



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000903/2004-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.555 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2019
Recorrente AMILTON CAMPOS CALASANS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1998, 2000, 2001

NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

Sendo concedida, na fase impugnatória, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, é improcedente a argumentação de cerceamento do direito de defesa.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurados em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, evidenciando, desta forma, a omissão de rendimentos a ser tributada em cada mês.

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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimada, não

comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, não reconhecer a prescrição intercorrente (Súmula Carf n.º 11) e negar provimento ao recurso.

(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), Fernanda Melo Leal e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 625/634) interposto em face do Acórdão n.º 17-033.982 (e-fls 600/616) prolatado pela DRJ/SPO em sessão de julgamento realizada em 07 de agosto de 2009.

2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

início da transcrição do relatório contido no Acórdão n.º 17-033.982

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 526/528, acompanhado dos demonstrativos de apuração de fls. 529/532, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 79.217,24, sendo que R\$ 33.879,22 a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 19.928,61 a título de juros de mora calculados até 31/03/2004 e R\$ 25.409,41 a título de multa proporcional.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 527/528), foi efetuado o lançamento de ofício em referência, tendo em vista a constatação de acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Foram apuradas as seguintes infrações:

Acréscimo Patrimonial a descoberto		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/1998	R\$ 30.141,18	75,00
Depósitos Bancários de Origem não Comprovada		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/1998	R\$ 13.056,00	75,00
31/03/2000	R\$ 30.000,00	75,00
31/01/2001	R\$ 50.000,00	75,00

Todos os procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões encontram-se detalhadamente relatadas no Termo de Verificação (fls. 507/525).

Cientificado do lançamento em foco, em 29/04/2004, conforme fl. 526, o interessado apresentou, em 28/05/2004, a impugnação de fls. 535/536, alegando, em síntese, que:

1) O demonstrativo fiscal é nulo de pleno direito.

2) O contribuinte mantém união estável com Daniella Gonçalves Pinto, CPF nº 252.282.178-43, e tem um filho, Pedro Antonio Campos Calasans, nascido em 10/07/2000, tendo como início de relacionamento novembro de 1993. Dessa forma, a renda da companheira compõe o patrimônio de ambos, sendo gerido e aplicado pelo contribuinte. A renda da companheira perfaz:

Exercício 1999 – Ano-calendário 1998 – R\$ 10.866,58

Exercício 2000 – Ano-calendário 1999 – R\$ 12.724,44

Exercício 2001 – Ano-calendário 2000 – R\$ 10.584,23

Exercício 2002 – Ano-calendário 2001 – R\$ 13.242,07

Exercício 2002 – Ano-calendário 2001 – R\$ 5.509,75

3) PATRIMÔNIO A DESCOBERTO O levantamento fiscal é totalmente inconsistente, apoiando-se em meras suposições, deixando de verificar e não respeitando a própria legislação tributária vigente.

4) A Fiscalização é arbitrária ao negar-se a reconhecer a declaração homologada, onde consta na declaração de bens o valor de R\$ 25.000,00 em moeda corrente em poder do contribuinte. Além da renda de sua companheira somada aos seus próprios recursos em moeda corrente, fica comprovado que inexistente patrimônio a descoberto.

5) Da análise dos movimentos bancários, verifica-se que os valores arbitrados na planilha A1 a título de impostos e taxas pagos (d1), pagamentos efetuados (d1a), aquisição de bens (d1c), gastos arbitrados (m1 e m2) são duplamente indicados nos cálculos, pois já constam na movimentação bancária como despesa corrente do contribuinte para sua subsistência, praticando dessa forma a

inconstitucional bitributação, imposição tributária sobre a mesma base de cálculo, resultante de um mesmo fato gerador.

6) O contribuinte tem origem para todos os depósitos bancários considerados de origem não comprovada:

a) O valor de R\$ 13.056,00 corresponde a empréstimo a pessoa física num mesmo exercício.

b) O valor de R\$ 30.000,00 corresponde ao valor sacado no final do exercício e reaplicado em março do exercício seguinte pelo próprio contribuinte, na mesma conta bancária.

c) O valor de R\$ 50.000,00 corresponde a valor sacado em cheque administrativo e reaplicado com diferença de 4 dias.

7) O contribuinte alega cerceamento de defesa.

8) O contribuinte foi impedido de apresentar os documentos anexados e, diante dos valores arbitrados, compreende-se que não se verificou a prática de acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Requer, ainda, que sejam realizadas todas diligências necessárias para esclarecimentos dos fatos, inclusive que seja oficiada a rede bancária para confirmar a veracidade dos fatos.

Em 07/10/2004, solicita a inclusão no processo de documentos de fls. 561 a 567.

final da transcrição do relatório contido no Acórdão n.º 17-033.982

2.1. Ao julgar procedente o lançamento, o acórdão tem a ementa que se segue:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 2000, 2001

NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

Sendo concedida, na fase impugnatória, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, é improcedente a argumentação de cerceamento do direito de defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurados em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, evidenciando, desta forma, a omissão de rendimentos a ser tributada em cada mês.

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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

3. Ao interpor o recurso voluntário (e-fls 625/634), o Recorrente deduz as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação.

3.1. As razões recursais estão subdivididas nos tópicos relacionados como se segue:

Recurso Voluntário	e-fls
BREVE RELATO DOS FATOS	625/626
DO CERCEAMENTO DE DEFESA	626/627
DA VIOLAÇÃO À GARANTIA CONSTITUCIONAL DE CELERIDADE PREVISTA No ARTIGO 5º LXXVIII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - (POR KÁREN GATTÁS CORRÊA ANTUNES DE ANDRADE)	627/631
DA PREVALÊNCIA DO CTN FRENTE À LEF	631/633
DO PATRIMÔNIO SUPOSTAMENTE A DESCOBERTO E DA ORIGEM DOS CRÉDITOS	633/634
DO PEDIDO	634

3.2. Ao final pede o cancelamento do débito fiscal (e-fls 634).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles, Relator.

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

PRELIMINARES

Da alegação de cerceamento de defesa.

5. É alegado que a decisão de primeira instância “*deixou de analisar os argumentos e documentos juntados pelo recorrente que comprovam a origem de todos os depósitos bancários, caracterizando cerceamento de defesa*” (e-fls 626).

5.1. Não lhe assiste razão.

5.2. Pode-se verificar que o voto da decisão de primeira instância (e-fls 609/610) perpefe análise minuciosa acerca da argumentação e dos elementos juntados aos autos pelo contribuinte.

5.3. Ademais, a mesma decisão já havia feito a abordagem do pedido de nulidade por cerceamento de defesa, tendo afastado com base no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972. Faça a transcrição:

início da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 17-033.982

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Alega o impugnante que o demonstrativo fiscal é nulo de pleno direito.

É preciso não perder de vista que, nos termos do art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previsto no art. 149.

Uma vez notificado o lançamento ao sujeito passivo, não pode a autoridade que o efetivou, anulá-lo.

Tendo o contribuinte, no caso em tela, impugnado o lançamento de fls. 526/528, com Demonstrativo de Apuração de fls. 529/532, somente a autoridade julgadora competente para apreciar a impugnação poderia alterar o lançamento regularmente notificado, se houver concordância, total ou parcial, com as razões apresentadas pelo impugnante.

Vale lembrar, ainda, que o Auto de Infração, ora combatido, constitui um ato administrativo perfeito e acabado. Como ato administrativo que é preenche todos os requisitos de um ato administrativo válido.

A começar, o sujeito do ato administrativo, no caso a autoridade fiscal lançadora, é aquela a quem a lei atribui competência para a prática do lançamento tributário.

Ao lavrar o Auto de Infração e deste dar ciência ao sujeito passivo produziu-se imediatamente o efeito jurídico previsto na legislação tributária; qual seja a constituição de crédito tributário exigível, correspondente à infração fiscal apurada no procedimento fiscal. Ou seja, assim, atingiu-se a finalidade a que o procedimento fiscal se propôs.

É de se observar, também, que está presente a motivação para o procedimento fiscal instaurado.

Há de se constatar, ainda, que todos os requisitos previstos no art. 10 e no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

“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 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu em observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do demonstrativo fiscal e do lançamento.

(...)

DO CERCEAMENTO DE DEFESA

O contribuinte alega cerceamento de defesa e que foi impedido de apresentar os documentos anexados.

Cumpre assinalar que incorreu subtração do direito ao contraditório e à ampla defesa, pois somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela. É na fase impugnatória que o contribuinte tem a oportunidade de apresentar seus motivos de fato e de direito e as razões e provas que possuir (art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972). E esse direito foi assegurado ao autuado que, regularmente intimado da exigência fiscal, teve ao seu dispor o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 15 do retrocitado dispositivo legal para exercê-lo.

O procedimento seguiu estritamente o rito prescrito pelo Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 09/12/1993, pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e pelo art. 113 da Lei n.º 11.196, de 21/11/2005, que regula o processo administrativo fiscal, assegurando ao interessado os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa insculpidos no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

final da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 17-033.982

5.4. Em vista do exposto, rejeita-se a preliminar.

Da violação à garantia constitucional de celeridade prevista no artigo 5º LXXVIII da constituição federal

Da prevalência do CTN frente à LEF

6. Em vista da demora no julgamento do recurso administrativo, por ter sido intimado em 2009 da decisão de primeira instância acerca de débito referente aos anos-calendário 1998, 2000 e 2001, sustenta, com fundamento nas normas do CTN que disciplinam a contagem do prazo prescricional, a ocorrência de prescrição intercorrente.

6.1. Não lhe assiste razão, em vista do enunciado da Súmula CARF n.º 11:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

MÉRITO

Das alegações sobre patrimônio supostamente a descoberto e da origem dos créditos

7. As alegações deduzidas no mérito são coincidentes com aquelas ofertadas na fase de impugnação, e por concordar com a decisão de primeira instância, destacadamente nas partes que abordam a insuficiência de elementos probatórios, utiliza-se a prerrogativa conferida pelo artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF, adota-se como fundamento de decidir, a mesma fundamentação contida no voto da decisão de primeira instância que se passa a transcrever:

início da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 17-033.982

DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Antes de analisar alguns aspectos pontuais acerca da planilha de evolução patrimonial construída pela fiscalização, através da qual foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto, comporta análise da legislação que envolve o procedimento adotado pela fiscalização.

O acréscimo patrimonial a descoberto foi lançado com base nos artigos 1º a 3º e §§ da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º da Lei 8.134/90 e artigo 21 da Lei n.º 9.532/97.

No que tange a forma de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, dentre os dispositivos citados no Auto de Infração, interessam para o exame que se propõe, os que a seguir se transcrevem:

Lei. 7.713/1988

“**Art. 1º** Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo

imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, 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 percebidos 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 incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.**” (grifos nossos)

Lei 8.134/1990

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

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

(...)

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

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

(...)”

De acordo com os artigos transcritos, a partir de 1º de janeiro de 1989, o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, a medida em que os rendimentos - incluídos neste conceito os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados - e ganhos de capital são percebidos.

Portanto, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais.

Além da exteriorização da omissão de rendimentos, o levantamento de que se trata propicia o arbitramento da renda omitida e, conseqüentemente, a apuração do montante do tributo devido. Constitui-se, pois, em ato integrante da atividade de lançamento, que por ser atividade vinculada (CTN, art.142, parágrafo único), deve ser exercida estritamente dentro da lei.

Pelo exposto, perfeito o procedimento utilizado pela fiscalização na apuração do imposto devido relativamente à omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto.

Cabe, ainda, considerar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, assim como a tributação por depósitos bancários de origem não comprovada, 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, compete ao contribuinte justificar o acréscimo patrimonial a descoberto com recursos declarados/comprovados, bem assim comprovar a origem dos valores depositados/creditados em contas bancárias de sua titularidade.

Trata-se de presunção legal, tipo relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade e que impõe ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos.

Importa lembrar, a presunção é um recurso legalmente previsto no art. 44 do CTN: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Essa presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante comprovação, no caso, da origem dos recursos.

Em outras palavras, ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco está dispensado de provar no caso concreto a omissão de rendimentos. Trata-se, por outro lado, de presunção *juris tantum*, que admite a prova em contrário, cabendo ao contribuinte a sua produção.

É o que se depreende dos dispositivos do Código de Processo Civil, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – 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 relativo) provar que o fato presumido não existe no caso.”

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fim de se elidir a tributação erigida por acréscimo patrimonial injustificado:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – PROVA - O valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados, tributados ou isentos, caracteriza omissão de rendimentos, sujeita ao imposto de renda. A tributação de acréscimo patrimonial a descoberto só pode ser elidida mediante prova em contrário.” (Acórdão 102-48706, sessão de 09/08/2007)

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos, que não pode ser substituída por meras alegações.” (Acórdão 102-49272, sessão de 11/09/2008)

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada, ainda, no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/1999), art. 55, XIII, e arts. 806 e 807:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.”

(...)

“Art. 806. 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 (Lei nº 4.069/1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação **quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.**”(grifos nossos)

À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Desta forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de apurar se houve ou não a ocorrência de inconformidades entre a renda informada e os dispêndios e aplicações realizados pelo contribuinte. Ocorrendo diferenças negativas, quando são verificadas despesas e/ou aplicações, sem cobertura dos rendimentos declarados, cabe ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, justificar o acréscimo patrimonial com rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

O objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens

de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte. Em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Feitas estas considerações de cunho geral, analisam-se a seguir as alegações específicas da defesa.

Alega o contribuinte que o levantamento fiscal é totalmente inconsistente, apoiando-se em meras suposições, deixando de verificar e não respeitando a própria legislação tributária vigente e que a Fiscalização é arbitrária ao negar-se a reconhecer a declaração homologada, onde consta na declaração de bens o valor de R\$ 25.000,00 em moeda corrente em poder do contribuinte, além da renda de sua companheira somada aos seus próprios recursos em moeda corrente, ficando comprovado que inexistente patrimônio a descoberto.

Cabe ao impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que dêem a elas força probante.

O impugnante não apresenta documentos comprovando a existência de numerários informados em sua declaração de ajuste. Ressalte-se que não basta a declaração para comprovar a existência de numerários em seu poder. É necessário que se faça a prova cabal da sua existência física e que se demonstre documentalmente de onde provieram (saques em dinheiro, recebimentos em espécie, etc.).

Ademais, é bastante estranho 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.

O fato de a pessoa física não ter nenhuma obrigação de manter a escrituração de seu numerário não desobriga o contribuinte pessoa física de manter a guarda dos respectivos comprovantes, principalmente, tendo em conta a movimentação financeira expressiva realizada no ano-calendário em comparação com os rendimentos declarados.

Assim, por falta de comprovação, os valores declarados como “DINHEIRO EM ESPÉCIE EM MEU PODER” no valor de R\$ 25.000,00, em 31/12/1997, foi corretamente desconsiderado na análise patrimonial, devendo ser mantido o critério adotado pela atuação nesse tocante.

Quanto à inclusão da renda da companheira como origem de recursos, o contribuinte também não comprova manter união estável com a Sr^a. Daniella Gonçalves Pinto, no ano-calendário de 1998. Foi juntada apenas a Certidão de Nascimento de seu filho tido em comum no ano-calendário de 2000, mas que, de forma alguma, isoladamente é motivo suficiente para que reste caracterizada a união estável prevista no art. 1º da Lei nº 9.278/1996, que regulou o art. 226, § 3º, da Constituição Federal. Verifica-se que nem sequer houve declaração em conjunto em qualquer dos anos-calendário ou mesmo consta o mesmo endereço residencial das pessoas físicas (fls. 568/572).

O contribuinte alega, também, que os valores arbitrados na planilha A1 a título de impostos e taxas pagos (d1), pagamentos efetuados (d1a), aquisição de bens (d1c), gastos arbitrados (m1 e m2) são duplamente indicados nos cálculos, pois já constam na movimentação bancária como despesa corrente do contribuinte para sua subsistência, praticando dessa forma a inconstitucional bitributação, imposição tributária sobre a mesma base de cálculo, resultante de um mesmo fato gerador.

Cabe salientar que a bitributação ocorre quando há mais de uma incidência de tributo sobre um mesmo fato gerador, o que não é o caso, pois a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto é totalmente distinta da apuração de omissão de rendimentos por depósitos bancários não comprovados.

Na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, a análise patrimonial realizada confrontou os recursos com as aplicações, ambos de acordo com os elementos apurados no curso da ação fiscal, cujos documentos encontram-se no presente processo, conforme detalhado no Termo de Verificação (fls. 507/525).

Verifica-se que os valores arbitrados na fiscalização referem-se a gastos com a manutenção de bens. O contribuinte foi advertido de que o não atendimento aos itens referentes a esses gastos sujeitaria ao arbitramento das importâncias não declaradas.

Os outros valores considerados na planilha A1 foram pagamentos efetuados a Vânia Paskevicius, no valor de R\$ 2.400,00, e a Medial Saúde, no valor de R\$ 296,17, ambos incluídos na declaração de ajuste como despesas médicas. Na planilha A1 considerou-se também a aquisição do veículo Kadett, em agosto, e o acréscimo no valor declarado para o terreno situado no parque Terceiro Lago e valor da linha telefônica, em dezembro,

Incabível a alegação de bitributação, uma vez que as saídas de recursos foram devidamente consideradas, uma única vez, como aplicação na análise da evolução patrimonial mensal.

Por todo exposto, constata-se que o acréscimo patrimonial foi corretamente constituído a partir dos elementos que o Fisco tinha disponíveis, não podendo ser acatados os argumentos da impugnante por total falta de documentos hábeis para tanto.

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Alega o contribuinte que tem origem para todos os depósitos bancários considerados de origem não comprovada:

- a) O valor de R\$ 13.056,00 corresponde a empréstimo a pessoa física num mesmo exercício.
- b) O valor de R\$ 30.000,00 corresponde ao valor sacado no final do exercício e reaplicado em março do exercício seguinte pelo próprio contribuinte, na mesma conta bancária.
- c) O valor de R\$ 50.000,00 corresponde a valor sacado em cheque administrativo e reaplicado com diferença de 4 dias.

No que tange à omissão de rendimentos de origem não comprovada, a legislação também determinou a inversão do ônus da prova, favorecendo o Fisco. O que existe é uma presunção legal de omissão de rendimentos, quando simultaneamente concorrerem dois fatores. O primeiro: movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados; o segundo: falta de comprovação da respectiva origem.

A primeira norma a regular a tributação com base em depósitos bancários com o fim de autorizar sua utilização com fim de arbitramento da renda omitida foi a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que assim dispõe em seu art. 6º:

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

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

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

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

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

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

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

O texto legal, portanto, permitiu o arbitramento dos rendimentos omitidos, utilizando-se depósitos bancários injustificados, desde que demonstrados sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que na vigência da Lei nº 8.021/90, o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, e não os depósitos bancários injustificados, mero instrumento de arbitramento.

Os débitos de imposto de renda com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários eram cancelados conforme estabelecia o Decreto-Lei nº 2.471/1988:

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

(...)

VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.”

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, com a edição da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481/1997, deu suporte a presente autuação, relativa ao ano-calendário de 1998, e que assim dispõe:

“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.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII – o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990.”

Dessa forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, permitiu que se considerasse ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não lograsse comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o vinculando a necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº 8.021/90.

Portanto, os depósitos bancários de origem não comprovada efetuados a partir do ano-calendário de 1997, por presunção legal, caracterizam omissão de rendimentos, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda.

Note-se, aqui, que não se trata de configurar como rendimentos tributáveis os depósitos bancários. O objeto da tributação é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que **a lei presume omitida quando a origem desses depósitos não é justificada.**

Não é um simples depósito bancário que é tido como omissão de rendimentos, mas aquele que o titular da conta, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Trata-se de hipótese normativa de incidência do imposto que está em conformidade com a definição do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza descrita no art. 43 do Código Tributário Nacional. Dela não se vislumbrando ofensa ao princípio constitucional da legalidade.

Assim, com a edição do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, a autoridade fiscal ficou desobrigada de estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente

omissão de rendimentos, bem como de demonstrar a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível, ou de evidenciar os sinais exteriores de riqueza.

Nesse sentido têm-se as jurisprudências administrativas abaixo:

“IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, que em seu artigo 42 autoriza uma presunção legal de omissão de rendimentos 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, tornou-se despicienda a averiguação dos sinais exteriores de riqueza para dar suporte ao lançamento com base em depósitos bancários.(1º CC- Acórdão 106-15496/2006)”

“DEPÓSITO BANCÁRIO - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”(1º CC - Acórdão 102-48982/2008).

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTO - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - LANÇAMENTO COM BASE EM SAQUES BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430 de 1996 - **A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.** No entanto, tal presunção não é válida quando o lançamento for efetuado com base em saques bancários.”(1º CC - 4ª Câmara - Ac104-18008, sessão de 20/04/2001) (grifei).

Portanto, diante da existência de uma presunção legal, não houve por parte da autoridade administrativa qualquer arbitrariedade, ao contrário, houve a interpretação e aplicação da lei seguindo a atividade vinculada de lançamento nos moldes do art. 142 do CTN.

Feitas as considerações acima, é de se analisar as questões trazidas pelo interessado na impugnação.

O contribuinte alega que o depósito no valor de R\$ 13.056,00 corresponde a empréstimo a pessoa física no mesmo exercício, porém não apresenta documento que possa comprovar seu argumento.

Quanto ao valor de R\$ 30.000,00, que o contribuinte alega ser valor sacado no final do exercício e reaplicado em março do exercício seguinte pelo próprio contribuinte, na mesma conta bancária, e ao valor de R\$ 50.000,00, que o contribuinte alega ser valor sacado em cheque administrativo e reaplicado com diferença de 4 dias, não há nenhuma prova vinculando os saques realizados por meio de saques/retiradas e cheques sacados pelo próprio emitente (fls. 561/567 e 542/543) aos valores depositados em contas bancárias de titularidade do impugnante, nos anos-calendário de 2000 e 2001, objeto da presente autuação.

O impugnante comprovou que efetuou saques de suas contas bancárias, por meio de cópias de comprovantes de saques/retiradas e cheques de sua emissão, nominais a si mesmo (fls. 561/567 e 542/543), e apresentou comprovante de depósitos (fls. 539 e 544). Mas não comprovou que esses valores sacados de sua própria conta bancária é que retornaram, mais tarde, outra vez, à sua conta, em forma de depósitos.

Somente a apresentação de cópias dos cheques emitidos pelo contribuinte, nominais a si mesmo, e cópia de comprovante de saques/retiradas não bastam para

comprovar a origem dos valores creditados/depositados nas contas corrente mantidas pelo contribuinte nos anos-calendário 2000 a 2001. Tais cópias de comprovantes de saques/retiradas e cópias de cheques comprovam os saques realizados pelo contribuinte, mas não têm o condão de vincular os ditos saques aos depósitos objeto da presente autuação.

Em suma, o contribuinte não logrou comprovar, de forma cabal e inequívoca, seja no curso da ação fiscal, seja na impugnação, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados no Banco do Brasil, no valor de R\$ 13.056,00, e na Caixa Econômica Federal, nos valores de R\$ 30.000,00 e R\$ 50.000,00, nos anos-calendário de 1998, 2000 e 2001, pelo que o lançamento em tela é absolutamente procedente.

final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 17-033.982

CONCLUSÃO

8. Em vista do exposto, VOTO por rejeitar as preliminares, não reconhecer a prescrição intercorrente (Súmula Carf nº 11) e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles