



Processo nº 15586.000109/2007-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-009.051 – 2^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 13 de janeiro de 2021
Recorrente EDISON JUSTINIANO MIRANDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004

REAQUISIÇÃO DA ESPONTANEIDADE. EFEITOS SOBRE OS ATOS PRATICADOS. SÚMULA CARF Nº 75.

Uma vez decorrido o prazo de sessenta dias sem nenhum ato de ofício que indique o prosseguimento dos trabalhos de fiscalização, com ciência do sujeito passivo, configura-se a reaquisição da espontaneidade, que se aplica retroativamente, alcançando os atos praticados no período em que estava com sua espontaneidade excluída.

(Súmula CARF nº 75)

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO DE OFICIO. DISPENSA.

A declaração de ajuste anual da pessoa física constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. Improcedente, nessa hipótese, a constituição do crédito tributário pelo lançamento, com imposição de multa de ofício.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE. ENTREGA DA DECLARAÇÃO INTEMPESTIVA. INEFICÁCIA PROBATÓRIA.

Para fins de justificar acréscimo patrimonial a descoberto, com base em recursos existentes no início do ano-calendário de apuração, é desprovida de eficácia probatória a informação de dinheiro em espécie consignada na declaração de ajuste anual da pessoa física entregue a destempo, após o início do procedimento fiscal, ainda que recuperada a espontaneidade do sujeito passivo, salvo prova incontestável da disponibilidade financeira, produzida pelo interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento fiscal as seguintes infrações: (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas; (ii) omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoas físicas; e (iii) omissão de rendimentos de aluguéis.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), por meio do Acórdão nº 03-39.440, de 29/09/2010, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário (fls. 324/333):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA E DE PESSOA FÍSICA.

Verificado que os rendimentos tributáveis auferidos pelo contribuinte não foram integralmente oferecidos à tributação na Declaração de Imposto de Renda, mantém-se o lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Tributam-se, como rendimentos omitidos, os acréscimos patrimoniais a descoberto, quando verificado o excesso de aplicações de recursos sobre origens de recursos, que evidenciam a renda auferida e não declarada, não justificados pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributados exclusivamente na fonte.

MULTA ISOLADA (CARNÊ-LEÃO). CABIMENTO.

A multa de lançamento de ofício é exigida isoladamente no caso de pessoa física sujeita ao recolhimento mensal obrigatório do Imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. RECURSOS EM DINHEIRO.

Valores informados como dinheiro em espécie no final de um ano-calendário só servem para acobertar acréscimos patrimoniais no ano-calendário seguinte mediante prova incontestável de sua existência.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do processo administrativo que foi lavrado **Auto de Infração** referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescido de juros e multa de ofício, relativamente aos anos-calendário de 2003 e 2004, em que a fiscalização apurou as seguintes infrações (fls. 226/241 e 242/256):

- (i) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica (**infração 001**);
- (ii) omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física (**infração 002**);
- (iii) omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas (**infração 003**);
- (iv) acréscimo patrimonial a descoberto, evidenciado pelo excesso de aplicações em relação às receitas apuradas no mês de dezembro/2003, na forma do demonstrativo mensal de evolução patrimonial (**infração 004**); e
- (v) multa isolada pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão (**infração 005**).

O contribuinte tomou ciência da autuação em 20/04/2007 e impugnou a exigência fiscal (fls. 257/258 e 260/269).

Intimado em 11/01/2011 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 09/02/2011, no qual repisa os argumentos de fato e de direito da sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 334/335 e 338/358):

- (i) o autuado recuperou a espontaneidade pelo transcurso regimental de 60 (sessenta) dias, após o recebimento do Termo de Início de Ação Fiscal;
- (ii) recuperada a espontaneidade, apresentou as declarações dos exercícios de 2003 a 2005, no dia 11/07/2006, oferecendo, integralmente, os valores anteriormente mantidos à margem da tributação;
- (iii) o Termo de Continuidade da Fiscalização foi recebido via correios somente em 26/07/2006;
- (iv) o contribuinte parcelou o saldo do imposto de renda devido nos exercícios de 2004 e 2005;
- (v) a multa isolada do carnê-leão cobrada no auto de infração foi paga à vista;

(vi) as omissões de rendimentos lançadas pela fiscalização foram incluídas nas declarações espontâneas, entregues em 11/07/2006;

(vii) a reaquisição da espontaneidade afasta a aplicação da multa de ofício; e

(viii) improcedente a variação patrimonial a descoberto no mês de dezembro/2003, tendo em vista os recursos de dinheiro em mãos em 31/12/2002, no valor de R\$ 49.964,12, devidamente declarados pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

(i) Reaquisição da Espontaneidade

A ciência do início do procedimento fiscal se deu no dia 08/05/2006, quando foi recepcionado o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 22/24).

Na sequência do feito, o primeiro ato escrito da autoridade fiscal se refere ao Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal nº 140, de 07/07/2006, enviado via postal, com recebimento pelo contribuinte no dia 25/07/2006 (fls. 190/191).

No dia 11/07/2006, o contribuinte transmitiu via Internet as suas declarações de ajuste anual referentes aos exercícios de 2003 a 2005, anos-calendário de 2002 a 2004 (fls. 16/21 e 277/294).

Pois bem. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação às matérias mencionadas no ato administrativo que lhe dá ciência da atividade fiscal. Porém, o sujeito passivo pode readquirir a espontaneidade, na hipótese de inoperância da autoridade responsável pela fiscalização, quando deixa de comunicar, por escrito, o prosseguimento dos trabalhos ao sujeito passivo.

Confira-se o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF), veiculado pelo Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, que retira seu fundamento do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 33. O procedimento fiscal tem início com (Decreto n.º 70.235, art. 7º):

I - o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.

§ 3º Para os efeitos do disposto nos §§ 1º e 2º, os atos referidos nos incisos I, II e III do caput valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período contado a partir do término, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, desde que lavrado e cientificado ao sujeito passivo dentro do prazo anterior.

(...)

No intervalo entre a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, em 08/05/2006, e do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, no dia 25/07/2006, o lapso de tempo ultrapassou o prazo máximo de 60 dias, sem qualquer outro ato escrito da autoridade fiscal, recuperando a espontaneidade o contribuinte.

A respeito da reaquisição da espontaneidade, assim se posicionou o acórdão de primeira instância (fls. 328/331):

(...)

No caso concreto, o contribuinte teve ciência do início do procedimento fiscal em 08/05/2006. Assim, contados 60 dias do início da ação fiscal, teria a Receita Federal do Brasil até o dia 07/07/2006 para informá-lo da continuidade do procedimento fiscal.

Fato esse que não aconteceu, pois somente em 25/07/2006 foi cientificado o autuado do Termo de Continuidade de Ação Fiscal (fls. 15/17 e 183/184).

Com o decurso do prazo acima, constatado pelo contribuinte, este afirma ter apresentado Declarações de Ajuste Anual Simplificadas relativas aos exercícios 2004 e 2005, em 11/07/2006 (fls. 09/14), efetuando o parcelamento do imposto de renda devido em cada um desses exercícios em 26/07/2006.

Como já se prelecionou acima, somente está abrigado pelo manto da espontaneidade aquele que não somente denuncia a infração, entregando, por exemplo, Declarações de Ajuste Anual, mas também, concomitantemente, quem efetua o pagamento integral do tributo.

(...)

Ora, se apesar do envio das Declarações Simplificadas, atendendo o mandamento de espontaneamente denunciar a infração, não houve a efetivação do pagamento integral do tributo, mas tão-somente o parcelamento, então não há que se falar em espontaneidade, vez que ambas são condições necessárias para a materialização da denúncia espontânea.

Além disso, acerca desse mesmo parcelamento, ainda que a legislação não houvesse estipulado o pagamento integral como requisito essencial, o contribuinte não mais estava espontâneo, quando ingressou com a solicitação perante a Receita Federal do Brasil, no dia 26/07/2006. Isso porque já havia recebido o Termo de Ciência e Continuidade de Ação Fiscal nº 140 em 25/07/2006.

Tal fato está devidamente comprovado nos autos, contrariando peremptoriamente a afirmativa do contribuinte de que recebera o Termo de Continuidade supracitado em 26/07/2010 (fls. 184).

Assim, não se considera readquirida a espontaneidade e, por conseguinte, cabível a multa de ofício aplicada, não se admitindo as Declarações de Ajuste Anual, exercícios 2004 e 2005, encaminhadas com o objetivo pretendido pelo contribuinte.

(...)

Confunde-se a decisão recorrida ao propor a vinculação entre reaquisição da espontaneidade e denúncia espontânea, visto que são institutos jurídicos distintos.

De fato, a recuperação da espontaneidade implica que o contribuinte poderá regularizar sua situação fiscal sem imposição de multa de ofício, isto é, não significa que poderá realizar o pagamento do tributo livre de qualquer penalidade pecuniária (art. 7º, §§, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Em contrapartida, a denúncia espontânea exclui a multa, desde que denunciada a infração e, concomitantemente, efetivado o pagamento do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo (art. 138, do Código Tributário Nacional – CTN).

Aliás, entre outras consequências, a reaquisição da espontaneidade opera efeitos retroativos, alcançando, inclusive, os atos praticados no período em que o contribuinte estava com a espontaneidade excluída.

Eis a redação do verbete sumulado nº 75 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 75: A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

A declaração de ajuste anual da pessoa física constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. Nessa hipótese, fruto de apuração pelo próprio sujeito passivo, é descabida a constituição do crédito tributário pelo lançamento, com imposição de multa de ofício (art. 5º, §§, do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, antes do início do procedimento de fiscalização, o contribuinte apresentou declarações de isento referentes aos exercícios de 2004 e 2005, omitindo das autoridades tributárias todos os rendimentos recebidos nos dois anos-calendário (fls. 06/07).

No dia 11/07/2006, quando havia readquirido a espontaneidade, o sujeito passivo entregou as declarações originais de rendimentos dos exercícios de 2004 e 2005, anos-calendário de 2003 e 2004, onde constam exatamente as bases de cálculo apuradas pela fiscalização e lançadas no auto de infração, exceto o acréscimo patrimonial a descoberto e, por óbvio, a multa do carnê-leão.

Senão vejamos o quadro abaixo:

Ano-calendário	2003		2004	
	Declarado (R\$)	Auto de Infração (R\$)	Declarado (R\$)	Auto de Infração (R\$)
Rendimentos Tributáveis recebidos de Pessoa Jurídica (*)	4.806,23	4.806,23	5.353,03	5.353,02
Rendimentos Tributáveis recebidos de Pessoa Física (**)	143.800,00	143.800,00	197.975,00	197.975,00
Total	148.606,23	148.606,23	203.328,02	203.328,02

(*) Infração 001 (***) Infração 002 e 003

Os efeitos da recuperação da espontaneidade não estão subordinados ao modo de extinção do crédito tributário declarado pelo contribuinte, tampouco se houve pagamento ou parcelamento até a data da perda da espontaneidade pela ciência do ato de continuidade dos trabalhos fiscais, no dia 25/07/2006.

De qualquer modo, consta o parcelamento dos débitos declarados, por meio do Processo nº 11962.000259/2006-01.

Logo, é dever excluir do lançamento fiscal as seguintes infrações: (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (infração 001); (ii) omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoas físicas (infração 002); e (iii) omissão de rendimentos de aluguéis (infração 003).

(ii) Acréscimo Patrimonial a Descoberto

O recorrente sustenta que o acréscimo patrimonial a descoberto no mês de dezembro/2003, no valor de R\$ 11.732,97, é improcedente. Caso a fiscalização tivesse levado em consideração os valores informados espontaneamente no dia 11/07/2006, não haveria a variação a descoberto, já que o contribuinte dispunha de dinheiro em mãos, no total de R\$ 49.964,12, em 31/12/2002, aproveitáveis para todo o ano de 2003 (fls. 277/284).

Pois bem. A controvérsia cinge-se à possibilidade de se admitir, para efeito de acobertar acréscimo patrimonial, montante declarado pelo contribuinte como disponibilidade em espécie na sua declaração de ajuste anual do ano-calendário anterior, independentemente da prova da efetividade desses recursos financeiros.

Como se trata de produção probatória da existência de dinheiro em espécie, em determinada data, o que demanda, a princípio, a apresentação do próprio numerário, tem-se entendido pela transferência do ônus probatório ao Fisco, ou seja, que caberia à administração tributária demonstrar a falta de lastro financeiro do declarante para desfrutar do dinheiro em mãos ao final do ano-base.

Para melhor avaliação, transcrevo abaixo a jurisprudência da 2^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

Devem ser aceitos como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais os valores informados a título de dinheiro em espécie, em declarações de ajuste anual entregues tempestivamente, salvo prova incontestável em contrário, produzida pela autoridade lançadora.

(2^a Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-007.224, de 26/09/2018, relator conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa).

Entretanto, no presente caso, os fatos provados revelam particularidades que não podem ser desprezadas pelo julgador administrativo.

O contribuinte recebeu rendimentos tributáveis de valores expressivos nos anos-calendário de 2002 a 2004, porém prestou declarações como isento, mantendo-se à margem da tributação do imposto de renda, até que foi alcançado pelo procedimento de fiscalização.

Aproveitando-se de descuido da autoridade fiscal, que não expediu o termo escrito de continuidade dos trabalhos a tempo de evitar a recuperação da espontaneidade, o contribuinte entregou as declarações de rendimentos, informando no quadro de bens e direitos a disponibilidade de dinheiro em moeda corrente.

As declarações não foram entregues tempestivamente, mas sim depois de alguns anos do prazo da lei, após a ciência do início do procedimento fiscal. Por isso, não se mostra relevante que a regularização da situação fiscal ocorreu no período em que havia readquirido a espontaneidade, haja vista a reduzida força axiológica como prova, alicerçada que está apenas na declaração unilateral da parte interessada, sabendo da apuração de omissão de rendimentos pela fiscalização.

Para possibilitar a eficácia probatória, imprescindível o interessado demonstrar cabalmente a existência de lastro financeiro suficiente para a posse de moeda nacional no dia 31/12/2002, com base nos rendimentos declarados, o que não foi feito. Em outras palavras, considerando as circunstâncias do caso concreto, entendo inaplicável a inversão do ônus probatório.

Por essas razões, mantida a infração de acréscimo patrimonial a descoberto, no mês de dezembro/2003.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento fiscal as seguintes infrações: (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (infração 001); (ii) omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoas físicas (infração 002); e (iii) omissão de rendimentos de aluguéis (infração 003).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess