



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

Processo n° 17883.000306/2005-93
Recurso n° 508.695 Voluntário
Acórdão n° 2202-01.487 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria Depósitos Bancários
Recorrente AMBRÓSIO FRANSCISCO VIGANO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

MANDADO PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO AUTOMÁTICA. CIÊNCIA DESNECESSÁRIA.

Com a edição da Portaria SRF nº 3007, de 2001, os prazos para execução do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF passaram a ser prorrogados automaticamente e registradas no Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, cuja informação fica disponível na Internet, não sendo mais necessária a ciência do contribuinte após cada prorrogação.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabida a arguição de cerceamento do direito de defesa, quando se constata que os fatos geradores que ensejaram o lançamento encontram-se perfeitamente descritos, assim como os dispositivos legais infringidos estão indicados no Auto de Infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto deve ser, necessariamente, apurada pelo confronto mensal das mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos, cabendo à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios que irão compor o demonstrativo da evolução e, ao contribuinte demonstrar que possui recursos com origem em rendimentos tributáveis, isentos, ou de tributação exclusiva na fonte ou definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS RENDIMENTOS ISENTOS DECLARADOS. CRITÉRIO JURÍDICO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.

A falta de comprovação do efetivo recebimento do rendimentos isentos declarados, por si só, não caracteriza acréscimo patrimonial a descoberto, por estar em desacordo com a legislação que rege a matéria que determina que a omissão de rendimentos seja apurada pelo confronto entre os recursos e as aplicações em cada mês do ano-calendário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISITOS NECESSÁRIOS A CONFORMAÇÃO DA PRESUNÇÃO.

Para que a presunção de omissão de rendimentos se aperfeiçoe é necessário que a fiscalização identifique, de forma individualizada, os depósitos bancários de origem não comprovada e intime o contribuinte a sobre eles se manifestar. Trata-se de requisito essencial, sem o qual a presunção não se conforma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Odmir Fernandes, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Rafael Pandolfo.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 206 a 209, integrado pelos demonstrativos de fls. 202 a 205, pelo qual se exige a importância de R\$454.291,72, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, referente ao ano-calendário 2000 a 2002, no qual foram apuradas as seguintes infrações:

1. Acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002;
2. Depósitos bancários de origem não comprovada, no ano-calendário 2000.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Constatação Fiscal de fls. 220 a 223, no qual o autuante esclarece que:

- em 27/12/2004, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que comprovassem a origem dos recursos creditados nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, nas contas mantidas no Banco Cidade, no Banco do Brasil, na Caixa Econômica Federal, no Banco Rural, no Bankboston, no Sudameris e na Cooperativa de Crédito Esmeralda, bem como os extratos relativos a essas contas. Em 01/06/2005, foi lavrada re-intimação;
- em 24/06/2005, o fiscalizado apresentou documentação com a finalidade de comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, declarando que sua movimentação financeira era suportada pelos rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis e de tributação exclusiva por ele declarados;
- em 29/08/2005, o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários referentes às aplicações financeiras por ele efetuadas nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, bem como a justificar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, o saldo de aplicação financeira na Caixa Econômica Federal, em 31/12/2000, no valor de R\$1.220.000,00.
- em 15/09/2005, o interessado encaminhou diversos documentos, não apresentando, contudo os extratos solicitados;
- analisando os documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, a fiscalização apurou as seguintes irregularidades:

- acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, nos valores de R\$230.000,00, R\$150.000,00 e R\$53.879,45, respectivamente; e
- omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no montante de R\$1.220.000,00.
- em 13/12/2005, o fiscalizado apresentou cópia de dois cheques nominais, datados de 11/02/2000 e contrato de realização de SWAP junto à Caixa Econômica Federal, de 11/08/2000, no valor de R\$1.220.000,00, os quais não foram aceitos para fins de comprovação do saldo de aplicação financeira existente em 31/12/2000, uma vez que não houve coincidência entre datas e valores;
- por fim, informa o autuante que houve o encerramento parcial da fiscalização em relação ao ano-calendário 1999, consubstanciado no processo nº 10073.002192/2004.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 214 a 219, instruída com os documentos de fls. 220 a 231, cujo resumo se extraí da decisão recorrida (fls. 316 a 318):

Cientificada do lançamento em 26/12/2005 (fls. 210), o contribuinte, apresentou em 25/01/2006, a impugnação de folhas 214/219, documentação de fls. 220/311, com as argumentações a seguir sintetizadas.

O impugnante alega que no transcorrer da fiscalização buscou e cumpriu todas as intimações do Fisco, apresentando assim que intimado seus extratos bancários, comprovantes de recebimento de rendimentos de acordo com o solicitado e em conformidade com as normas de formulários e instrução do imposto de renda da pessoa física, prestando os devidos esclarecimentos tempestivamente, quando foi surpreendido ao ser autuado de valor incompatível com sua capacidade contributiva, que só por seu valor lhe causou profunda surpresa.

Diz que segundo o Termo de Constatação, não obstante o contribuinte haver enviado os comprovantes de rendimentos isentos e não tributáveis recebidos diretamente de empresas em forma de dinheiro, os Auditores da Receita Federal, "substanciado pelo manual de fiscalização" entenderam que os rendimentos isentos e não tributáveis provenientes de lucros e dividendos recebidos só deveriam ser comprovados, através da efetiva transferência com documentação contábil e bancária, nos anos de 2000, 2001 e 2002.

Os Auditores Fiscais reconhecem no termo de Constatação que o contribuinte apresentou os documentos com finalidade de comprovar os rendimentos isentos recebidos via documentação bancária e rendimentos isentos recebidos diretamente das empresas em forma de dinheiro, acatando os rendimentos isentos e não tributáveis recebidos através de bancos e instituições financeiras e não acatando aqueles rendimentos isentos e não tributáveis provenientes de lucros e dividendos auferidos, recebidos em forma de dinheiro.

Logo, citando por exemplo o ano de 2000, num montante de R\$ 1.469.307,39, o fisco desconsiderou os lucros distribuídos como rendimentos isentos, no valor de R\$ 230.000,00, sem a devida fundamentação legal, não levando em conta o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte e o lançamento nos livros contábeis, diário e caixa das respectivas fontes pagadoras,

cuja isenção é amparada pela lei 8.981 de 1995 no seu art. 46. Diz o autuado que o fisco exclui o rendimento do compute da receita do contribuinte e considera variação patrimonial a descoberto, levando os valores à tributação; procedimento que se repete nos anos de 2001 e 2002.

Argumenta o impugnante que em todos os três exercícios o contribuinte obteve rendimentos suficientes e necessários a suportar todas as variações patrimoniais e que não houve "omissões de rendimentos tendo em vista variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados", conforme citado no Termo de Constatação Fiscal, considerados pela fiscalização como excessos de aplicações sobre origens em 2000, 2001 e 2002.

O Termo de Constatação que gerou o Auto de Infração relata ainda que no ano de 2000, o contribuinte recebeu valores a título de rendimentos que não justificaram parte de seus saldos em aplicações financeiras, ou seja, "encaminhou cheques nominais sacados em 11/02/2000". O impugnante diz que os cheques que somam R\$ 1.141.000,00, se originaram de rendimentos, lucros e dividendos isentos, recebidos naquele mesmo ano e justificam a aplicação financeira na Caixa Econômica Federal, no valor de R\$ 1.220.000,00, em 11/08/2000.

Entende o impugnante que apresentou tempestivamente ao fisco a documentação solicitada, ou seja, declarou em declaração de ajuste o valor de R\$ 1.220.000,00, juntou extrato anual consolidado, através do informe de rendimentos financeiros, ano calendário 2000, Imposto de Renda Pessoa Física, fornecido pela Caixa Econômica Federal, anexou o contrato da aplicação em Renda Fixa Letras Hipotecárias firmado em 11/08/2000 e seus rendimentos isentos e tributados exclusivamente na fonte, cujos valores não estão em oposição do Fisco, além de apresentar cópia da declaração de ajuste anual.

O contribuinte diz que a origem da renda está informada na declaração. Os extratos e contratos foram ofertados ao fisco e os saldos anteriores de aplicações já constavam na própria declaração anual de 2000. Os rendimentos foram obtidos pelo contribuinte em datas anteriores a da aplicação em questão. Houve recebimento de valores, saques, resgates em relação ao primeiro, e os extratos e saldos demonstram o segundo. O contribuinte reitera que comprovou com documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados na aplicação de R\$ 1.220.000,00.

Reclama a defesa da forma com que o fisco estabeleceu seu critério de aceitação ou não de provas, diretamente relacionada a um estabelecimento bancário. Se foram feitas por meio de instituições bancárias são aceitas, se não, são excluídas. Quando o fisco cita em seu relatório "com documentação contábil e bancária", desconsidera, impede, bane da contabilidade das empresas, bancos ou pessoas físicas, a conta caixa, passando a exigir do contribuinte, de forma ilegal e arbitrária, a produção de prova negativa, ou seja, que o contribuinte explique algo que não foi feito e que por força de lei era obrigado fazer.

Argumenta o impugnante que os meios de prova possíveis e necessários foram efetuados pelo requerente no transcorrer da fiscalização, sem quaisquer dificuldades ou embaraços.

O contribuinte alega, ainda, que cumpriu todos os prazos e exigências do fisco, porém ao receber o Termo de Constatação recebeu, também, em 26/12/2005 a prorrogação do MPF- Mandado de Procedimento Fiscal, até 27/12/2005, com prazo de renovação muito superior ao anterior, que foi de 60 dias, ultrapassando inclusive

120 dias do último recebido pelo contribuinte, tendo sido notificado pela penúltima vez em 08 de maio de 2004, por AR enviado pela SRF.

O contribuinte reclama que não foi informado da prorrogação do MPF conforme preceitua o Decreto 70.235 de 06/03/1973, artigo 23, surpreendendo-se ao fazer nova pesquisa e verificar, por meio da internet, que depois de terminado o trabalho e lavrados os respectivos termos, o dito MPF foi prorrogado em 27/12/2005 até 25/02/2006, o que indica que "a fiscalização continua ou mais uma vez que não cumprida a necessária e imperiosa notificação ao contribuinte...". O impugnante considera esse um ato arbitrário e anulatório do MPF, não sendo renovado em tempo hábil, portanto, extinto por decurso de prazo de validade e ainda agravado por uma prorrogação posterior ao término do trabalho fiscal, ratificando sua nulidade.

Por fim, diante dos esclarecimentos e documentação apresentada, destacadamente os extratos bancários e comprovantes de rendimentos, requer o cancelamento da exigência.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte (MG) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 02-22.540 (fls. 314 a 326), de 09/06/2009, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2001

Normas Processuais. Nulidade.

A nulidade do auto de infração somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Normas Processuais. MPFs.

Cumprido os requisitos legais não há que se cogitar a nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

Acréscimo Patrimonial a Descoberto. Recursos. Lucros Distribuídos. Comprovação.

É tributável, no ajuste anual, o valor do acréscimo patrimonial apurado mensalmente, não justificado pelos rendimentos declarados, tributáveis e não-tributáveis, não sendo aceitas como recursos as disponibilidades financeiras declaradas sem justificativa da origem e comprovação de sua existência.

A percepção de rendimentos isentos oriundos de lucros distribuídos depende da comprovação do efetivo desembolso e pagamento por parte da empresa.

Depósitos Bancários. Omissão de Rendimentos. Exercício 2001

A Lei nº 9.430, de 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 suas contas de depósitos ou investimentos.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 13/08/2009 (vide AR de fl. 336), o contribuinte interpôs, em 11/09/2009, tempestivamente, o recurso de fls. 337 a 347, no qual alega, repete, basicamente, os termos de sua impugnação e aduz as razões a seguir sintetizadas.

1. O recorrente argúi a nulidade do lançamento, uma vez que não teria sido informado da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972. Defende que tal ato é arbitrário, dando causa de nulidade ao MPF, uma vez que este não sendo renovado em tempo hábil, considera-se extinto por decurso de prazo de validade, o que teria sido agravado por uma prorrogação posterior ao término do trabalho fiscal, ratificando sua nulidade.
2. Ainda como preliminar, o contribuinte alega que, não obstante tenham sido delineados diversos fatos no corpo do relatório, não há indicação clara e precisa do dispositivo legal em que estaria fundamentado o lançamento e, portanto, não cumpriu a Administração Pública o dever de motivar seus atos, contrariando o disposto no art. 93, inciso IX, da Constituição Federal. Acrescenta que essa omissão obriga que a defesa produzida seja genérica, tal qual a imputação, o que restringe os direitos ao contraditório e à ampla defesa, insculpidos no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.
3. No mérito, argumenta que a fiscalização considerou como omissão de rendimentos, arbitrariamente, os lucros e dividendos recebidos em dinheiro, os quais são rendimentos isentos e não tributáveis (art. 46 da Lei nº 8.981, de 1995), embora tenham sido apresentados os Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte e os próprios lançamentos contábeis e fiscais.
4. Em relação ao saldo de aplicações financeiras existente em 31/12/2000, alega que apresentou cópia de dois cheques relativos à distribuição do lucro: R\$630.000,00 (seiscentos e trinta mil reais), nº 000439 Banco 104, Caixa Econômica Federal, titular Viganó Táxi Aéreo; e R\$511.000,00 (quinhentos e onze mil reais), cheque nº 000026 Banco 479, Banco de Boston, titular Transvel Serviços Ltda. Ressalta que essas distribuições encontram-se devidamente registradas nos livros contábeis de cada sociedade e que os rendimentos auferidos no ano-calendário em questão suportam plenamente o saldo de aplicação financeira no final do período, no valor de R\$1.200.000,00.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 05, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 07/02/2011, veio numerado até à fl. 365 (última folha digitalizada)¹.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

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

1 Mandado de Procedimento Fiscal

O recorrente argúi a nulidade do procedimento fiscal, pois teria sido intimado no curso da ação fiscal, sem ter tido conhecimento das prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal correspondente e que teria havia uma prorrogação posterior ao final da ação fiscal.

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

Com a edição da Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001, a prorrogação passou a ser feita por intermédio de registro eletrônico pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação fica disponível na Internet, conforme disposto em seu art. 13:

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

[...]

Este dispositivo foi reproduzido nas portarias subseqüentes, constando atualmente do art. 9º da Portaria nº 3.014, de 29 de junho de 2011.

Importa salientar que, de acordo com o art. 15 da Portaria nº 6.087, de 21 de novembro de 2005 (vigente à época do encerramento da ação fiscal), o MPF se extingue pela conclusão do procedimento fiscal ou pelo do prazo previsto para sua execução, o que ocorrer primeiro.

No caso dos autos, a presente ação fiscal está escudada no MPF nº7.1.05.00-2004-00006-8, para ser executado inicialmente até 06/05/2004 (fl. 1). À fl. 2, foi anexado o

Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF, no qual consta o devido registro eletrônico das sucessivas prorrogações até 27/12/2005 enquanto que o término da ação fiscal ocorreu com a ciência do Auto de Infração em 26/12/2005 (fl. 207).

Quanto à alegação do contribuinte de não ter sido notificado de qualquer alteração de prazo, cabe esclarecer que, nos termos da legislação vigente, não é mais necessária à ciência do contribuinte após cada prorrogação, as quais passaram a ser automáticas e registradas no Demonstrativo de Emissão e Prorrogação.

É de se ressaltar que tal simplificação do procedimento de comunicação não traz qualquer prejuízo para o contribuinte, já que como agora não há emissão de um novo MPF para a formalização da prorrogação (mas mera ampliação do prazo via registro eletrônico), o código do procedimento fiscal indicado no MPF que abriu a ação fiscal, e que dá acesso, na internet, aos dados relativos ao MPF e suas prorrogações, permanece o mesmo até o final de todo o procedimento de ofício. Ou seja, ao início da ação fiscal o contribuinte é formalmente cientificado do MPF, recebendo o código para verificação na internet; a partir daí, tudo o que ocorrer em termos de modificação deste MPF será acessível na internet, por meio deste mesmo e único código. Haveria prejuízo para o contribuinte se a prorrogação do MPF não pudesse ser checada em termos de sua regularidade formal, em face de que a ela estaria associada um novo documento ou uma informação inacessível pelo código inicialmente fornecido, mas isto hoje já não mais ocorre.

Desta forma, comprovada a legitimidade das prorrogações de prazo efetuadas ao longo da ação fiscal, o MPF só se extinguiu com a lavratura do termo de encerramento.

Destarte, descabida a alegação de que o procedimento fiscal não estava acobertado por MPF válido.

2 Cerceamento do direito de defesa

O recorrente alega cerceamento do seu direito de defesa teria sido o Auto de Infração seria nulo, por ausência da fundamentação legal que dos fatos à ele imputados.

De fato, o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, dispõe em seus incisos III e IV que o Auto de Infração deverá conter a “*descrição dos fatos*” e a “*disposição legal infringida*”.

No caso em concreto foram apuradas duas infrações: acréscimo patrimonial a descoberto e depósitos bancários de origem não comprovada, conforme consignado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, às fls. 208 e 209

Como se observa pelo Termo de Constatação Fiscal de fls. 197 a 199 (relatório este que é parte integrante do Auto de Infração, como indicado à fl. 208), os fatos geradores que ensejaram o presente lançamento encontram-se perfeitamente descritos. Da mesma forma, não se discute ser a disposição legal infringida requisito formal indispensável ao lançamento, porém tal omissão não ocorreu no presente caso, visto que estão presentes no Auto de Infração todos os dispositivos legais infringidos (fls. 208 a 209). Em especial, cabe mencionar os arts. 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, base legal da omissão de rendimentos apurada a partir de acréscimo patrimonial a descoberto, e art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que fundamenta o lançamento de omissão de rendimentos **caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada**.

Nesses termos, rejeita-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

3 Apuração da matéria tributável

Inicialmente, convém lembrar a autoridade administrativa está adstrita à execução das atribuições inerentes a seu cargo ou função, devendo proceder de modo a justificar sua investidura e em estrita observância legal, sob pena de responsabilidade funcional, tendo em vista a natureza vinculada e obrigatória da atividade de lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

A análise dos autos, leva a conclusão de que o método de apuração da omissão de rendimentos adotado pela fiscalização está em descompasso com a legislação pertinente à cada infração apurada. De se ver.

Como se sabe, o ônus da prova é de quem acusa ou de quem pleiteia algo em face de outra pessoa. No caso de omissão de rendimentos, compete ao fisco comprovar a infração, ou seja, apresentar elementos de prova que demonstrem a percepção de rendimentos não oferecidos à tributação.

Contudo, mesmo nestes casos (omissão de rendimentos), o ônus da prova atribuído a um determinado ente, pode, por meio de lei, ser mitigado diante de situações específicas. É o que acontece com as presunções legais, onde o *onus probandi* colocado sob a responsabilidade do fisco é, via de regra, de menor monta, de maior sumariiedade, mas isto é resultado de uma opção legal do legislador, traduzida no texto da lei – e por isto vinculante a quem quer que seja –, e não de uma pretensa irregularidade na atuação funcional do agente público fiscal.

No caso das presunções legais, estabelece a lei que ocorrida determinada situação fática, pode-se presumir, até prova em contrário – esta a cargo do contribuinte –, a ocorrência da omissão de rendimentos. Por outro lado, inexistindo presunção legal, a fiscalização está obrigada a comprovar materialmente o fato diretamente vinculado à subtração irregular dos rendimentos.

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

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

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

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

[...]

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda,

e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

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

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

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

No caso em análise, observa-se que a fiscalização não elaborou fluxo financeiro do contribuinte de modo a demonstrar a existência de aumento patrimonial não suportado por rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva, sendo oportuno transcrever a motivação para o lançamento do acréscimo patrimonial a descoberto apurado (fl. 198):

A EXISTÊNCIA DE RENDIMENTOS ISENTOS RECEBIDOS VIA DOCUMENTAÇÃO BANCÁRIA E RENDIMENTOS ISENTOS RECEBIDOS DIRETAMENTE DAS EMPRESA EM FORMA DE DINHEIRO .OS AUDITORES DA RECEITA FEDERAL, SUBSTANCIADOS PELO MANUAL DE FISCALIZAÇÃO, ENTENDEM QUE OS RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS PROVENIENTES DE LUCROS E DIVIDENDOS RECEBIDOS SÓ DEVEM SER COMPROVADOS ATRAVÉS DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA COM DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E BANCÁRIA , PORTANTO, OS RECEBIMENTOS, ABAIXO MENCIONADOS NÃO FORAM CONSIDERADOS, CARACTERIZANDO A IRREGULARIDADE DENOMINADA Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados.

Como se percebe, o critério adotado pelo fiscal para determinar o acréscimo patrimonial, não se coaduna com aquele que está previsto na legislação vigente (art. 2º e 3º da Lei nº 7.713/1988), ou seja, a omissão de rendimentos deveria ser apurada pelo confronto entre os recursos e as aplicações correspondentes a cada um dos meses do ano fiscalizado.

Na verdade, foram tributados como acréscimo patrimonial a descoberto os rendimentos declarados como isentos e não tributáveis para os quais o contribuinte não logrou comprovar o efetivo recebimento, para o que não existe previsão legal. Caberia a fiscalização ter realizado um levantamento de entrada e saída de recursos (fluxo de caixa), identificando os meses em que houve uma variação patrimonial negativa para cumprir o ônus que legislação lhe impôs.

Com isso, maculada fica, de forma insanável, a regularidade do feito fiscal no que diz respeito ao acréscimo patrimonial a descoberto. É que não se está aqui diante de uma mera incorreção material, mas da adoção de todo um critério jurídico não condizente com a legislação que rege a matéria, tratando-se, portanto, de erro de direito, circunstância esta que vicia de forma absoluta o lançamento efetuado.

Da mesma forma em relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, o autuante não observou os critérios estabelecidos na presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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).

[...] (grifou-se)

De acordo com o dispositivo acima transcrito, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos.

Importa ressaltar, que o art. 42 da Lei nº 9.340, de 1996, impõe a adoção de critérios próprios na apuração da omissão: (i) os créditos devem ser analisados individualizadamente; (ii) as transferências entre contas de mesma titularidade devem ser excluídas; (iii) os valores cuja origem forem identificados devem ser tributados de acordo com

a natureza do rendimento; (iv) no caso da pessoa física, os créditos inferiores ou iguais a R\$12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00, devem ser excluídos; (v) a omissão será tributada em nome do titular de fato da conta, quando provado a existência de interposta pessoa; e (vi) na hipótese de conta conjunta, cujos titulares apresentem declaração em separado, o valor da omissão será imputado proporcionalmente a cada titular.

No caso dos autos, não houve sequer a identificação dos depósitos bancários cuja origem deveria ser justificada pelo recorrente, limitando-se a fiscalização a intimá-lo a comprovar o saldo de aplicação financeira declarado em 31/12/2000, como se depreende do trecho do Termo de Constatação Fiscal a seguir transcrito (fl. 199):

OS AUDIDORES DA RECEITA FEDERAL RESPONSÁVEIS PELA FISCALIZAÇÃO ESCLARECEM: A INTIMAÇÃO LAVRADA EM 06/09/2005 SOLICITA QUE O CONTRIBUINTE UTILIZANDO DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA COINCIDENTES EM DATAS E VALORES, REPETIMOS, COINCIDENTES EM DATAS E VALORES, JUSTIFIQUE O SALDO EXISTENTE DE APLICAÇÃO FINANCEIRA NA CEF EM 31/12/2000 NO VALOR DE R\$ 1.220.000,00. O CONTRIBUINTE ENCAMINHOU CHEQUES NOMINAIS SACADOS EM 11/02/2000 DAS CONTAS DAS EMPRESAS TRANSVEL SERVIÇOS LTDA E VIGANO TAXI AÉREO E CONTRATO DE SWAP DA CEF NO DIA 11/08/2000, PORTANTO, ENTENDEMOS QUE O OBJETO DA INTIMAÇÃO NÃO FOI ATENDIDA, PRINCIPALMENTE, PELA FALTA DE COINCIDÊNCIA DE DATAS E VALORES CARACTERIZANDO A IRREGULARIDADE DE Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação ,aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Saldo não se confunde com depósito. O primeiro representa o total dos recursos disponíveis numa conta enquanto que o segundo, o crédito de recursos os quais deveriam ser identificados a partir dos extratos correspondentes. Ressalte-se que não foram localizados nos autos os extratos das aplicações financeiras ou de outras contas mantidas junto às instituições financeiras.

Diferentemente de outras infrações, a presunção de omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários de origem não comprovada tem como requisito fundamental a intimação prévia do titular da conta, sem a qual ela não se conforma.

Mais uma vez, a fiscalização não comprovou o fato previsto em lei necessário e suficiente à conformação da presunção (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). Antes de intimar o contribuinte, caberia a autoridade tributária identificar de forma individualizada os depósitos cuja origem deveria ser comprovada, o que não ocorreu.

Destarte, em face da constatação da utilização de critério jurídico não previsto na legislação na apuração da matéria tributável deve-se reconhecer a improcedência do lançamento tanto em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto quanto aos depósitos

bancários de origem não comprovada, deixando-se, assim, de apreciar demais argumentos trazidos pela defesa.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, DAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga