



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002458/2006-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.743 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2019
Recorrente PEDRO PAULO BRAGA DE SENA MADUREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

CERCEAMENTO DE DEFESA

Inexiste cerceamento do direito de defesa, quando o lançamento fiscal, devidamente motivado, demonstra infração certa e determinada, e concede ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória.

NORMAS PROCESSUAIS - VÍCIO A ENSEJAR A DECRETAÇÃO DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

A não cientificação do contribuinte da prorrogação eletrônica do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui hipótese legal de nulidade do lançamento.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

A Lei Complementar 105/2001 permite a quebra do sigilo por parte das autoridades e dos agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001 reconhecida pelo STF.

INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. Súmula CARF nº 35.

O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente (Súmula CARF nº 35).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos (tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte), à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação.

NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares 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. 512/537) interposto em face do Acórdão nº 17-34582 (e-fls 493/506) prolatado pela DRJ/SP2 em sessão de julgamento realizada em 1 de setembro de 2009.

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

início da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 17-34582

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 21/11/2006, o Auto de Infração de fls.367/379, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2003, em que lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 238.431,61, composto de imposto (R\$ 110.944,87), juros de mora calculados até 31/10/2006 (R\$ 44.278,09) e multa proporcional de 75% (R\$83.208,65).

Conforme o item Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl.377/378) e Termo de Verificação Fiscal (fls.367/373), o procedimento fiscal apurou a ocorrência de **omissão de rendimentos** percebidos em 2003, caracterizada pela existência de:

a) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, recebidos da empresa SICILIANO S/A, CNPJ 61.365.284/0001-04, no valor de R\$49.545,00;

b) excesso de aplicações sobre origens, visto que não respaldadas por rendimentos declarados ou comprovados (**acréscimo patrimonial a descoberto**), de acordo com o previsto nos arts. 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713/1988, nos seguintes valores:

Fato Gerador	Valor Tributável
30/04/2003	1.329,19
31/05/2003	22.447,36
30/06/2003	90.163,04
31/07/2003	12.277,25
31/08/2003	26.287,53
30/09/2003	32.358,10
31/10/2003	19.038,60
30/11/2003	121.378,11
31/12/2003	67.124,03
	392.403,21

Em julho/2003, do total do acréscimo patrimonial a descoberto detectado, R\$10.000,00 referem-se à aquisição de quotas de capital da empresa “A Girafa Editora Ltda” e, em dezembro/2003, do montante apurado, R\$10.523,43 constituíram aplicação feita pelo contribuinte no HSBC Fundo de Previdência Privada S/A.

A autoridade fiscal lançadora informa que o contribuinte foi intimado, em 28/03/2006, com ciência em 03/04/2006 (fl. 05), a comprovar, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos, (1) os rendimentos tributáveis, isentos e tributados exclusivamente na fonte recebidos por ele e seus dependentes; (2) os pagamentos efetuados a título de cartão de crédito; (3) os bens adquiridos e/ou alienados; (4) os pagamentos, doações, despesas realizadas e constituições de dívida; (5) as movimentações financeiras efetivadas

O procedimento fiscal considerou insatisfatórias as explicações apresentadas e, após análise da documentação disponível, apurou a evolução patrimonial do contribuinte em 2003, conforme detalhado no quadro de fls. 372/373, em que foram constatados os rendimentos omitidos acima discriminados.

Da impugnação

Cientificado do Auto de Infração em 21/11/2006, o contribuinte apresentou, em 20/12/2006, a impugnação de fls. 383/411, acompanhada de documentos de fls. 412/481, alegando, em síntese, que:

1. Houve patente falta de empenho da fiscalização na busca da verdade material para a correta instrução do procedimento fiscal. Ocorre que o impugnante retirou-se da sociedade “A Girafa Editora Ltda” de forma não amigável, motivo pelo qual esta lhe negou acesso a documentos que, de posse da empresa, comprovariam que os rendimentos lançados como omitidos, ou não pertenciam ao impugnante, ou referiam-se a retiradas contratualmente ou legalmente previstas. O contribuinte reiterou à fiscalização, por várias vezes, que não lhe entregava a documentação intimada por motivos alheios a sua vontade. Caberia

à douta equipe fiscal obedecer ao seu dever vinculado e expedir o Mandato de Procedimento Fiscal, nos termos do artigo 8º da Portaria SRF 6.087/2005, intimando a editora a apresentar toda a documentação pois, ao contrário da fiscalização, o impugnante é pessoa hipossuficiente em relação à empresa detentora dos documentos. Colaciona vários acórdãos no sentido de que o lançamento deve ser revestido de prova inconteste;

2. no que concerne aos rendimentos recebidos da empresa Siciliano S/A, informa que reportou à fiscalização que o fato gerador já constava no auto de infração lavrado anteriormente, de nº 13811.001486/2005-13, cuja cópia integral requereu fosse juntada ao presente, sem que nada fosse providenciado, fato que acarretou instrução probatória insuficiente e conseqüente cerceamento de defesa do impugnante, o que torna o presente processo nulo de pleno direito;
3. afrontou-se o princípio da publicidade dos atos administrativos, uma vez que não foi dada ciência ao impugnante da prorrogação eletrônica do MPF, motivo pelo qual requer a nulidade do processo;
4. a Lei Complementar 105/2006 autorizou, condicionada à regulamentação, o uso dos dados de cartões de crédito pelo Fisco Federal. Como o mencionado disciplinamento nunca ocorreu da maneira como preceitua o ordenamento jurídico pátrio, requer-se mais uma vez o cancelamento do AI;
5. o ônus da prova é do fisco e não do contribuinte. Não há nos autos quaisquer provas de que realmente o impugnante é o detentor dos valores em questão. Na se pode lavar um auto de infração respaldado em meros indícios; mister se faz a certeza pela autoridade fiscalizadora de que o contribuinte tenha cometido alguma infração à legislação. De acordo com o CTN, art. 142, é necessário que a descrição da infração no AI seja clara objetiva e certa, não se admitindo presunções, de modo que fique caracterizada a completa subsunção do fato ocorrido à norma jurídico-tributária. Na hipótese de a presunção não corresponder à realidade, o contribuinte estará a mercê de ato indiscutivelmente arbitrário do poder público;
6. a origem dos recursos está documentalmente comprovada no “memorando de entendimento” (doc. 05) acordado entre os sócios da empresa “A Girafa Editora” em que está expresso que a retirada mensal mínima do impugnante será de R\$17.000,00; que o impugnante viajará pelo menos duas vezes por ano ao exterior, em classe executiva, hospedando-se em hotéis compatíveis com sua representatividade, tudo sempre às custas da empresa;
7. na falta da documentação que comprovaria que a editora arcava com os gastos de cartão de crédito quando o impugnante estava em viagem internacional a serviço da empresa, comprova, por amostragem, que a mesma lhe reembolsava os gastos apresentando, neste momento, o extrato de seu cartão American Express (doc 08) e o extrato de sua conta-corrente no HSBC em que consta um depósito de R\$22.008,49 em 23/06/2003 e o pagamento da fatura do cartão em 24/06/2003, no valor R\$26.007,48. A diferença entre os valores refere-se a gastos de responsabilidade pessoal. Verifica-se pela leitura da referida fatura que o impugnante incorreu em diversos gastos nos termos do estabelecido no mencionado “memorando de entendimento”;

8. carece de liquidez e certeza os valores autuados no que diz respeito aos cálculos efetuados pela fiscalização, posto que não foram deduzidos os montantes do imposto de renda retido na fonte – IRRF pelas fontes pagadoras;
9. não pode incidir juros sobre a penalidade de 75%. A cobrança é um atentado contra a lógica jurídica e contra os ensinamentos doutrinários já cristalizados no direito pátrio;
10. inaplicável a taxa SELIC como índice de juros de mora, haja vista ter sido ela criada por uma resolução, fato que fende o princípio da legalidade;

Apresenta jurisprudência e doutrina de tributaristas para embasar seus argumentos.

Requer a desconstituição do crédito tributário lançado e o cancelamento do auto de Infração.

final da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 17-34582

2.1. Ao julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, o acórdão tem a ementa que se segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

CERCEAMENTO DE DEFESA

Inexiste cerceamento do direito de defesa, quando o lançamento fiscal, devidamente motivado, demonstra infração certa e determinada, e concede ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória.

NORMAS PROCESSUAIS - VÍCIO A ENSEJAR A DECRETAÇÃO DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

A não cientificação do contribuinte da prorrogação eletrônica do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não constitui hipótese legal de nulidade do lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE DE ATOS LEGAIS.

Não compete à autoridade administrativa o exame da legalidade/constitucionalidade das leis, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

A utilização da taxa SELIC como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Não se examina doutrina transcrita oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL..

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos (tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte), à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação.

NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

3. Ao interpor o recurso voluntário (e-fls. 512/537), após breve exposição dos fatos, Recorrente deduz as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação, e acrescenta, ao final, pedido alternativo de nulidade da decisão de primeira instância pela desconsideração de documentos válidos e eficazes a comprovar as alegações (e-fls. 536).

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

Razões de Recurso Voluntário	
1 - DA COMPROVAÇÃO DAS ORIGENS DOS RECURSOS	515/537
2 - DA COMPROVAÇÃO DOS REEMBOLSOS DE DESPESAS POR PARTE DA EMPRESA A GIRafa EDITORA LTDA.	516/521
3 - DA CARÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DOS VALORES AUTUADOS	521/523
4 - DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NA VERDADE REAL E DO ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	523/524
5 - DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL	524/525
6 - DO PROCEDIMENTO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO	525/526
7 - DA FALTA DE JUNTADA DE DOCUMENTOS EXISTENTES NA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL	527
8 - DO VÍCIO INSANÁVEL DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL	528/529
9 - DA IMPOSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO, E AUTUAÇÃO COM BASE EM GASTOS COM CARTÕES DE CREDITO	529/532
10 - DOS JUROS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO	532
11 - DA INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA	532/534
12 - “DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS E DA	534/535
	535/536

DOUTRINA DE TRIBUTARISTAS”	
13 - AD ARGUMENTANDUM, DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTANCIA	536/537

3.2. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls 537):

Pelo exposto, o Recorrente requer a este Colendo Conselho o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, com a reforma integral do nº 17-345 82, de folhas 483/496, com a consequente desconstituição do crédito tributário e o cancelamento integral do auto de infração, com o que se estará fazendo Justiça; ou, alternativamente, seja anulado o acórdão recorrido para que outro seja proferido nos termos do ordenamento jurídico pátrio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

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

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

5. Com fundamento no preceito estatuído pelo artigo 225 do Código Civil, o Recorrente formula pleito de nulidade da decisão de primeira instância, ao sustentar que a decisão não teria enfrentado a exatidão das reproduções dos fatos em favor das alegações feitas pelo Recorrente. Defende que o procedimento adequado seria a conversão do julgamento em diligência para a averiguação da veracidade dos fatos e das coisas contidas nos documentos desconsiderados.

5.1. Assevera que os negócios jurídicos consubstanciados pelos documentos desconsiderados são plenamente válidos e eficazes, e pelo fato da decisão de primeira instância ter haver desconsiderado os documentos, de maneira simples e ilegal, requer a decretação da nulidade do acórdão recorrido.

5.2. Não assiste razão ao recorrente. A decisão de primeira instância se encontra devidamente fundamentada, nos termos do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, que estabelece presunção legal do tipo *juris tantum*, ou relativa, que ocasiona a chamada “inversão do ônus da prova”, incumbindo ao contribuinte provar a inexistência do fato gerador do IRPF e consequentemente, do respectivo crédito tributário lançado. Rejeita-se a preliminar.

DAS ALEGAÇÕES SUSCITADAS NOS TÓPICOS 9, 10 E 11 DO RECURSO VOLUNTÁRIO

6. No tópico “9 - DA IMPOSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO, E AUTUAÇÃO COM BASE EM GASTOS COM CARTÕES DE CREDITO”, suscita questão sobre a eficácia da Lei Complementar nº 105/2006. Na visão do Recorrente, a referida lei complementar estaria condicionada à regulamentação.

6.1. Não lhe assiste razão. A matéria se encontra pacificada com a edição da Súmula CARF nº 35.

Súmula CARF nº 35

O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.

7. No que respeita à alegação deduzida no tópico “10 - DOS JUROS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO”, também não assiste razão ao Recorrente, por força do enunciado da Súmula CARF nº 108.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

8. Assim também, não há que se acolher a alegação deduzida no o que respeita à alegação deduzida no tópico “DA INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA”, diante do enunciado da Súmula CARF nº 4.

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

DAS DEMAIS ALEGAÇÕES SUSCITADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO

9. Como se pode divisar, à exceção do pleito de nulidade da decisão de primeira instância (item 5 supra), as demais questões recursais guardam relação de coincidência com aquelas ofertadas ao tempo da impugnação, por concordar com a análise feita pela decisão de primeira instância, faz-se uso da prerrogativa conferida pelo artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF, e adota-se, como razões de decidir, os mesmos fundamentos contidos no voto do acórdão recorrido, que se passa a transcrever.

início da transcrição do voto contido no Acórdão nº 17-34582

1 Da Ampla Defesa e do Contraditório

Ao contrário do entendimento do impugnante, o auto de infração em epígrafe se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993. Em que pese suas argumentações o lançamento não padece dos vícios apontados. O artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, preconiza apenas dois vícios insanáveis, conducentes à nulidade: a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. No presente caso nada há a argüir objetivamente quanto a esses aspectos.

A preliminar de nulidade da autuação calcada na alegação de cerceamento do direito de defesa, tendo como argumento que não foi assegurado ao impugnante os

princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, da segurança jurídica, da eficiência, entre outros, não pode prosperar.

O Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa transparece na Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, que dita que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

A fase litigiosa, na esfera administrativa, se instaura com a impugnação contra o lançamento e, ainda, com o duplo grau de jurisdição na apreciação das provas e dos argumentos de defesa.

O trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: (a) o momento do procedimento oficioso, e (b) o momento do procedimento contencioso.

A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte - que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o -, ou o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento.

Na fase oficiosa, portanto, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Na realidade, nessa fase o fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Incumbe ao fisco, como autor, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Ou seja, como já ressaltado, cabe à autoridade fazendária provar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário. Se a fiscalização não se desincumbe a contento de sua tarefa, não se extrai daí qualquer problema de ordem processual, mas apenas insuficiência de provas contra o sujeito passivo. E a suficiência ou não das provas, desde que estas não sejam obtidas de forma ilícita, é questão relacionada ao próprio mérito do lançamento.

A fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e conseqüente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do contraditório e da ampla defesa, referidos pelo impugnante, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de direito de defesa durante o curso da ação fiscal.

Da análise dos autos, constata-se que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte, bem como não restou caracterizada a ocorrência de quaisquer outras das hipóteses previstas na legislação.

Improcedente a alegação do contribuinte de que os rendimentos recebidos da empresa Siciliano S/A já haviam sido tributados no Auto de Infração de nº 13811.001486/2005-13, visto que o mesmo se refere a fatos geradores ocorridos nos anos de 2000 e 2001, enquanto a presente autuação versa sobre os rendimentos auferidos em 2003.

Assim sendo, a falta da juntada da cópia integral do referido processo ao presente, não acarretou instrução processual probatória insuficiente e conseqüente cerceamento de defesa do impugnante, como por ele alegado, posto tratar-se de processos independentes, inexistindo qualquer vinculação entre ambos.

2 Do Mandado de Procedimento Fiscal

Imprópria a consideração do interessado de que o Auto de Infração é nulo posto que não lhe fora dada ciência da prorrogação eletrônica do MPF, afrontando-se, desta forma, o princípio da publicidade dos atos administrativos.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é regulado, desde 26/11/2001, pela Portaria SRF nº 3007, a qual, na parte que cuida da sua emissão e prorrogação, traz os seguintes comandos:

Art 4º. O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos a V desta Portaria, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.

Art 6º. O MPF será emitido, observadas suas respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

IV - Delegado de Delegacia da Receita Federal Classes "A", "B", "C" e "D", de Delegacia Especial de Instituições Financeiras, de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais e de Delegacia da Receita Federal de Fiscalização;

Art 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

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.

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.

Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

Art. 15. O MPF se extingue: I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio; II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13;

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

Para análise da questão colocada, impõe-se destacar, primeiramente, o conteúdo do art. 142 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Do conceito legal expresso no citado artigo, depreende-se que o lançamento é indelegável e privativo da **autoridade administrativa** devidamente investida nessa competência.

Já o art. 196 do CTN dispõe sobre procedimentos a serem adotados no curso das diligências de fiscalização (lavratura de termos). Note-se que esse artigo encontra-se inserido no Título IV- ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA- Capítulo I- FISCALIZAÇÃO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é previsto em normas procedimentais internas a RFB que visam o disciplinamento dos procedimentos de fiscalização e, ao tempo em que constituem instrumento para a Administração Tributária, preservam direitos do cidadão perante o Estado. Assim, a sua não instauração não tem o condão de restringir a competência do AFRFB designado, para fins de constituição do crédito tributário. A natureza indisponível deste sobrepõe-se, indubitavelmente, àquela norma de caráter meramente administrativo.

A limitação da atividade de fiscalização do AFRFB trazida pela norma administrativa, portanto, não desonera o agente fiscal da atividade obrigatória e vinculada do lançamento, sob pena, inclusive, de cometimento de ato de improbidade administrativa, capitulada nos arts. 10, inciso X, e 11, inciso II, ambos da Lei nº 8.429, de 02/06/1.992, *in verbis*:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º dessa Lei, notadamente:

(...)

X. Agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda.

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições e, notadamente:

(...)

II. retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício.”

Registre-se, ainda, a jurisprudência pacificada no Conselho de Contribuintes quanto à finalidade e abrangência do Mandado de Procedimento Fiscal.

PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. (Acórdão 106-12941, Unânime, da Sexta Câmara, Sessão de 16/10/2002).

NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal (Acórdão 108-07079, Unânime, da Oitava Câmara, Sessão de 22/08/2002).

Dado o exposto, deixamos de acatar a alegação do impugnante.

3 Da constitucionalidade/legalidade do lançamento fiscal

3.1 DO SIGILO BANCÁRIO – LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 10 DE JANEIRO DE 2001
(...)

4 Da taxa SELIC utilizada no cálculo dos juros

4.1 DA COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
(...)

5 Do acréscimo patrimonial a descoberto e da inversão do ônus da prova

O procedimento fiscal constatou a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de março a dezembro de 2003.

Para o IRPF Acréscimo patrimonial a descoberto significa o incremento patrimonial não lastreado por rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte declarados na DIRPF. Dessa forma, ocorre acréscimo patrimonial a descoberto quando as mutações patrimoniais e os gastos do período superarem o total de rendimentos recebidos no mesmo lapso temporal.

O caput e os parágrafos 1º e 4º do artigo 3º da Lei 7.713/1988 definem que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados presume-se a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Art. 3º O imposto incidirá sobre 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 de 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.

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

O § 1º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, estabelece uma presunção legal do tipo *juris tantum*, ou relativa, que ocasiona a chamada “inversão do ônus da prova”, incumbindo ao contribuinte provar a inexistência do fato gerador do IRPF e conseqüentemente, do respectivo crédito tributário lançado.

Ao contrário do que propugna o interessado, o ônus de provar o ingresso de recursos é, pois, dele próprio. Provar a realização de dispêndios (aplicações) é tarefa do Fisco, a quem cabe indagar ao primeiro, de forma clara, a origem dos recursos que possibilitaram as aplicações patrimoniais (investimentos) ou de custeio (despesas) detectadas no procedimento fiscal. Para tanto, é imprescindível a elaboração de um demonstrativo mensal de origens e aplicações de recursos para que o fato base da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto seja provado. Provado o fato base, presume-se o acréscimo patrimonial a descoberto, visto que configurado a subsunção do daquele à hipótese de incidência prevista no §1º do art. 3º da Lei 7.713/1988, acima citada.

No caso em pauta, o procedimento fiscal apurou, através da análise da evolução patrimonial do contribuinte, conforme detalhado no quadro de evolução patrimonial de fls. 372/373 o valor tributável consolidado de R\$ 441.948,21.

5.1 DOS VALORES ALEGADOS PELO IMPUGNANTE COMO RECEBIDOS DA EMPRESA “A GIRAFÁ EDITORA S/A”

O impugnante alega que parte da receita que suportou os dispêndios verificados pela fiscalização no ano-calendário 2003 originara-se da “A Girafa Editora S/A” quer pelo pagamento da remuneração mensal pactuada, R\$17.000,00, quer pelo reembolso contratual de despesas provenientes de viagens internacionais a serviço da empresa e, para provar, anexou à impugnação o “Memorando de Entendimento” de fls. 434/436.

Relativamente à validade deste contrato, há que buscar amparo nos princípios contidos no Código Civil (Lei nº 10.406/2002), artigos 219, 221 e 288, que assim dispõem:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Art. 288. É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654.

Pelo que se depreende do texto legal, para que o contrato possa servir de elemento subsidiário para a comprovação do que nele foi acordado, precisa ser subscrito por duas testemunhas e registrado no Registro de Títulos e Documentos, de forma a criar a condição para oponibilidade a terceiros, de que trata o art. 288 do Código Civil. A fazenda Nacional, embora não seja propriamente um terceiro credor, tem interesse na comprovação de que aquilo que foi pactuado no contrato, de fato ocorreu.

No caso em pauta, no entanto, o “Memorando de Entendimento” apresentado pelo impugnante como única prova de suas alegações, não foi registrado no Registro de Títulos e Documentos e não foi subscrito por duas testemunhas, constituindo, assim, prova ineficaz ao fim a que se propõe no processo ora analisado.

Além do mais, mesmo que o contrato fosse válido, ainda assim seria necessário provar, no caso do reembolso dos gastos de viagem, que houve a transferência de numerário da empresa para o impugnante. O extrato bancário apresentado (fl. 464) onde aparece um depósito de R\$22.008,49 um dia antes do pagamento de uma fatura do cartão AMEX não se presta para tanto, pois não identifica quem depositou o valor. Por conseguinte, mais uma vez, permanece sem prova a alegação do contribuinte.

Por outro lado, esclarecemos que na hipótese de ele vir a comprovar que efetivamente recebia mensalmente da editora, a título de remuneração, R\$17.000,00 - o que até o momento não foi feito - a remuneração será tributada, não mais como acréscimo patrimonial a descoberto, mas como omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica, posto que o defendente não a declarou na DIRPF ano-calendário 2003.

Finalmente, insistimos ser descabida a alegação de que seria do fisco a responsabilidade de argüir da “A Girafa Editora S/A” os documentos que comprovariam a origem dos recursos que suportaram os dispêndios do autuado em 2003, visto ser ele hipossuficiente em relação à empresa. Não há nos autos nenhuma prova de que o defendente tenha tomado alguma medida jurídica no sentido de ter acesso aos referidos documentos, mesmo ciente de que era seu o ônus da prova, conforme previsto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988.

5.2 DO RENDIMENTO OMITIDO RECEBIDO DA EMPRESA SICILIANO S/A E DA RESPECTIVA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Como já mencionado, equivocada a alegação do defendente de que os rendimentos recebidos da empresa Siciliano S/A já haviam sido tributados no AI de nº 13811.001486/2005-13, haja vista que o mesmo refere-se aos anos-calendário 2000 e 2001, enquanto a autuação ora analisada reporta-se a fatos geradores ocorridos em 2003.

Da mesma forma, também imprópria a alegação de que a fiscalização não compensou o IRRF no cálculo que fez do imposto cobrado no presente AI. Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fl. 370), a Siciliano S/A declarou na DIRF relativa ao ano-calendário 2003 ter retido R\$10.550,38 da remuneração paga ao impugnante. Observa-se no anexo de fl 374 do AI - “Demonstrativo de Apuração do IRPF” – que o montante foi devidamente subtraído do valor do imposto devido apurado pela auditoria fiscal.

final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 17-34582

CONCLUSÃO

10. Em vista do exposto, VOTO por rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles