. Nova York nº 248

- A contribuinte vendeu o imóvel residencial “Apt. Nº 106, na Av. Nova York nº 248, Bonsucesso, RJ”, adquirido em 27/02/2007, e vendido em 11/07/2013 para Alexander Souza da Silva, CPF 099.326.897-85 por R\$ 240.000,00 à vista;

- Apesar do imóvel acima ser do tipo residencial, a contribuinte não poderá se beneficiar da isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na respectiva venda, porque, beneficiou-se de isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na venda, em 2014, dos imóveis “Apto 505” e “Apto 508” localizados na Av. Lucio Costa, nº 4.000, Barra da Tijuca, em 28/05/2014, para aquisição do imóvel localizado na Rua Fala Amendoeira nº 55, Barra da Tijuca, RJ por R\$ 4.079.170,88 em 01/08/2014 - Desta forma a contribuinte será penalizada pela omissão de apuração e falta de recolhimento do Imposto sobre Ganho de Capital, no valor de R\$ 25.128,03, conforme demonstrativo em anexo, na data de 30/08/2013;

A contribuinte foi cientificada do Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal acima mencionados em 28/03/2017, conforme extrato de fl. 1.314.

IMPUGNAÇÃO

Em 27/04/2017, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.315 a 1.321) na qual alega, em síntese, que:

Preliminarmente

- A impugnação é tempestiva, uma vez que a contribuinte foi cientificada em 28/03/2017 e postou a impugnação em 27/04/2017;

- Desde o início do procedimento fiscal, em 26/04/2016, em tudo colaborou com a autoridade fiscal;

- Atendeu todas as intimações e requerimentos da Autoridade Lançadora, colaborando para a apuração da verdade material da ocorrência de eventual fato gerador de IRPF que não houvesse sido antes informado;
- Em janeiro de 2017 foi intimada a manifestar-se quanto às considerações efetuadas pela fiscalização;
- A referida intimação tratava de simplesmente comentar sobre uma planilha de “origens/recursos x aplicações/dispêndios” que não fazia sentido algum, pois ignorou informações consignadas em suas DIRPF, as quais nunca foram contestadas;
- O presente auto de infração é nulo de pleno direito em sua integralidade, em razão de grave cerceamento de defesa, na medida em que em nenhum momento a Autoridade Fiscal cumpriu seu dever de provar a ocorrência do fato gerador de IRPF, já que ignorou fatos consignados por ela em suas declarações de IRPF sem nenhuma justificativa;
- Não se pode admitir uma planilha que confronta recursos e dispêndios e desconsidera informações lançadas pela impugnante sem nenhuma contestação;
- A Autoridade Lançadora reuniu as informações prestadas pela impugnante durante o procedimento fiscalizatório, sem desconsiderar ou contestar nenhuma das informações lançadas na DIRPF, para imputar uma série de infrações que não fazem sentido, pois impedem que a impugnante possa de forma específica impugnar as infrações imputadas;
- A autoridade fiscal em nenhum momento questionou a contribuinte acerca das disponibilidades financeiras diversas da forma específica com que questionou várias das informações prestadas pela Impugnante, fato que contamina de morte o lançamento em sua integralidade, pelo vício material de nulidade causado por evidente cerceamento do direito de defesa;
- O art. 142 do CTN é claro ao estabelecer que deve a autoridade tributária provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;
- Em nenhum momento o auto de infração atribui à Impugnante qualquer conduta desidiosa para com a fiscalização;

Requer seja declarada a nulidade do auto de infração por preterição do direito de defesa;

No mérito:

- O lançamento de ofício não poderia nunca deixar de considerar como origens as Disponibilidades Financeiras Diversas declaradas pela Impugnante sem nem ao menos ter apontado qualquer elemento que poderia levar à sua desconsideração como origem válida de recursos;

- Em nenhum momento foi instada a esclarecer este item especificamente, a despeito das mais de centena de apontamentos constantes do "termo de constatação";
- Ainda que não se entenda pela nulidade do auto de infração, há que se determinar o refazimento da planilha em que se apura o suposto APD considerando as Disponibilidades Financeiras Diversas como fonte válida e legítima de origens ou recursos;
- Quanto ao lançamento relativo ao ganho de capital, existindo ganho de capital declarado pela impugnante em sua DIRPF sem o correspondente pagamento do imposto, o caso não é de lançamento de ofício, mas sim de cobrança amigável e posteriormente, se for o caso, inscrição em Dívida Ativa;
- Na hipótese de se admitir o caso de lançamento de ofício, aduz que as regras de aplicação da isenção a que alude a Lei 11.196/05 foram desrespeitadas, porque a Fiscalização deixou de aplicar a isenção por conta de operações supostamente ocorridas em anos-calendário posteriores, de modo que deve ser cancelado o lançamento de ofício também neste particular;
- Solicita o cancelamento total do lançamento de ofício (crédito e multas aplicadas).

Em 09 de fevereiro de 2018, a 6ª Turma da DRJ/BSB, por intermédio do Acórdão nº 03-78.758, e por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e julgou a Impugnação IMPROCEDENTE. É o que se depreende da Ementa abaixo transcrita:

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

Exercício: 2013, 2014, 2015 ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL. NUMERÁRIO DECLARADO EM ESPÉCIE. PROVA.

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

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES SEM PROVA.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. Meras alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem não podem ser consideradas.

GANHO DE CAPITAL. AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS. ISENÇÃO. LEI Nº 11.196/2005.

Somente é isento do IRPF o ganho de capital, apurado por pessoa física residente no Brasil, na venda de imóveis residenciais, quando o alienante, no prazo de 180 dias contado da celebração do contrato, aplicar o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no Brasil, observadas as condições exigidas pela legislação de regência e desde que as operações possuam respaldo em documentação hábil.

GANHO DE CAPITAL. AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

A isenção decorrente da aplicação de recursos em imóvel residencial somente poderá ser usufruída uma vez a cada cinco anos, contados a partir da data da celebração do contrato relativo à operação de venda com o referido benefício ou, no caso de venda de mais de um imóvel residencial, à primeira operação de venda com o referido benefício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A contribuinte interpôs seu Recurso Voluntário, com manutenção argumentativa idêntica àquelas já expostas em seu instrumento impugnatório (e aqui já transcritas), sem recorrer, contudo, sobre as acusações relativas ao ganho de capital.

Não houve apresentação de contrarrazões pela Fazenda Nacional.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade. Bem por isso, conheço-o para fins de deslinde do presente julgamento.

Considerando que não houve inovação recursal pela contribuinte em seu arrazoadado recursal, acolho as razões de julgar do Acórdão recorrido, nos termos do inciso I, §2º, do artigo 114 do novel RICARF, as quais abaixo transcrevo:

“Voto

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 7.574, de 2011, sendo tempestiva, e dela se toma conhecimento, para examinar as razões trazidas pelo sujeito passivo.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Em relação à alegação da contribuinte, no sentido de que o lançamento seria nulo, impende trazer à baila algumas considerações.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, específicos em relação à matéria tributária, estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

(...)

Ademais, os casos que acarretam a nulidade do lançamento estão previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, nos seguintes termos:

(...)

Verifica-se que o lançamento impugnado contém todos os requisitos estabelecidos nos dispositivos legais acima transcritos e encontra-se devidamente motivado com a descrição do fato gerador e o respectivo enquadramento legal, de forma clara e precisa, permitindo à impugnante verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente. Além disso, não foram constatadas, nos autos, as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Destaca-se que a contribuinte teve a oportunidade de se manifestar e apresentar documentos não apenas em sua impugnação, mas também por diversas vezes durante o procedimento fiscal, conforme demonstram as Intimações de fls. 53 a 55, 330 a 339, 340 a 347 e 1110 a 111.

A interessada foi, ainda, intimada a se manifestar sobre as constatações efetuadas pela Fiscalização antes da lavratura do Auto de Infração, ocasião em que a Autoridade Lançadora inclusive acatou parte de suas alegações.

Por fim, a contribuinte teve a oportunidade de se manifestar acerca das infrações apuradas, por meio da impugnação apresentada. Dessa forma, não há que se falar em cerceamento de defesa no caso em análise.

Em razão do exposto, não pode ser acolhida a alegação de nulidade suscitadas na impugnação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

No que diz respeito à tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, cumpre inicialmente trazer à baila o disposto no inciso II, do art. 43, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

(...)

O acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, deslocando o ônus das provas para o contribuinte, quando verificado descompasso patrimonial.

Tal forma de tributação está prevista na Lei 7.713/88, no artigo 3º, § 1º, que preceituou que constituem rendimento bruto os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados:

(...)

Para melhor entendimento a respeito da tributação da matéria em apreço, é importante trazer à colação os termos específicos dispostos pelo Decreto nº 3000/1999:

(...)

Da leitura da legislação acima, verifica-se que a Autoridade Fiscal pode exigir do contribuinte esclarecimentos acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, cabendo a este o ônus de provar que o acréscimo patrimonial teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Assim, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de fluxos de caixa com o 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, aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado 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. A referida presunção, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gastos desprovido de disponibilidade financeira.

Ou seja: comprovada pelo Fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados. Isto é, a prova anterior, de iniciativa do Fisco, redundará no ônus da contraprova pelo contribuinte.

Trata-se, assim, de uma presunção legal juris tantum, ou relativa, que provoca a chamada “inversão do ônus da prova”, tocando à interessada, no caso, apresentar provas capazes de ilidir os valores apurados pela fiscalização nos fluxos financeiros, afastando assim a presunção legal.

Dessa forma, caberia à contribuinte comprovar, mediante documentos e esclarecimentos, as origens de recursos declarados e as alterações ocorridas em seu patrimônio, conforme devidamente intimada a fazê-lo, nos termos do art. 806 do RIR/99.

No caso em tela, foi apurado pela Autoridade Fiscal, a partir das informações prestadas pela contribuinte em suas Declarações de Ajuste Anuais que foram devidamente comprovadas, Acréscimo Patrimonial a Descoberto nos meses de

dezembro de 2013 (R\$ 103.823,21), janeiro (R\$ 334.030,47), fevereiro (R\$ 64.798,87), março(R\$_126.858,73), abril (R\$ 103.515,19) e agosto (R\$ 3.096.958,92) de 2014.

Por meio da peça contestatória (fls. 1.315 a 1.321), a contribuinte alega que foram ignorados sem nenhuma justificativa fatos consignados por ela em suas declarações de ajuste. Ao especificar quais itens teriam sido desconsiderados, contudo, menciona apenas o valor declarado como “disponibilidades diversas”, desconsiderado pela fiscalização na apuração da infração.

Antes de mais nada, impende esclarecer que a declaração de ajuste não comprova, por si só, as informações nela contidas. Assim, compete ao contribuinte declarante o ônus de provar os fatos declarados, quando intimado a fazê-lo pelo Fisco, o qual tem atribuição legal para verificar a autenticidade das informações prestadas na declaração de ajuste anual do IR (art. 797 do RIR/99).

Em relação aos valores declarados a título de disponibilidades financeiras diversas, e analisando-se as declarações de ajuste apresentadas pela contribuinte nos anos calendário de 2012, 2013 e 2014, verifica-se que foi informado um significativo valor “em espécie”, em 31/12/2012 (R\$ 420.000,00), o qual foi repetido em 31/12/2013 e zerado apenas em 31/12/2014.

Tal montante, contudo, não foi utilizado como origem pela fiscalização na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, pois, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal que integra o Auto de Infração (fls. 1.266 a 1.274), embora intimada a se apresentar todos os documentos que deram respaldo às declarações de ajuste acima mencionadas, a impugnante não apresentou esclarecimentos ou documentação comprobatória que justificasse as “disponibilidades financeiras diversas” declaradas.

De fato, assiste razão à Autoridade Lançadora. Se a contribuinte pretendia que o valor em espécie declarado fosse utilizado como origem no ano-calendário de 2014, deveria ter apresentado documentos que respaldassem a posse deste montante em 31/12/2013.

Nesse ponto, cumpre destacar que a Autoridade Lançadora apurou o acréscimo patrimonial objeto do Auto de Infração com base nas informações declaradas pela contribuinte que foram devidamente comprovadas durante o procedimento de ofício.

De fato, o acréscimo patrimonial a descoberto apurado na autuação foi evidenciado pelo demonstrativo da evolução patrimonial dos anos-calendário de 2013 e 2014, tendo sido consideradas as informações e esclarecimentos prestados pela contribuinte em atendimento às intimações, levando-se em conta todos os recursos conhecidos e comprovados.

Impende ressaltar, ainda, que a contribuinte foi intimada a apresentar todos os documentos que deram respaldo às Declarações de Ajuste Anual do IRPF dos anoscalendário 2012, 2013 e 2014.

Além disso, antes da lavratura do Auto de Infração, a Autoridade Lançadora cientificou a contribuinte da planilha utilizada para apuração do acréscimo patrimonial a descoberto encontrado, especificando todos os itens que foram considerados na apuração, e oferecendo nova oportunidade à interessada de apresentar documentos ou esclarecimentos a eles relacionados.

Nesse ponto, cumpre salientar que não basta a declaração da contribuinte para comprovar a existência de dinheiro em espécie, numerários em caixa, etc, ao final do ano calendário. Para que seja acatado, para fins de recurso em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto é necessário que se faça a prova cabal de que de fato a interessada estava de posse da disponibilidade e que se demonstre documentalmente de onde provieram os recursos.

Repise-se que, nos termos do art. 797 do RIR/1999, devem os contribuintes manter em boa guarda e ordem todos os documentos que se refiram aos rendimentos e deduções declarados, aos atos e às operações que contribuíram para modificar sua situação patrimonial no ano-calendário.

Da análise dos autos, constata-se que a impugnante não apresentou qualquer documento comprovando a existência do valor a título de disponibilidades financeiras diversas ("dinheiro em espécie - moeda nacional") informado nas datas de 31/12/2013 e 31/12/2014, que representariam um suposto recurso no início dos anos-calendário seguintes.

Ressalte-se que, conforme mencionado pela Autoridade Lançadora, de fato não é comum que alguém mantenha em seu poder, em espécie, tamanha quantia de recursos, com todos os riscos inerentes, deixando de aplicá-los às taxas de juros que o mercado paga.

É verdade que a posse de dinheiro em espécie é uma faculdade da contribuinte. Contudo, é preciso também observar que tal opção envolve difícil comprovação, principalmente perante o Fisco, exceto quando resta demonstrado ter sido efetuado, ao final do ano-calendário uma operação imobiliária, uma alienação de um bem de grande valor, ou outras situações que justifiquem a referida posse (um saldo bancário de conta corrente ou de aplicação financeira resgatado a final do ano, por exemplo).

Assim, não pode a contribuinte pretender que tais valores sejam utilizados como origem a justificar os acréscimos patrimoniais apurados, valendo-se apenas das informações declaradas. Para que tais valores sejam considerados como origem na apuração de eventual acréscimo patrimonial, deve ser demonstrada de forma inequívoca a prova de sua efetiva existência. Destaca-se que o ônus da prova é de quem assim o declarou, independentemente da dificuldade que acarretaria.

Como já se viu, a declaração de ajuste anual, ainda que entregue tempestivamente, por si só, não faz prova da existência dos fatos nela declarados. De fato, todos os dados informados na DIRPF sucumbem se não haver prova de sua efetividade.

Cumprir observar ainda que não cabe à Fiscalização demonstrar a não existência/posse da contribuinte de tal disponibilidade em moeda. A obrigação da Fiscalização é exigir a prova da informação prestada na declaração de ajuste anual, e o ônus dessa prova é de quem prestou a informação, ou seja, da declarante.

Ressalte-se ainda que os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72 estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

A interessada teve oportunidade, à luz do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, de contestar os dados apurados pela Fiscalização, fundamentando sua defesa com os elementos de prova suficientes e necessários a infirmar os dados utilizados na efetivação do lançamento;

no entanto, não o fez. As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não são eficazes.

Destarte, pela falta de comprovação com documentação hábil e idônea da efetiva posse dos valores informados pelo contribuinte a título de "dinheiro em espécie - moeda nacional" em sua Declaração de Bens - DAA/2011, mantém-se o entendimento da Autoridade Lançadora, no sentido de não considerá-lo como recurso para fins de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto da autuada referente ao ano calendário de 2014.

Ainda sobre a matéria, cabe citar, exemplificativamente, os seguintes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...)

Por fim, em relação aos demais itens (origens e aplicações/dispêndios) utilizados na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, cumpre destacar que, não obstante estes tenham sido indicados especificamente pela Autoridade Lançadora, foram contestados apenas de forma genérica pela contribuinte.

De fato, em sua impugnação, a interessada apenas contesta genericamente a infração e a planilha elaborada, alegando apenas que a referida planilha não faria sentido por ter ignorado as informações por ela consignadas em DIRPF. Contudo, não indica quais informações entende que deveriam ter sido consideradas pela fiscalização.

Ressalte-se, mais uma vez, que a fiscalização detalhou todos os itens utilizados em sua apuração, tendo especificado, ainda, as razões pelas quais alguns itens não foram considerados, como se pode observar no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.243 a 1.274).

Dessa forma, tendo em vista que não restou claro qual seria exatamente a discordância da contribuinte em relação aos demais dados da apuração efetuada, esta não será objeto de análise na presente decisão.

Dessa forma, resta mantida integralmente a infração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto apurada.

(...)

MULTA DE OFÍCIO

No que diz respeito à multa, vale citar o que dispõe o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, sobre multas aplicáveis aos lançamentos de ofício, in verbis:

(...)

Da exegese do dispositivo acima, podemos constatar que a multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, é devida também nos casos de declaração inexata, ou seja, de equívoco do contribuinte, independentemente da intenção do agente de fraudar o Fisco. Se presente na ação a intenção dolosa do contribuinte de fraude, aplicável será a multa qualificada de 150% estabelecida no §1º.

No caso em tela, portanto, verifica-se que as multas aplicadas estão em perfeita consonância com os dispositivos acima transcritos”.

Conclusão

Ante o exposto neste Voto, conheço do Recurso Voluntário, a fim de afastar as preliminares exaradas e, ao cabo, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Rigo Pinheiro