



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.002471/2004-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-006.895 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de julho de 2020  
**Recorrente** RONALDO DE SOUZA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Havendo a descrição pormenorizada dos fatos, a sua compreensão por parte do contribuinte e a correta capitulação da fundamentação legal do lançamento, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA

O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

Cabe ao contribuinte provar a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, através de documentação hábil e idônea.

IRPF. DEDUÇÃO COM INSTRUÇÃO.

Não é possível a dedução como despesa com instrução, dos valores pagos a outras instituições, que não aquelas previstas no regulamento do imposto de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para acatar como recurso/origem, na planilha de

evolução patrimonial, o valor de rendimentos isentos recebido da EMBRAER a título de lucros (R\$ 21.899,96).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 382/415 interposto contra decisão da DRJ em São Paulo II/SP, de fls. 350/377 a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 220/225, lavrado em 08/11/2004, relativo ao ano-calendário de 1999, com ciência do contribuinte em 11/11/2004, conforme AR de fls. 229.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por: (i) acréscimo patrimonial a descoberto; (ii) deduções indevidas da previdência social, de dependentes, de despesas médicas, de despesa com instrução; e (iii) compensação indevida de IRRF, no valor total histórico de R\$ 436.441,09, já acrescido do juros de mora e da multa do ofício de 75%.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, de fls. 210/219, verifica-se que a fiscalização abarcou o período de 1999 a 2001 (exercícios 2000 a 2002), mas o presente auto se restringe ao ano 1999 (exercício 2000). Os demais exercícios são objeto do processo nº 19515.000413/2005-35, sob minha relatoria e julgado em conjunto nesta sessão.

Com relação ao lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto, dispõe o relatório fiscal que o RECORRENTE não tinha recursos suficientes para suportar os dispêndios realizados no mês de dezembro/1999, conforme demonstrativo de evolução patrimonial de fls. 203/209. Assim, foi verificada a variação patrimonial a descoberto no valor de R\$ 610.731,86.

Além de alegar ter montado a planilha de evolução patrimonial com os documentos apresentados pelo contribuinte e com aqueles de que possuía, a fiscalização esclareceu alguns critérios utilizados para tal apuração.

Destes critérios, destacam-se o dispêndio referente ao empréstimo efetuado junto à Franton Enterprises INC - Ilhas Virgens Britânicas, liquidado em 08/01/1999, calculado em R\$ 240.880,00 (conversão de dólares); a integralização de cotas no capital da Consultatum S/C Ltda no valor de R\$ 218.533,72; empréstimo à empresa Sterling Empreendimentos Imobiliários no valor de R\$ 617.200,00 (diferença entre o saldo em 31/12/1998 e 31/12/1999 na própria declaração). Devidamente intimado para comprovar a totalidade do crédito existente em face da

empresa, e os valores emprestados ao longo de 1999, o RECORRENTE se manteve silente. Assim, todo o valor informado em sua declaração de ajuste anual foi considerado como aplicação no mês de dezembro/1999.

A fiscalização esclareceu também que valores de rendimentos isentos/não tributáveis não comprovados não foram lançados como recursos/origens.

Por fim, a fiscalização intimou o RECORRENTE para comprovar as deduções efetuadas. Considerando que o contribuinte não apresentou resposta, todos os valores informados em sua declaração de ajuste anual foram glosados, conforme tabela adiante:

Deduções do imposto não comprovadas	Valor em R\$
Contribuição à Previdência Oficial	2.146,23
Dependentes	4.320,00
Despesas com Instrução	3.400,00
Despesas Médicas	2.622,01

Quanto ao IRRF, o contribuinte deixou de apresentar o informe de rendimentos da empresa Telecomunicações do Rio de Janeiro S/A. Como não o fez, a fiscalização não considerou o IRRF declarado de R\$ 1.230,00.

## Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 239/277 em 10/12/2004. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no São Paulo II/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A impugnação começa com a apresentação um diagrama resumindo sua estrutura de maneira didática, separando as preliminares das alegações quanto ao mérito da autuação.

Ao relatar os fatos, o interessado afirma que o Termo de Início de Fiscalização surpreendeu o defendente e foi destinado a verificar o nada. Esta afirmação permeia a impugnação, reaparecendo diversas vezes.

Observa que a fiscalização deu-se quase um ano e meio após a data do ofício que lhe deu origem.

Relata que “o Defendente optou por responder a todos os questionamentos” (fl.238), Note-se que foi o Defendente quem optou. Igualmente, o defendente “negou-se, apenas, a responder questionamentos quando já morto era o instrumento que garantia a legalidade do processo fiscalizatório instaurado” (fl. 238; essa é a opinião do defendente, do autuado). Como pode ser observado, de acordo com a impugnação. as decisões foram tomadas pelo autuado e não por sua curadora.

Afirma que o Mandado de Procedimento Fiscal não foi prorrogado por não ter sido dada ciência da prorrogação por via postal, após 28/05/2005, prorrogação que teria vencido o defendente em recusou-se 27/07/2004 a respondê-lo, assim sendo, (fl, 239), por entender extinto o procedimento fiscal.

O contribuinte foi autuado, mas afirma que não tomou ciência pois o Auto de infração não foi enviado também a sua curadora.

Passamos a expor, em breve sumário, os argumentos do impugnante.

Em preliminares, argüi a nulidade do lançamento em razão de:

a) a fiscalização ter tido origem em denúncia de terceiro ignorando o disposto no art. 908 do RIR/99, em primeiro lugar, por tal fato não ter sido informado ao interessado até a lavratura do Auto de Infração, em segundo lugar, por não ter sido dado conhecimento ao interessado do teor do ofício que conteria a denúncia, em terceiro lugar, por que o ofício, do qual o interessado não teria conhecimento, segundo o interessado não descreveria, nem de maneira genérica fatos ou infrações implicando o interessado, tanto é que a autoridade fiscal solicitou os extratos bancários do interessado;

b) argumenta ainda, sobre o ofício, que caso ele contenha denúncia genérica, esta não é apta a iniciar fiscalização, com base no dispositivo legal citado acima;

c) também questiona o que seriam as “fontes internas de informações à disposição da SRF”, utilizadas pela fiscalização, comparando a Receita Federal ao DOPS e a Kafka, afirmando que “o fiscalizado deve ser informado, claramente quais são tais fontes”

d) questiona os documentos originados de diligência efetuada em empresa (da qual o interessado é sócio) sem a apresentação de MPF que tenha dado origem à diligência;

e) conclui a preliminar afirmando que o auto de infração deve ser considerado nulo por inserir informações sem respaldo legal;

f) a segunda preliminar argüi que o prazo de validade do MPF teria expirado em virtude falta de comunicação enviada por via postal de sua prorrogação (cita, sem transcrevê-lo, o art. 23 do PAF e o 992 do RIR/99, que tratam da intimação) e argumenta que uma portaria não teria como distorcer o CTN, pois a fiscalização teria se baseado na Portaria SRF nº 3.007/OI, que o acesso à prorrogação do 1º MPF pela internet seria restritivo e violaria o direito do contribuinte, além disso, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao contribuinte, não teria sido encaminhado o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, e, finalmente, que o fato de haver comunicado por via postal por três vezes caracteriza a prática reiterada prevista no art. 100 do CTN;

g) em virtude da expiração do MPF, o AI seria nulo;

h) afirma que o “AFRF admite expressamente o lapso ocorrido, tentando contornar, sem sucesso, a falha”;

i) cita os arts. 928 e 968 do RIR/99 que estabelece pena para o não fornecimento de informações ou esclarecimentos solicitados pela SRF a terceiros e afirma que a fiscalização não os aplicou ao próprio contribuinte autuado; além disso pede a substituição da autuação e da multa de ofício pela multa regulamentar, uma vez que a primeira “é em muito superior a multa prevista no art. 968”; novamente pede pela nulidade do AI em decorrência deste alegado lapso;

j) expressamente que o A] não existe cientificada frente à legislação do mesmo civil, (mesmo uma vez que seu endereço da curadora não seja foi o mesmo do seu marido, o contribuinte);

k) ser o autuado relativamente incapaz pede pela suspensão do procedimento fiscal, alegando que a análise da sentença de interdição feita pela fiscalização foi simplista e citando o laudo de exame mental de fls. 87 a 95, além do Código de Processo Penal e jurisprudência do extinto Tribunal de Alçada Criminal (TACRIM);

Quanto ao mérito:

- l) alega que houve inadequação do emprego de base de dados mensal de rendimentos para o cálculo do imposto de renda da pessoa física na autuação por omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, pois o exercício fiscal é anual e não há obrigação de manutenção de contabilidade que apure diariamente quanto a pessoa física ganha e quanto despende, cita o art. 86 do RIR/99 - pede pela nulidade;
- m) alega imprecisão técnica da Planilha de Fluxo Mensal ao desconsiderar os resgates recebidos em função aplicações em renda variável;
- n) alega que a integralização de R\$ 165.127,02 em quotas da empresa Consultatum S/C Ltda deu-se em 1998, havendo por lapso contábil sido contabilizadas em janeiro de 1999, como prova apresenta registros contábeis da referida empresa;
- o) apresenta informe relativo ao valor de R\$ 8.400,00, recebidos da Telecomunicações do Rio de Janeiro S/A, lançado como recurso em janeiro de 1999;
- p) apresenta documentos que comprovariam os valores de rendimentos isentos e não tributáveis glosados;
- q) apresenta documentos que comprovariam a alienação de 30 milhões de ações da Tele None Leste S/A;
- r) apresenta documentos que comprovariam as deduções glosadas pela fiscalização;
- s) finalmente, contesta a aplicação da taxa SELIC, pois não haveria legislação que a definisse, pois a Lei nº 9.065/95, em seu art. 13, não atenderia ao preceituado no art. 161 do CTN e a taxa SELIC teria caráter remuneratório de capital, não podendo ser exigida como juros de mora.

Conclui pedindo pela nulidade, em decorrência do acatamento das questões preliminares, ou pela improcedência do AI; em razão das questões de mérito levantadas.

## **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ no São Paulo II/SP, julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 350/377):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

A ampla oportunidade de carrear aos autos, tanto na fase de autuação, quanto na fase impugnatória, documentos que tivessem o condão de se contrapor às provas obtidas pela fiscalização, fulmina, de plano, a pretensão de caracterização do cerceamento do direito de defesa. Representação do Ministério Público Federal não caracteriza denúncia de terceiros nos termos do art. 908 do RIR/99. Não há previsão de nulidade em decorrência do uso de provas obtidas em diligência desacompanhadas, no processo, do MPF-D.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DAS PRORROGAÇÕES DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não havendo previsão legal da notificação de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal por via postal, não há obrigação de realizá-la, O Mandado de Procedimento Fiscal, portanto, não se extingue, Preliminar rejeitada.

#### CONTRIBUINTE RELATIVAMENTE INCAPAZ. CIÊNCIA DE ATOS PROCESSUAIS.

Quando a sentença declarar a incapacidade relativa do contribuinte, nos termos do art, 1.782 do Código Civil, a ciência dos atos processuais poderá ser dada diretamente ao interessado. Preliminar rejeitada,

#### MULTA POR NÃO-ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - FALTA DE ESCLARECIMENTOS.

Não cabe a aplicação da multa prevista no artigo 928 do RIR/99 ao contribuinte que deixar de prestar informações de suas próprias atividades. A referida multa deve ser aplicada quando o contribuinte, intimado por escrito pela autoridade administrativa, deixar de prestar ou negar informações de que disponha com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

#### ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis 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.

#### ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL,

Em estrita observância a disposição legal, para fins de determinação de omissão de rendimentos por análise da variação patrimonial, os demonstrativos que cotejam as alterações patrimoniais e os recursos devem, a partir do ano-calendário de 1.989, ser levantados mensalmente,

#### GLOSAS DEPENDENTES, DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO, DE DESPESAS MÉDICAS, DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA OEICIAL E DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Consideram-se as deduções referentes às despesas pleiteadas e ao imposto de renda retido na fonte apenas quando, inequivocamente, comprovadas pela documentação apresentada pelo contribuinte e, para as despesas dedutíveis, se incorridas pelo próprio contribuinte ou por seus dependentes.

#### JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC,

Havendo previsão legal da aplicação da taxa SELIC, não cabe à Autoridade Julgadora exonerar a cobrança dos juros de mora legalmente estabelecida.

#### Lançamento Procedente em Parte

No mérito, a DRJ acatou algumas das deduções pleiteadas, que haviam sido glosadas pela fiscalização, quais sejam: (i) foram reestabelecidas as deduções da previdência oficial; (ii) foram reestabelecidas as despesas médicas no montante R\$ 1.440,00, correspondente aos pagamentos efetuados à manutenção do plano de assistência odontológica. Com relação ao recibo apresentado pela Real Sociedade Portuguesa de Beneficência, a DRJ manteve a glosa ante a ausência de descrição do serviço prestado e do beneficiário; (iii) foram reestabelecidas as despesas com dependentes; (iv) com relação as despesas com instrução, foi reestabelecido apenas com relação a uma de suas dependentes, pois o montante pago em favor do curso pré-vestibular de sua dependente não se enquadra na legislação em vigor.

Desta forma, as infrações remanescentes foram as seguintes:

**INFRAÇÕES (valores em Reais)**

<b>Ano-calendário</b>	<b>1999</b>
acréscimo patrimonial a descoberto	610.731,86
dedução indevida de previdência social	0,00
dedução indevida de dependentes	0,00
dedução indevida de despesas médicas	1.182,01
dedução indevida de despesas com instrução	1.700,00
compensação indevida do IRRF	1.230,00

### **Do Recurso Voluntário**

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 11/11/2008, conforme AR de fls. 379, apresentou o recurso voluntário de fls. 382/415 em 11/12/2008.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

O processo compôs lote sorteado em sessão pública para este relator.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

### **PRELIMINAR**

De início, destaca-se que o RECORRENTE alegou, em sede de preliminar, a nulidade do procedimento de fiscalização e do auto de infração, ocasionada pelas seguintes circunstâncias: (i) a fiscalização foi motivada por denúncia de terceiros; (ii) ausência de prazo de validade do MPF; (iii) erro na identificação da norma legal violada; (iv) intimação do contribuinte, e não de sua tutora, da lavratura do auto de infração.

Pois bem, consultado a impugnação de fls. 239/277, constata-se que os argumentos apresentados no recurso voluntário são transcrições *ipsis litteris* daqueles originalmente aduzidos na impugnação.

Considerando que não foi apresentado nenhum novo argumento jurídico, e que o contribuinte apenas ressaltou seu inconformismo com a autuação fiscal, proponho adotar as razões apresentadas pela DRJ para compor o presente voto, conforme autoriza o art. 57, §3º do Regimento Interno do CARF:

#### PRELIMINARES

#### DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O autuado argumenta que a fiscalização teve origem em denúncia de terceiro, ignorando o disposto no art. 908 do RIR/99, em primeiro lugar, por tal fato não ter sido informado ao interessado até a lavratura do Auto de Infração, em segundo lugar, por não ter sido dado conhecimento ao interessado do teor do ofício que conteria a denúncia, em terceiro lugar, por que o ofício, do qual o interessado não teria conhecimento, não descreveria, nem de maneira genérica, fatos ou infrações implicando o interessado, tanto é que a autoridade fiscal solicitou os extratos bancários do interessado. Transcrevemos a seguir o artigo 908 do RIR/99:

“Art 908. O disposto neste Capítulo não exclui a admissibilidade de denúncia apresentada por terceiros (Lei n° 4. 502, de 30 de novembro de 1964, art. 93, parágrafo único).

Parágrafo único. A denúncia será formulada por escrito e conterà, além da identificação do seu autor pelo nome, endereço e profissão, a descrição minuciosa do fato e dos elementos identificadores do responsável por ele, de modo a determinar, com segurança, a infração e o infrator.”

Em primeiro lugar, a fiscalização não se originou de denúncia de terceiros nos termos do artigo retrocitado, mas de representação do Ministério Público Federal efetuada por meio do Ofício/MPF/LZ n° 161. A representação fiscal não se tratava de uma denúncia, mas de um repasse de informações, sobre diversos contribuintes, que apontavam indícios de falta de pagamento de tributos. Com base neste ofício a SRF iniciou procedimentos internos e programou, quando confirmada a probabilidade de existência de tributos não recolhidos, a fiscalização dos contribuintes. Assim sendo, não se aplica a legislação citada pelo impugnante.

Mas, mesmo se aquela legislação fosse aplicável ao caso em tela, não haveria nenhuma obrigação, por parte da fiscalização, de informar tal fato ao contribuinte antes da lavratura do Auto de Infração, pois não estaria instaurado o contencioso até aquele momento. Não instalado o contencioso, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Assim, como os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória os atos lavrados nesta fase não se sujeitam ao contraditório. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido tem decidido o Conselho de Contribuintes:

#### NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a arguição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma arguição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu. (Acórdão 101-93425)

Pelas razões acima, também é irrelevante se o ofício descreveria, de maneira genérica ou não, fatos ou infrações implicando o interessado. Mas, ao contrário do que o impugnante afirma, a fiscalização não foi baseada em nada. Ela usou as “fontes internas de informações à disposição da SRF”, ou seja, os bancos de dados informatizados da SRF, para preparar a fiscalização. Solicitou os extratos bancários para confrontá-los com os dados dos sistemas informatizados e para verificar se as suspeitas se confirmavam. Portanto, irrelevante se o ofício em questão continha denúncias, genéricas ou não, pois não foi com base nele que se realizou a fiscalização, mas ele apenas apontou suspeitas, confirmadas pelos dados à disposição da SRF e confirmadas na autuação.

Como demonstramos, não há paralelo possível entre a obra do escritor em língua alemã Franz Kafka e chega a ser ofensiva a comparação com os métodos do DOPS e de qualquer ditadura. Alias, se houvesse qualquer sombra de cerceamento do direito de defesa, a autuação estaria maculada pela nulidade, por ofensa à Lei Maior. Não é o caso. O impugnante pôde apresentar seus argumentos e contestar ponto a ponto a autuação. Não lhe foram sonegadas informações que pudessem ser, de qualquer maneira, úteis à defesa. Pois todas as provas em que se alicerçou a fiscalização para autuar o contribuinte encontram-se nos autos.

Ainda na mesma seara, o contribuinte alega que os documentos originados de diligência realizada em empresa, da qual, ressalte-se, é sócio, não poderiam ser utilizados pela fiscalização sem que fosse apresentado o MPF que deu origem à diligência. Tal omissão acarretaria a nulidade do auto de infração, por haver a inserção de informações sem respaldo legal. Mas, não apresenta a base legal de tal afirmação. Não apresenta por inexistente. Como inexistente a obrigatoriedade alegada, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

Cumpre, por isso, esclarecer que as hipóteses de nulidade que dão causa a nulidade no processo administrativo fiscal estão elencadas pelo Decreto nº 70.235/1972 em seus arts. 59 e 60, “in verbis”:

“Art 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Não se vislumbra no caso em exame, a ocorrência de qualquer das hipóteses retrotranscritas, visto que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

Da leitura acima, conclui-se que a nulidade do auto de infração poderá ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo no mesmo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. No entanto, no caso em tela observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto 70.235/72, não ensejando declaração de nulidade. Mesmo que o impugnante tivesse alegado expressamente cerceamento de defesa em decorrência de suposta simples referência genérica aos artigos ou descrição genéricas dos fatos, uma vez que ele se defendeu

adequadamente, descaberia a preliminar de nulidade como se verifica na ampla jurisprudência administrativa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA - Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1ª CC - 108-05. 383)

PAF- NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - Não há que se alegar cerceamento de defesa por inadequado enquadramento legal no Auto de Infração, quando este está mencionado de forma satisfatória, ensejando minuciosa defesa do sujeito passivo. ( Ac. 1º CC - 104- 1 70 73)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70. 235/ 72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2ª CC - 202-11 700)

Desta feita, não há como acolher a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

#### DA VALIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

O suplicante propugna pela ocorrência da nulidade do lançamento em função da falta de ciência do contribuinte sobre as prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal, que teriam sido colocadas à disposição do interessado apenas pela internet, bem como pela existência de lapso temporal superior a 60 dias entre o último ato praticado pelo Fisco antes da autuação e a própria autuação.

Para análise da questão, impõe-se analisar a competência da Autoridade Administrativa, no que tange às atividades relacionadas à constituição do crédito tributário, destacando-se, 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.

A Lei nº 2.354/1.954, art. 7º e o Decreto nº 2.225/1.985, expressamente estabelecem a competência exclusiva do Auditor Fiscal da Receita Federal para execução do lançamento tributário.

Por outro lado, do parágrafo único do art. 142 do CTN, extrai-se que o lançamento deve ser presidido pelo princípio da legalidade, além de constituir-se num dever indeclinável, uma vez constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1.972, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (art. 59,I) e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59,II).

Nem a lavratura de Auto de Infração sem ciência prévia ao contribuinte da emissão de Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares configura a hipótese de nulidade do lançamento prevista no inciso I do art. 59 do Decreto n.º 70.235/ 1.972, vez que a competência para a execução dessa atividade, deferida de forma exclusiva ao Auditor Fiscal da Receita Federal, só pode ser retirada por norma veiculada em legislação complementar ou ordinária.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pela Portaria SRF n.º 1.265/1.999, com o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, sendo mero instrumento de controle administrativo.

Com efeito, a edição da referida Portaria fundamenta-se na competência conferida ao Secretário da Receita Federal pelo art. 190, III, do regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 227, de 03/09/1.998, no art. 196 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1.966, e no art. 6º da Medida Provisória n.º 1.195-3, de 24/09/1.999, que dispõem, in verbis:

Portaria MF n.º 227/1.998

"Art. 190. Ao Secretário da Receita Federal incumbe:

III- expedir atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de sua competência. "

Lei n.º 5.172/1.966

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo Único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado' deles, se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo. "

Medida Provisória n.º 1.195-3/ 1.999

"Art. 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ele administrados:

I- em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;

b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem assim em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados;

d) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas;

e) supervisionar as atividades de orientação do sujeito passivo efetuadas por intermédio de mídia eletrônica, telefone e plantão fiscal;

II- (omissis) "

O art. 190, inciso III do Regimento Interno da Receita Federal faculta ao Secretário da Receita Federal expedir atos normativos sobre assuntos de sua 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 art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/ 1.999 trata das atribuições dos ocupantes do cargo de AFRF, em caráter privativo e geral. Nas atribuições de caráter privativo faz distinção entre a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário (inciso I, letra a) e a execução dos procedimentos de fiscalização (inciso I, letra c).

Assim, numa exegese sistemática, observa-se que, embora o enunciado da Portaria em exame faça menção ao art. 6º da MP 1.915-3, remete, na realidade, ao seu inciso I, letra c, quando "...estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal ", como deixa claro o texto de sua ementa.

Portanto, a Portaria em comento não aborda aspectos relacionados com a competência para constituição do crédito tributário pelo lançamento. E nem poderia fazê-lo, já que, consoante o Princípio da Hierarquia das Normas, ato inferior à lei não poderia contrariar, restringir ou ampliar suas disposições.

As normas que regem a constituição do crédito tributário advêm do superior interesse público de que se reveste a arrecadação do tributo, fato que o torna indisponível.

O Juiz Federal Zuudi Sakakihara (in "Código Tributário Nacional Comentado "- coordenação de Vladimir Passos de Freitas- Ed. Revista dos Tribunais, 1.999, p. 561) bem coloca a questão:

"Além de vinculada, essa atuação administrativa é obrigatória em duplo sentido. Em primeiro lugar, porque a arrecadação do tributo reveste-se de interesse público e, por isso, é indisponível, fato que, por sua vez, confere obrigatoriedade à atuação da administração. Isso quer dizer que, não tendo a Administração o poder de dispor do direito ao tributo que surge para o Estado em razão da ocorrência do fato gerador, terá de obrigatoriamente promover a sua execução forçada, caso não haja o pagamento voluntário pelo sujeito passivo. Em segundo lugar, porque a execução forçada não poderá ser promovida sem o título executivo, que é materialmente constituído pelo lançamento, como já se viu. "

Já as normas que se referem aos procedimentos de fiscalização visam à disciplina de sua execução e, por constituírem, ao mesmo tempo, instrumento para a Administração

Tributária, preservam direitos do cidadão perante o Estado. Assim, a fixação das normas de elaboração do Mandado de Procedimento Fiscal para execução dos procedimentos por ele instaurados não tem o condão de restringir a competência do AFRF designado, para fins de constituição do crédito tributário, nem, tampouco, a própria atividade do lançamento. A natureza indisponível desta atividade sobrepõe-se, indubitavelmente, àquela norma de caráter meramente administrativo.

A limitação da atividade de fiscalização do AFRF trazida pela norma administrativa, portanto, não desonera o agente fiscal das atividades 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.”

Dessa forma, não fica consubstanciada, no caso em análise, a invalidade do procedimento fiscal.

Não procede, igualmente, a alegação de que permitir o acesso à prorrogação do MPF pela internet seria restritivo. Ao contrário, o interessado sempre pôde conferir a validade do MPF comparecendo à Delegacia da Receita Federal. O acesso ao MPF pela internet foi planejado como uma forma de facilitar o acesso, uma vez que esta ferramenta pode ser alcançada de inúmeras localidades, de forma simples e eficaz, dispensando o comparecimento do contribuinte à unidade da Secretaria da Receita Federal. Querer transformar uma vantagem, uma opção, em alegação de cerceamento do direito de defesa demonstra, uma vez mais o caráter da defesa em exame.

A alegação de que um servidor enviar algo por três vezes a um único contribuinte caracteriza prática reiterada de toda uma administração tributária não deveria merecer maiores comentários, mas em nome de evitar uma alegação, absurda por certo, de cerceamento do direito de defesa. Apenas um comentário é o bastante: assim como uma andorinha não faz verão, um único servidor, repetindo apenas três vezes um ato, antes da modificação da norma que o rege, não caracteriza prática reiterada observada “pelas autoridades administrativas” nos termos do artigo 100 do CTN. E, como se não bastasse, a norma administrativa foi alterada. E a portaria antiga foi alterada por outra portaria, norma de mesma hierarquia, A norma nova obedecida, o procedimento adotado pelo auditor-fiscal obedeceu a letra da lei, sem dúvida alguma, aliás como admite o interessado (item 26 da impugnação, a fl. 246). E o interessado ainda acusa a fiscalização de distorcer o CTN.

Quanto ao lapso admitido pela fiscalização (fl. 211, item 19, 1), trata-se exatamente disso, um lapso. Não representou cerceamento do direito de defesa, até mesmo por ter-se iniciado a fiscalização em data posterior àquela que consta no documento em que foi

grafado 2003 em lugar de 2004, vale dizer, a fiscalização foi iniciada em 19/08/2003, o documento teria sido de 18/03/2003. Além disso, a data de postagem foi 18/03/2004. Como, não houve prejuízo a quem quer que fosse em decorrência do lapso, não há que se falar em nulidade. Nem do ato, quanto mais do procedimento fiscal. Não houve cerceamento do direito de defesa. Prova é que o contribuinte entendeu perfeitamente o lapso. E tentou usá-lo em seu favor, para pedir a nulidade do procedimento fiscal. Em direito há um brocardo que afirma que ninguém pode alegar sua própria torpeza em seu próprio benefício. O contribuinte não pode alegar decurso de prazo por não ter apontado o lapso da fiscalização até que este implicasse, a seu ver, em decurso de prazo, em benefício próprio.

Quanto à nulidade do lançamento em função do decurso de prazo superior a 60 (sessenta) dias entre dois atos consecutivos praticados pelo Fisco, cabe transcrever os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal- PAF), no que tange à lavratura do auto de infração:

“Art 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificaçãoda 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 trinta dias. ”

O artigo 59 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1.972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento: '

“Art 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Assim, não existe previsão legal de nulidade do auto de infração no caso de se transcorrer mais de 60 (sessenta) dias entre o último ato praticado pelo Fisco antes da autuação e a própria autuação.

A preliminar é, portanto, rejeitada. <-

#### DA PENA PREVISTA NOS ARTIGOS 928 E 968 DO RIR/99

O interessado pleiteia queda autuação seja substituída pela pena prevista nos artigos 928 e 968 do RIR/99, pelo não fornecimento de informações ou esclarecimentos solicitados pela SRF. Inicialmente, transcrevemos os artigos do RIR/99:

“Art 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos Órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 21 e Lei nº5.172, de 1966, art. 197).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos Tabeliães e Oficiais de Registro, às empresas corretoras, ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial, às Juntas Comerciais ou repartições e autoridades que as substituírem, às caixas de assistência, às associações e organizações sindicais, às companhias de seguros e às demais pessoas, entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a fiscalização do imposto (Decreto-Lei nº1.718, de 1979, art. 2º).

§ 2º Se as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta (art. 968), fixando novo prazo para o cumprimento da exigência (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 123, § 1º)

§ 3º Se as exigências forem novamente desatendidas, o infrator ficará sujeito à penalidade máxima, além de outras medidas legais (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 123, § 2º).

§ 4º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a autoridade fiscal competente designará funcionário para colher a informação de que necessitar (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 123, § 30).

§ 5º Em casos especiais, para controle da arrecadação ou revisão de declaração de rendimentos, poderá o órgão competente exigir informações periódicas, em formulário padronizado (Decreto-Lei nº1.718, de 1979, art. 2º parágrafo único).

Art. 968. As entidades, pessoas e empresas mencionadas nos arts. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem (Decreto-Lei nº2.303, de 1986, art. 9º Lei nº8.383, de 1991, art. 3º inciso I, e Lei nº9.249, de 1995, art. 30). ”

Ora, a simples leitura dos dispositivos legais dirime qualquer dúvida a respeito do alcance da norma acima transcrita: refere-se a informações prestadas por terceiros, não ao próprio fiscalizado. Essa interpretação é confirmada de forma unânime pela jurisprudência administrativa, como mostram os exemplos abaixo:

**MULTA POR NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - FALTA DE ESCLARECIMENTOS** - Não cabe a aplicação da multa prevista no artigo 1.003 do RIR/94 ao contribuinte que deixar de prestar informações de suas próprias atividades. A multa deve ser aplicada quando o contribuinte, intimado por escrito pela autoridade administrativa, deixar de prestar ou negar informações de que disponha com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. (CC. / 4ª Câmara / Acórdão 104-15.972, em 18.02.1998. Publicado no I DOU em 03.09.1998.)

**MULTA REGULAMENTAR - INTIMAÇÃO - NÃO ATENDIMENTO** - O não atendimento à intimação para prestar informações de que disponha em relação a terceiros, enseja a aplicação de multa regulamentar estabelecida na legislação. Havendo reincidência no descumprimento da obrigação acessória cabível é a

majoração da multa. 1º CC. / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-08.976 em 17.08.2006. Publicado no DOU em: 02.01.2007.

Assim sendo, rejeita-se a preliminar argüida.

DA INEXISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO POR NÃO TER TOMADO CIÊNCIA A CURADORA

O interessado argumenta que o auto de infração gerreado não existe, uma vez que a curadora do contribuinte não foi cientificada do mesmo.

A curadora possui o mesmo endereço do contribuinte e é sua esposa.

A interdição parcial do contribuinte deu-se nos termos do artigo 1.782 do Código Civil:

“Art 1. 782. A interdição do pródigo só o privará de, sem curador, emprestar, transigir, dar quitação, alienar, hipotecar, demandar ou ser demandado, e praticar, em geral, os atos que não sejam de mera administração.

Ou seja, o contribuinte foi considerado relativamente incapaz e apenas isso.

Transcrevemos o dispositivo da sentença à fl. 71:

“Ante o exposto, julgo a ação procedente para decretar a interdição de Ronaldo de Souza, declarando-o relativamente incapaz de praticar os atos da vida civil, nos termos do art. 1. 782 do Código Civil, e nomeando-lhe curadora a Sra. Vera Regina Freire de Souza, dispensando a especialização de bens em hipoteca legal, prestando-se contas anualmente.

Cumpra-se o disposto no artigo 1.184 do CPC, inscrevendo-se a decisão no registro civil e publicando os editais. Sem prejuízo atende a curadora o requerido à fl. 139.”

Os nobres advogados e procuradores do interessado citam na peça impugnatória o laudo pericial que embasou a sentença judicial, cópia do qual encontra-se às fls. 87 a 95. Porém o fazem de maneira a induzir o leitor da impugnação a acreditar que o contribuinte estaria incapacitado para quaisquer atos da vida civil. Abstém-se, para esse fim, de transcrever as conclusões de fls. 94 e 95, abaixo transcritas em sua integralidade:

“SÍNTESE E CONCLUSÕES

O Periciando era um indivíduo totalmente normal mentalmente, trabalhador, com vida ativa, dinâmico, até que foi fazer um check-up e, no dia seguinte, sofreu acidente vascular cerebral. Internado em hospital, passou por cirurgia, foi a estado de coma, saiu dele em quinze dias, depois de cerca de um mês, recebeu alta hospitalar, com sequelas físicas e psíquicas. Isso há cerca de um ano. De lá para cá vem se submetendo a trabalho de recuperação e está, com certeza, se recuperando satisfatoriamente. Mas, não está bom, pois ainda nota-se vários sintomas do acidente vascular cerebral de que padeceu. São eles, no físico, os movimentos limitados do lado esquerdo do corpo, e no psiquismo, a desorientação, a falta de habilidade para fazer operações elementares de aritmética, e, de modo significativo, o distúrbio de memória de fixação.

Entretanto, por outro lado, não alucina, não delira, está calmo, não tem comprometimento de monta no humor e na afetividade e, também, de certa forma, conserva a memória de evocação sem grandes troubles. Dessarte, pode-se

falar, e com segurança, que, embora o Periciando esteja em fase de recuperação, apresenta, ainda, transtornos mentais que o colocam na zona fronteira entre a doença mental e a normalidade mental.

Em outras palavras, padece de perturbação da saúde mental.

Do ponto de vista psiquiátrico forense essa perturbação o incapacita a praticar certos atos da vida civil. É a interdição relativa, e os atos para os quais não tem capacidade psicológica são os do art. 459 do Código Civil de 1916, que estão repetidos no art. 1.782 do novo Codex. "(grifo nosso)

A conclusão do laudo pericial é indubitável: a interdição é apenas parcial. O contribuinte compreende perfeitamente o que acontece com ele e ao seu redor. É capaz de perceber a gravidade de determinada situação. É capaz de receber e compreender perfeitamente uma intimação e uma autuação como a presente. É, portanto, capaz de tomar ciência da mesma.

Como se não bastasse, note-se que na impugnação consta que "o defendente optou por responder a todos os questionamentos" (fl. 228). O defendente, não sua curadora. Ou seja, ele foi capaz de decidir, não necessitou da curadora, demonstrando, mais uma vez sua capacidade.

Quanto à citação do Código de Processo Penal e de jurisprudência do extinto TACRIM (Tribunal de Alçada Criminal do Estado de São Paulo), só podem ser atribuídas à ausência de base legal e jurisprudência na área tributária, uma vez que em nada se relacionam com a autuação e com o processo em comento.

A preliminar é rejeitada, pois o contribuinte foi legalmente cientificado da autuação.

Rejeitadas as preliminares acima analisadas, enfocaremos, a título de mérito, as demais argumentações suscitadas pelo impugnante

Ante o exposto, resta comprovado a inoccorrência de nenhuma circunstância capaz de ocasionar a nulidade do auto de infração.

## **MÉRITO**

### **Acréscimo Patrimonial a Descoberto**

O lançamento foi realizado por Acréscimo Patrimonial a Descoberto, considerando os sinais exteriores de riqueza, a autoridade realizou o lançamento com base no art. 55, XIII, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

Art.55. São também tributáveis:

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

Por expressa determinação legal, a apuração do acréscimo patrimonial é feita de maneira mensal, e não anual. O entendimento firme deste CARF é no sentido de que o lançamento de imposto de renda com base na presunção de omissão de rendimentos

caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto é possível quando a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 1996

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CALCULO APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. **A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).**

Recurso negado.

(processo nº 11543.000484/2001-65; 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; julgamento em 14/05/2014)

Portanto, a despeito do que alegou o RECORRENTE, é plenamente legal o lançamento do imposto tomando como base os dispêndios efetuados.

Como dito, o lançamento foi efetuado com base na presunção de que houve omissão de rendimentos, caracterizada por dispêndios em volume superior à disponibilidade econômica do RECORRENTE, especificamente com relação aos gastos efetuados no mês de dezembro/1999.

Segundo a planilha de evolução patrimonial, em dezembro de 1999 o RECORRENTE realizou os seguintes dispêndios (fls. 203/209):

A) RECURSOS / ORIGENS			
	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
<b>1-RENDIMENTOS BRUTOS TRIBUTÁVEIS DECLARADOS</b>			
1.1- Recebidos de Pessoas Jurídicas			
CONSULTATUM S/C LTDA. - CNPJ 02.415.328/0001-02	12.500,00	12.500,00	12.500,00
LA FONTE TELECOM S/A - CNPJ 53.790.218/0001-53		2.000,00	2.000,00
1.2- Recebidos de Pessoas Físicas/Exterior			
<b>2-RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA</b>			
Rendimento de Aplicação Financeira	513,88	145,43	10,95
<b>3- RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS</b>			
<b>4-ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS:</b>			
Alienação Mercado à Vista - Ações	20.139,90	83.537,90	
Veículo ....			
<b>5- DIVIDAS CONTRAÍDAS NO MÊS</b>			
5.1- Empréstimos obtidos e comprovados			
5.2- Saldo bancário devedor em c/c no final do mês			
<b>6- SALDOS BANCÁRIOS CREDORES EM C/C NO INÍCIO DO MÊS</b>			
Banco Itau S/A - (cta. 0196-49671-5)	150,00	45.317,44	71.895,84
Banco Unibanco S/A - (cta. 0738-213060-2)	50,00	98,10	
<b>7-RESGATES DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS</b>			
Banco Itau S/A - APLIC AUT - (cta. 0196-49671-5)		31.233,69	
Bco Unibanco S/A - CART ADM / CONTA REM - (cta.0738-213060-2)	3.027,07	2.090,75	22.375,55
<b>8-SAQUES DE POUPANÇA</b>			
Poupança Banco Sudameris S.A.			2.105,30
<b>9- RENDIMENTOS LIQUIDOS DO CÔNJUGE</b>			
<b>10-OUTRAS ORIGENS</b>			
<b>11- SALDO DISPONÍVEL DO MÊS ANTERIOR</b>	533.513,22	391.030,12	452.408,89
<b>TOTAL DOS RECURSOS / ORIGENS</b>	<b>569.894,07</b>	<b>567.953,43</b>	<b>563.296,53</b>

B) DISPÊNDIOS / APLICAÇÕES			
	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
<b>1-DEDUÇÕES PLEITEADAS PELO CONTRIBUINTE ...</b>			
<b>2-IMPOSTOS E TAXAS PAGAS</b>			
IRRF	2.948,02	3.138,02	3.138,02
Outros Impostos e taxas	0,39		38.458,13
<b>3-QUITAÇÃO DE DIVIDAS</b>			
<b>4- AQUISIÇÃO DE BENS/DIREITOS</b>			
4.1-Imóveis ...			
4.2-Veículos			
Chrysler Neon - C/JL 3744 - ano/97 - Adq. em 19/10/99 - D.A.A. 00/99	20.500,00		
<b>5- CUSTO REFORMA/CONSTRUÇÃO</b>			
<b>6- SALDO BANCÁRIOS CREDORES EM C/C NO FINAL DO MÊS</b>			
Banco Itau S/A - (cta. 0196-49671-5)	45.317,44	71.895,84	27.615,77
Banco Unibanco S/A - (cta. 0738-213060-2)		98,10	
Bco Unibanco S/A - (cta. 0738-213060-2) - Saldo 31/12/99 - D.A.A. 00/99			47,77
<b>7-SALDO BANCÁRIO DEVEDORES EM C/C NO INÍCIO DO MÊS</b>			
<b>8-APLICAÇÕES FINANCEIRAS</b>			
Banco Itaú S/A - APLIC AUT	110.000,00	31.233,69	
Banco Unibanco S/A - CART ADM / CONTA REM		9.276,99	8.878,86
<b>9-DEPOSITOS EM POUPANÇA</b>			
Poupança Banco Sudameris S.A.			
<b>10-OUTRAS APLICAÇÕES:</b>			
Integralização de capital Consultatum			53.406,70
Empréstimo Consultatum			250.000,00
Empréstimo Esterling			617.200,00
Cta. Poup. - Bco. Sudameris S.A. - Decl. de Ajuste Anual 00/99 - Saldo 31/12/99			6.698,75
Cta. Poup. - Banco Itaú S.A. - Decl. de Ajuste Anual 00/99 - Saldo 31/12/99			27.783,22
Aplic. renda fixa - Bco Itaú SA (0196-49671-5) - D.A.A. 00/99 - Saldo 31/12/99			56.372,31
Conta Corrente no Banco Itaú S.A. (cta. 0196 49671-5)			
Conta Corrente Unibanco S.A. (cta. 0738-213060-2)			
FIF - Banco Itaú S.A. (1096-49671-5) - D.A.A. 00/99 - Saldo 31/12/99			67.004,98
FIF - Unibanco S.A. (cta. 0738-213060-2) - D.A.A. 00/99 - Saldo 31/12/99			4.090,88
Quadro a óleo de Henrique Cavallero - Aq. leilão Bolsa de Arte RJ			13.335,00
<b>TOTAL DOS DISPÊNDIOS / APLICAÇÕES</b>	<b>178.863,95</b>	<b>115.544,54</b>	<b>1.174.028,39</b>

Em consulta a tabela acima, verifica-se que no ano de 1999 os principais dispêndios/aplicações foram: (i) a integralização de capital na empresa Consultatum S/C Ltda; (ii) empréstimo realizado para a Consultatum S/C Ltda; (iii) empréstimo realizado para a Sterling Empreendimentos Imobiliários.

Em síntese, a defesa do mérito do contribuinte (fls. 382/415) se restringe a alegar os seguintes pontos:

- (i) erro na elaboração da planilha: a fiscalização desconsiderou os resgates recebidos em função da aplicação em renda variável;
- (ii) erro na contabilização da integralização das contas na Consultatum s/c Ltda: a parcela restante da integralização do capital social de R\$ 165.127,02, considerada com dispêndio em dezembro/1999, foi paga com créditos originados no ano de 1998;
- (iii) contabilização como origem do montante pago pela Telemar Norte Leste: os valores lançados como origem devem ser desconsiderados, em razão dos comprovantes de rendimentos apresentados;
- (iv) glosa de rendimentos isentos e não tributáveis como “não comprovados”: a fiscalização não poderia ter desconsiderado os lucros e dividendos, bem como as doações recebidas.

Assim, analisar-se-á cada um destes argumentos.

#### Erro na elaboração da planilha

Com relação a este tópico, o primeiro argumento apresentado pelo RECORRENTE é que a fiscalização desconsiderou os resgates recebidos em função das aplicações em renda variável.

Apesar da defesa do RECORRENTE dificultar, e muito, a compreensão dos seus argumentos, verifica-se que o mesmo pretende sejam computados na apuração da evolução patrimonial os resgates recebidos em sua conta corrente em função de aplicações em renda variável nos seguintes valores, todos junto ao Banco Itaú:

- outubro/99: R\$ 1.141.226,58;
- novembro/99: R\$ 1.832.523,47; e
- dezembro/99: R\$ 748.834,44

No entanto, apesar de alegar a existência de tais resgates, não há nos autos documento que ateste resgates feitos de aplicações nos montantes apontados pelo contribuinte.

A fiscalização, munida dos extratos bancários, elaborou a planilha de evolução patrimonial com base neles, considerando como origem diversos resgates de aplicações financeiras. Se havia outros, caberia ao RECORRENTE apontar, de maneira inequívoca, mediante documentação hábil e idônea, tais resgates supostamente efetuados.

Assim, tal argumento não merece prosperar.

### Erro na contabilização da integralização das contas na Consultatum s/c Ltda

Segundo a fiscalização, houve um dispêndio de R\$ 218.533,72 correspondente à integralização efetuada pelo RECORRENTE no capital social da Consultatum s/c Ltda. referido valor foi obtido pela diferença entre o valor constante da declaração de bens e direitos em 31/12/98 (R\$ 281.466,28) e aquele informado em 31/12/99 (R\$ 500.000,00), conforme DAA de fl. 16. Referida integralização foi dividida da seguinte forma: R\$ 165.127,02 em janeiro/1999 conforme recibo de fl. 179; e R\$ 53.406,70 em dezembro/1999.

Em sua defesa, o RECORRENTE alega que os aportes relativos à integralização de R\$ 165.127,02 ocorreram ao longo de 1998, mas, por lapso contábil, só foram contabilizados em jan/1999.

No entanto, não há como sustentar a alegação do RECORRENTE. As suas próprias declarações relativas aos anos-calendário 1998 e 1999 (fls. 09 e 16) atestam que houve uma integralização ao longo de 1999 no montante de R\$ 218.533,72; assim, não há como alegar lapso da contabilidade da empresa se o próprio contribuinte inseriu esta informação em sua DAA.

Caso de fato toda a integralização tivesse ocorrido em 1998, por que então o contribuinte declarou aumento do valor patrimonial do bem entre 31/12/1998 e 31/12/1999?

Ademais, o recibo de fl. 179 é datado de 21/01/1999 e não especifica que as integralizações ocorreram no ano anterior à sua emissão.

Assim, correto o procedimento da fiscalização de imputar o dispêndio em 1999.

### Contabilização como origem do montante pago pela Telemar Norte Leste

Neste tópico, o contribuinte demonstra um verdadeiro desconhecimento de como funciona a fiscalização tributária de acréscimo patrimonial a descoberto.

Nesta modalidade de lançamento, é feito um cotejo entre os valores reconhecidos como origem e os dispêndios efetuados pelo contribuinte, sendo considerado rendimento tributável a diferença entre os “recursos/origens” e os “dispêndios/aplicações”. Ademais, os recursos recebidos apenas servem para comprovar os dispêndios efetuados nos meses subsequentes.

Logo, o reconhecimento de valores como “origens” é benéfico ao RECORRENTE, pois reduz o montante do imposto apurado.

A fiscalização, ao afirmar no relatório fiscal que, em razão da não apresentação do informe de rendimentos, considerou os valores como “recursos/origem” no mês de janeiro/1999, estava apenas informando ao contribuinte em que mês eles seriam alocados. Tal informação seria relevante, caso houvesse sido apurado APD em meses anteriores àquele em que a fiscalização considerou o rendimento recebido, o que não foi o caso, pois o APD do ano de 1999 foi verificado apenas no mês de dezembro.

A alocação do recurso no mês de janeiro é mais benéfico ao contribuinte, visto que o saldo positivo de um mês é transportado para o mês seguinte.

#### Glosa de rendimentos isentos e não tributáveis não comprovados

Afirma o REOCRRENTE que a fiscalização não poderia ter desconsiderado os lucros e dividendos, bem como as doações recebidas

Neste ponto, entendo que o contribuinte comprovou, de fato, o recebimento de dividendos no valor de R\$ 21.899,96 da EMBRAER (fl. 296), sendo este o montante que faltava para completar os R\$ 881.899,96 declarados de lucros/dividendos em DAA, já que durante a fiscalização a autoridade lançadora acatou como comprovado o montante de R\$ 860.000,00.

Por outro lado, não se pode aceitar como comprovado o recebimento de suposto empréstimo/doação no valor de R\$ 70.000,00. Não seria um mero contrato firmado entre as partes que comprovaria o fato; deveria o contribuinte demonstrar o efetivo recebimento de tal valor, seja mediante cheque, depósito em sua conta ou qualquer outro meio hábil que atestasse o recebimento da quantia declarada. Como isso não foi feito, não há como acatar o pleito do RECORRENTE.

Ante o exposto, no que se refere ao lançamento por APD, entendo como parcialmente procedente o recurso voluntário do RECORRENTE, reconhecendo como origem os lucros/dividendos pagos pela EMBRAER no montante de R\$ 21.899,96.

#### **Das deduções indevidas**

Em apertada síntese, o RECORRENTE defende que a glosa das despesas com instrução realizadas com sua dependente (R\$ 1.700,00) e das despesas médicas (R\$ 1.182,01) não merecem prosperar, pois foram efetuadas por excesso de formalismo da autoridade fiscalizadora.

Com relação a despesa com instrução, verifica-se que foi mantida a glosa do montante pago ao título de curso preparatório para o vestibular, em favor da dependente Roberta Freire de Souza.

Entendo que acertou a fiscalização ao não acatar esta dedução.

Assim dispõe o art. 81 do RIR/3000, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

Note-se, a partir os dispositivos reproduzidos, que apenas podem ser deduzidos cursos de especialização e profissionalizante. Como bem apontado pelo RECORRENTE, um curso pré-vestibular oferta conteúdo relacionado as disciplinas do 2ª grau.

Além disto, ainda que o conteúdo ofertado pelo curso seja do segundo grau, este estabelecimento não pode ser considerado um estabelecimento de ensino do 2ª grau.

Com relação às despesas médicas, assim dispõe o art. 80 do Decreto nº 3.000 (RIR/1999):

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 83, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, §2º).

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliados no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuada o pagamento;

(...)

Note-se, a partir os dispositivos reproduzidos, que as despesas médicas ou de hospitalização dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual.

Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização os pagamentos efetuados a médicos de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais, e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

Observe-se, ainda, que, de acordo como o inciso III reproduzido, a dedução dessas despesas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados, informados na Relação de Pagamentos e Doações Efetuados da Declaração de Ajuste Anual, e comprovados, quando requisitados, com documentos originais que indiquem o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu. Admite-se, também, que, na falta de documentação, a comprovação possa ser feita com a indicação do cheque nominativo com que foi efetuado o pagamento.

No caso vertente, evidencia-se que o recibo carreado aos autos (fl. 322) não especifica qual foi o serviço prestado, nem o médico que prestou referido serviço, em direta afronta a normativa.

Assim sendo, em função de os comprovantes de despesas não se conformarem com as exigências previstas no art. 80, §1º, III, do RIR/1999, entendo que deve permanecer inalterada a glosa com despesas médicas.

### **Compensação de IRRF**

O impugnante diz que não entende o motivo da glosa parcial, uma vez que apresentou os informes de rendimento atestando as retenções do IRRF.

Todavia, verifica-se que a fiscalização já acatou a dedução dos valores informados naqueles comprovantes, sendo mantido, exclusivamente, a glosa do montante em excesso declarado.

Considerando que o ônus de comprovar os valores retidos a título de imposto de renda ser do defendente e este nenhum documento apresentou comprovante a retenção do valor excedente, indefiro esta dedução.

### **Da Legalidade da Multa Aplicada**

Por fim, o RECORRENTE afirma que deve ser reduzida a multa de ofício, já que teria efeito confiscatório, e fere os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Ocorre que essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

**Súmula CARF nº 2** - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Como cediço, a aplicação da multa de ofício decorre de previsão legal contida no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, não havendo qualquer discricionariedade do fiscal em sua aplicação. Sendo efetuado o lançamento de ofício, deverá incidir a multa.

Inclusive, a ausência de imputação da multa de ofício no lançamento de ofício é causa de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, abaixo reproduzido:

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Sendo assim, é legal a multa aplicada, a qual deve ser mantida.

### **Da Alegação de Inaplicabilidade da Taxa Selic**

O RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção pela SELIC.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

“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 do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

### **CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para acatar como recurso/origem na planilha de evolução patrimonial o valor de rendimentos isentos recebido da EMBRAER a título de lucros (R\$ 21.899,96);

Com isso, o valor do APD deve ser reajustado para R\$ 588.831,90 no ano-calendário 1999.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim