



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

Processo n° 19515.003298/2004-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-003.125 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2014
Matéria Omissão de Rendimentos
Recorrente CARLOS ALBERTO DA COSTA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA A fiscalização deve buscar os esclarecimentos que entender serem necessários à formulação da acusação fiscal. Se estes são insuficientes para comprovar o fato jurídico tributário indicado no lançamento, caberá ao órgão julgador se manifestar neste sentido.

DECADÊNCIA. ENTENDIMENTO DO STJ NA SISTEMÁTICA PREVISTA PELO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ARTIGO 62-A, DO ANEXO II, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. Consoante entendimento consignado no Recurso Especial n.º 973.733/SC, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário conta-se da ocorrência do fato gerador, nos casos em que há antecipação do pagamento e não há imputação de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo a regra do artigo 173 do CTN para os demais casos.

IRPF. FATO GERADOR. REGRA GERAL. RENDIMENTO SUBMETIDO À TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL. Os rendimentos para os quais a legislação determinou que haveria a incidência mensal, à medida em que auferidos, mas não impôs uma tributação autônoma e definitiva, submete-se também ao ajuste anual, com fato gerador complexivo em 31 de dezembro do ano-calendário. Hipótese que se aplica à apuração de acréscimo patrimonial a descoberto e a omissão de rendimento caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada (Súmula CARF n° 38), e não se aplica ao ganho de capital, posto que tributado exclusivamente no mês em que auferido e em separado dos demais rendimentos.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. ALIENAÇÃO DE BENS DE PEQUENO VALOR. CONDOMÍNIO. É isento do imposto de renda o ganho de capital auferido por cada condômino na alienação de bens e direitos de pequeno valor.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos 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.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO DE CAIXA. Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal (Súmula CARF nº 67). Da mesma forma, devem ser excluídos dos Demonstrativos os dispêndios com aquisições de moeda estrangeira, não comprovados nos autos.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TRIBUTAÇÃO. SÚMULA CARF nº 26. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando a origem destes não forem comprovados pelo sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito: a) acolher a decadência em relação às apurações dos ganhos de capital dos imóveis situados à Alameda dos Anapurus e à rua General Isidoro Dias Lopes nº 290 (Matrícula 79.036); b) reconhecer a isenção sobre o ganho de capital do imóvel da matrícula 79.038 apurado em setembro/2000; c) cancelar a exigência com suporte na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto (item 002 do Auto de Infração) e d) cancelar a exigência decorrente da falta de recolhimento do imposto incidente sobre os ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira em setembro/2002 (item 004 do Auto de Infração). Realizou sustentação oral o Dr. Fernando Abad Freitas Alves, OAB/RJ nº 105.923.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alice Grecchi, Bernardo Schmidt, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, José Raimundo Tosta Santos, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Sidnei de Sousa Pereira.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão DRJ/SPO II nº 14.484 (fls. 1.604/1646), de 09/03/2006, que, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido para realização de perícia/diligência, rejeitou as preliminares suscitadas, e, no mérito, julgou procedente o Auto de Infração de fls. 1494/1510, que exige crédito tributário no montante de

R\$1.654.791,97, correspondente ao imposto, multa proporcional de 75% (setenta e cinco por cento), juros de mora e multa exigida isoladamente (R\$269,76), relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, exercícios 2000, 2001, 2002 e 2003.

A ação fiscal foi motivada por determinação do Tribunal Regional Federal – 3ª Região (Ofício nº 101/2003A UPLE, de 03/12/2003, fl. 03).

Todos os procedimentos fiscais realizados, bem como as verificações/análises/conclusões encontram-se detalhadamente relatadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1468/1493, que atribuiu ao contribuinte as seguintes infrações:

1. Omissão de rendimentos recebidos da empresa Costa Silva, Rodrigues e Advogados Associados S/C Ltda, CNPJ 65.715.377/0001-72, no período de agosto/2001 a dezembro/2002.

2. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributados, rendimentos isentos e não tributáveis e rendimentos tributados exclusivamente na fonte, em meses dos anos-calendários de 1999, 2000, 2001 e 2002.

3. Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis, em julho/1999, agosto/2000 e setembro/2000.

4. Falta de recolhimento do imposto incidente sobre os ganhos de capital, referente à alienação de moeda estrangeira, em setembro/2002.

5. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito mantida(s) junto ao Banco Itaú S/A, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, nos anos-calendário de 1999 a 2002.

6. Multa isolada devido à falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, nos meses de maio a dezembro/2000.

Ao apreciar o litígio, instaurado com a impugnação ao lançamento de fls. 1517/1549, acompanhada dos documentos de fls. 1550/1598, o Órgão julgador de primeiro grau manteve integralmente a exigência tributária, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A falta de acesso do contribuinte aos registros magnéticos não caracteriza cerceamento do direito de defesa, mormente quando estes meios sequer foram utilizados pela autoridade fiscal em sua autuação.

Enquanto a ação fiscal está na fase investigativa, portanto, em fase anterior à formalização da exigência pela lavratura do auto

de infração seguida da ciência ao contribuinte, não há que se falar em observância dos princípios do contraditório e ampla defesa.

Formalizada a exigência, é facultada ao sujeito passivo a vista do processo ou pedido de cópia de parte/inteiro teor do processo, no órgão preparador, dentro do prazo para impugnação, já que aos litigantes e acusados em geral é assegurado o pleno exercício do contraditório e ampla defesa pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Caracterizam rendimentos tributáveis os pagamentos recebidos de pessoa jurídica, a título de “vales”, porquanto a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos 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.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

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

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

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Está sujeita à tributação pelo imposto de renda, a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE MOEDA ESTRANGEIRA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

A falta de recolhimento do imposto sobre ganho de capital na alienação de moeda estrangeira dá ensejo à aplicação da multa de ofício.

MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do imposto de renda da pessoa física devido a título de carnê-leão enseja a aplicação da multa isolada.

Matéria não expressamente impugnada, pelo que o correspondente crédito tributário está definitivamente consolidado na esfera administrativa.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Descabe a realização de perícia de registros magnéticos recebidos de "Fontes Externas", visto que as suas informações sequer foram utilizadas na autuação.

Desnecessária a realização de diligência junto a terceiros, quando as informações utilizadas pelo fisco foram lícitamente produzidas por órgão público competente, cabendo ao impugnante eventual desconstituição da prova.

Lançamento Procedente.

Em sua peça recursal (fls. 1659/1701) e razões aditivas às fls. 1709/1713 e 1717/1746, o autuado repisa e aprofunda a discussão das questões suscitadas perante o Órgão julgador *a quo*:

DECADÊNCIA

O lançamento de imposto de renda pessoa física alcançou supostos fatos geradores ocorridos no ano 1999, sem que a autoridade fiscal tivesse atentado para a nova sistemática de tributação do IRPF, com apuração mensal e recolhimentos antecipados. Sendo assim, o fisco poderia apurar a infração e efetuar o lançamento do tributo logo no mês seguinte à sua suposta omissão. Conclui estar abrangido pela decadência o período compreendido entre janeiro e novembro de 1999, que deverão ser excluídos do presente lançamento, a teor do art. 150, § 4º, do CTN. Transcreve jurisprudência da CSRF no sentido de que a falta de recolhimento não interfere no prazo decadencial.

Ainda que se admita, apenas com o propósito de argumentar, que nas hipóteses de omissão de receitas por existência de depósitos bancários e em razão de acréscimo patrimonial a descoberto o termo inicial para contagem do prazo decadencial venha de ser aquele indicado pelo artigo 173, I, do CTN, ainda assim o instituto da decadência alcançou, de forma inexorável e incontestável, os fatos correspondentes aos ganhos de capital auferidos em anos anteriores.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O recorrente argumenta que a autoridade fiscal recebeu informações do Ministério Público Federal, atinentes a dados supostamente colhidos pela Polícia Federal em

levantamentos realizados junto à empresa “Barcelona Tour”. Tais informações contendo supostas operações de aquisição e alienação de moeda estrangeira realizadas pelo contribuinte foram incorporadas pela autoridade fiscal como se absolutas e livres de dúvidas fossem, gerando Variação Patrimonial a Descoberto nos anos-calendários 1999, 2000, 2001 e 2002. Nenhuma destas informações decorreu de levantamentos realizados em documentos ou informações do contribuinte, nem do cruzamento de operações financeiras entre o contribuinte e a Barcelona Tour, mas de supostos registros unilaterais, sem lastro fático probatório, cujo acesso foi negado ao contribuinte, especialmente aos ditos registros magnéticos, fato impeditivo do livre exercício do contraditório e da ampla defesa.

Aduz que, tanto a autoridade fiscal não detinha informação segura quanto às supostas operações de câmbio, que os próprios valores do ano de 1999 são incoerentes (Termo de Intimação Fiscal nº 04, de 20/08/2004 versus Termo de Intimação nº 05, de 25/11/2004). Não se realizou nem mesmo o cruzamento financeiro das operações entre os supostos envolvidos, valendo-se de pesquisa junto ao Banco Central para buscar a respectiva cotação da moeda. Se as operações listadas fossem efetivas, teria a autoridade fiscal pleno acesso também à cotação utilizada, assim como a origem dos recursos para tais compras e o destino dos recursos derivados da venda de moeda estrangeira, pelo simples cruzamento de informações bancárias entre os envolvidos. A fiscalização dispunha de todo o sigilo bancário do contribuinte. Requerimento neste sentido foi encaminhado à autoridade fiscal, que preferiu ignorá-lo.

Reclama que foi autuado em 22/12/04 sem que lhe fosse dado acesso às informações solicitadas, nem aos meios apuratórios contidos em mídia magnética que apontavam as supostas operações de câmbio. Nenhuma diligência foi realizada junto aos representantes legais da empresa Barcelona Turismo Ltda, para solicitação de esclarecimentos, confirmação de eventuais operações ou verificação documental. Não ocorreu a impressão dos ditos registros em meio magnético, tampouco houve o fornecimento de cópias ao contribuinte. Imaginar que registros unilaterais, cifrados, com identificações genéricas de apelido, primeiro nome ou sobrenome, representem afirmações incontestáveis de fatos tributáveis, significa expor todo cidadão a riscos e armadilhas incomensuráveis. Qual a garantia de que estas operações foram efetivamente realizadas; se foram, porque não estão apontadas no cruzamento financeiro entre a empresa e o contribuinte; por que não lhe foi dado acesso ao inteiro teor das informações recebidas, inclusive dos registros magnéticos para que pudesse realizar eventuais perícias e levantamentos.

A autoridade fiscal tomou indícios emprestados como prova absoluta, não diligenciou no sentido de confirmá-los e cerceou o direito de defesa do contribuinte ao não lhe dar acesso a tais informações e meios apuratórios (registros magnéticos), contaminando a validade do procedimento fiscal, que deverá excluir seus reflexos nos demonstrativos de variação patrimonial a descoberto e na apuração do ganho de capital referente à alienação de moeda estrangeira, retificando-se a autuação. Transcreve ementas do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça acerca da prova no processo administrativo.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS

Aduz que a autuação imputa-lhe o lançamento do imposto de renda sobre depósitos bancários de origem não comprovada, referente ao período de 1999 a 2002 e, igualmente, abrange em tal lançamento os mesmos valores pagos ao contribuinte pela pessoa jurídica (sociedade uniprofissional) da qual participa. Ocorre que tanto os depósitos bancários supostamente não comprovados como os valores pagos pela pessoa jurídica da qual participa estão contidos na renda global declarada.

Afirma que a presunção de auferimento de renda tributável através da simples análise de movimentação financeira se revela um equívoco, quando dissociado da efetiva comprovação de acréscimo patrimonial e da renda efetivamente consumida. No caso em exame, a única demonstração de acréscimo patrimonial, supostamente a descoberto, decorre do lançamento indevido das operações de câmbio já reportadas, como também do lançamento como “Outros Gastos” de todos os cheques emitidos e saques efetuados em sua c/c, mesmo sem comprovação de renda consumida. Extraídos os ilegais lançamentos acima reportados do demonstrativo mensal da evolução patrimonial, não se verifica a ocorrência da variação patrimonial a descoberto objeto da autuação.

Como profissional liberal (advogado) que é, participante de uma sociedade uniprofissional, não raro valores dirigidos à sociedade e mesmo pertencentes a clientes, tais como levantamentos judiciais, pagamentos de encargos, etc, são movimentados através da própria conta bancária do profissional, sem que tal fato represente necessariamente renda tributável.

Admitir que um depósito bancário represente renda, importa, necessariamente, em negar que o resultado de saques e transferências bancárias anteriores possam voltar a circular pela mesma conta bancária. É negar o fenômeno da circulação financeira. Segundo o demonstrativo da própria autoridade fiscal, relativo ao ano-base de 2002, os depósitos bancários efetuados em sua conta totalizaram R\$675.783,94. Na declaração de ajuste anual o contribuinte declarou rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (R\$12.000,00), pessoas físicas (R\$8.400,00), resultado tributável da atividade rural (R\$4.330,00), lucros recebidos da sociedade profissional (R\$632.283,58) e ganhos de capital (R\$34.538,31), num total de R\$691.551,89. Mesmo declarando rendimentos da ordem de R\$691.551,89, superior à soma anual de todos os depósitos efetuados em sua conta de R\$675.783,94, a autoridade fiscal entendeu que houve omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários não comprovados, no valor de R\$212.603,00.

Argumenta que o exemplo apontado vale para os demais períodos e demonstra que o fenômeno da circulação financeira não pode ser analisado isoladamente, notadamente como fator de aferimento de renda, especialmente de um profissional liberal, que pode receber honorários em espécie, ou em créditos, etc, acumulando-os para um depósito bancário futuro, que não coincidirá, necessariamente, com a data do auferimento da receita, e que também pode receber valores atinentes a seus clientes, sem que tal fato represente, no momento do depósito, o auferimento de renda.

Entende incorreta a inclusão de tais depósitos bancários, assim como dos cheques emitidos e saques efetuados de conta corrente, no “Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial e Financeira” do contribuinte, contrariando o disposto na Lei nº 7.713/1988, art. 3º e parágrafo 1º, art. 58, XIII, do RIR/1994 e art. 55, XIII, do RIR/1999, posto que a norma se restringe a acréscimo patrimonial, e não a simples movimentação financeira, que longe está de configurar renda ou acréscimo efetivo.

DO SUPOSTO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO APURADO POR FLUXO DE CAIXA IRREGULAR

Ao efetuar o levantamento do suposto acréscimo patrimonial a descoberto, a autoridade lançou depósitos bancários em sua planilha como “rendimentos omitidos”, mas, em contrapartida, contabilizou todos os cheques e saques compensados em conta bancária do contribuinte como renda consumida, além de computar as despesas efetivamente comprovadas

(pagamentos efetuados). Mais uma vez, entende o recorrente, que a autoridade ignorou o fenômeno da circulação financeira, presumindo depósitos como renda, cheques e saques como despesas, independentemente da identificação de sua origem ou destino. Não pode a autoridade fiscal computar todos os cheques e saques como renda consumida, inserindo-os como “Outros Gastos” no Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial e Financeira, tendenciosamente a apontar evolução a descoberto, sem demonstrar, objetivamente, a utilização de tais valores como renda consumida.

Revela-se dupla tributação o lançamento do imposto decorrente de “omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários não comprovados” e a posterior inserção como “dispêndios e aplicações”, dos cheques compensados e saques de conta bancária, para fazer gerar “variação patrimonial a descoberto”, novamente tributada. Dupla tributação ainda mais evidente pois a autoridade fiscal presumiu como efetivas as operações de câmbio questionadas na preliminar, e não poderia presumir também como renda consumida (não vinculadas às supostas aquisições de moeda estrangeira) todos os cheques compensados em conta corrente.

DA SUPOSTA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Relativamente à omissão de rendimentos recebidos a título de “vales” da pessoa jurídica Costa Silva, Rodrigues e Advogados Associados S/C, da qual participa como sócio, alega que os “vales” recebidos são meros adiantamentos para o custeio de despesas de clientes, despesas de viagens ou estão contidos nos rendimentos pagos pela sociedade ao sócio, ou foram por este restituídos à sociedade, como revelam as diversas transferências, cheques e saques de sua conta bancária em favor da conta bancária da sociedade.

Ressalta que nos anos 2001 e 2002 a referida sociedade lhe pagou, entre lucros e pro-labores, respectivamente, os montantes de R\$491.119,84 e R\$626.963,58, e que os valores antecipados quando não decorrentes de despesas de clientes ou restituídos à empresa, estão contidos nos rendimentos efetivamente informados na respectiva DIRPF do período, sendo certo que os valores pagos como distribuição ou rateio de lucros das sociedades uniprofissionais não estão sujeitos a nova tributação na pessoa física.

DA SUPOSTA OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS

Do imóvel da Alamedas dos Anapurus

Referido imóvel foi adquirido em 04/04/1991 e cedido em dação de pagamento para a Construtora Betancourt Ltda, por conta de pagamento parcial da aquisição do imóvel localizado no Condomínio Courtyard Village em 26/12/1996. Por mera liberalidade da construtora a escritura foi transmitida em 28/07/1999, pois o imóvel já lhe pertencia, por condição contratual imutável, desde 26/12/1996, data de assinatura do “Instrumento Particular de Contrato de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos Sobre Fração ideal de Terreno e de Venda e Compra Sobre Benfeitorias Certas e pré-Determinadas, Vinculadas a Futura Unidade Condominial Autônoma”.

Em se tratando de direito tributário, a incidência se aplica à data da ocorrência do fato em si, mormente quando documentado, e não à data de sua mera formalização pública. Assim sendo, o imóvel da Alameda dos Anapurus compromissado na dação em pagamento datada de dezembro de 1996, não pode ser objeto de eventual lançamento realizado no ano de 2004, posto que alcançado pela decadência.

Do Imóvel na Rua General Isidoro Dias Lopes

Constata um equívoco à fl. 03 do Termo de Verificação Fiscal, que afirma no item d) “aquisição de 6 (seis) imóveis, em 2000; declarada apenas a aquisição do imóvel localizado à Rua Ribeiroles – S. Paulo”. Esclarece que a aquisição do imóvel situado na R. General Isidoro Dias Lopes (terreno), posteriormente desmembrado em cinco unidades construídas, através de simples escrituras de divisão, ocorreu de fato em 30/07/86, com escritura lavrada em 18/10/89, e foi devidamente declarada, constando inclusive de todas as declarações posteriores àquele período os gastos para a edificação das unidades (vide declarações IRPF 1986 a 1990 e declarações de bens anexas referentes aos ano-base 1991 e 1992 – docs. 20/21). Entende que o equívoco da autoridade deriva do fato de ter tratado o imóvel em sua declaração de bens como uno, desde 1986, pois nessa época era somente um terreno, sobre o qual foram edificadas as unidades imobiliárias, posteriormente desmembradas entre os sócios do empreendimento, cabendo ao contribuinte a unidade que foi vendida em 21/01/1997. O resultado da venda da unidade foi devidamente apontado, também de forma una, na declaração de imposto de renda do contribuinte (ano-base 1997 – docs. 22/23 anexos), uma vez que a escritura foi transmitida em 2000.

Aduz que a autoridade fiscal também não observou, como custo, que ao valor do terreno foram acrescidos, ano a ano, os gastos com a construção do imóvel, não sendo correto o suposto lucro apontado, mas sim o devidamente declarado. Também não diligenciou para cruzar a sua declaração de bens com a dos supostos adquirentes dos imóveis, fato que demonstraria que o imóvel construído e vendido foi corretamente informado em sua declaração de bens, assim como a alienação, efetivamente ocorrida em 1997 e não em 2000 (ano da escritura pública). Por tal motivo fica expressamente requerido diligência em tal sentido. Não há que se falar em nova tributação sobre ganho de capital na alienação destes bens, posto que já ocorrida anteriormente, sem qualquer omissão, motivo pelo qual deverá o lançamento ser retificado para a exclusão deste item.

Do Imóvel da Rua Vidal de Negreiros

Embora inexista tributação sobre a parte da alienação que coube ao contribuinte (1/8 parte do bem = R\$5.000,00), operação isenta do imposto de renda, esclarece que jamais omitiu a propriedade de tal bem, pois o legado recebido de seu bisavó somente se aperfeiçoou no ano de 2002, com a entrega dos bens aos herdeiros. Não poderia, portanto, inserir a expectativa de direitos em sua declaração de bens correspondente aos anos anteriores.

DA SUPOSTA OMISSÃO DE GANHO NA ALIENAÇÃO DE MOEDA ESTRANGEIRA

Equivocou-se a autoridade fiscal ao lançar o tributo sobre lucro de R\$22.823,54 na venda em setembro/2002 de moeda estrangeira (US\$28.303,00). O lucro decorrente da operação já havia sido ofertado à tributação na declaração de rendas do contribuinte no ano-base 2002 (docs. 235/236), onde fora adequadamente declarado e tributado (vide doc. 207 encaminhado à autoridade fiscal - IRPF ano-base 2002 - Ganhos de Capital no valor de R\$31.698,56 e doc.24 anexo a impugnação). A decisão *a quo* reconheceu à fl. 1644, item 103, que, efetivamente, tais valores já haviam sido tributados, mantendo a autuação sob o fundamento de esta foi motivada pela falta de recolhimento do imposto devido.

Assim, não havendo o contribuinte omitido tal operação e o respectivo ganho de capital, ainda que exista imposto devido e não pago, estará ele sujeito à multa moratória

para pagamento em atraso do imposto, a teor do art. 950 do R.I.R (Lei nº 9.430/96, art.61), jamais a penalização infracional de 75%.

Por fim, requer sejam acolhidas as preliminares ou, no mérito, seja desconstituída a autuação. Protesta pela perícia dos registros magnéticos recebidos de “Fontes Externas”, aos quais não teve acesso, devendo os dados constantes dos próprios registros magnéticos serem impressos, de forma a possibilitar ao julgador, de forma ampla, o aferimento das ponderações expostas, notadamente no que pertine à perfeita identificação do contribuinte Carlos Alberto da Costa Silva, endereço e CPF, extraídos de alguma conta corrente ou planilha de operações da empresa Barcelona Tour Câmbio e Turismo Ltda, ou do cadastro de clientes ou agenda informatizada de referida empresa; e para verificação de evidência bilateral das supostas operações de câmbio, como, por exemplo, determinação da forma de pagamento ou de recebimento dos valores transacionados.

Através da Resolução de nº 102-02.458 (fls. 1747/1761) foi determinada a realização de diligência para o propósito de trazer aos autos o Laudo de nº 1292/2004, que resultou da perícia realizada pelo INC/DITEC/DPF nos softwares BARTER e INIOP, contidos no computador central da empresa “Barcelona Câmbio e Turismo”, que subsidiaram a elaboração do Relatório de Inteligência Policial às fls. 1108/1110.

Foram juntados os documentos às fls. 1768/1794, do qual o contribuinte tomou ciência e se manifestou às fls. 1800/1820, juntando os documentos às fls. 1821/1843.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Raimundo Tosta Santos, Relator.

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, cumpre ressaltar que a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, nos meses de maio a dezembro/2000, não foi impugnada e teve o seu crédito apartado do lançamento em exame, conforme expressamente indicado na Intimação 712/2006 (fls. 1655),

2. Informamos que os débitos não impugnados expressamente e considerados definitivamente constituídos (Multas isoladas no valor total de R\$ 269,76) foram transferidos para o processo de nº 16151.000.322/2006-69 para cobrança em separado.

Em relação à decadência, o recorrente aduz que, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, estaria decadente o direito do Fisco de efetuar a constituição do crédito tributário relativo ao período de janeiro a novembro de 1999.

O Código Tributário Nacional - CTN possui duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, § 4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 do CTN fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, § 4º do CTN, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

No momento da publicação do CTN, a questão não tinha tanta importância, uma vez que eram poucos os tributos para os quais a legislação atribuía ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Entretanto, atualmente, em nossa sociedade de consumo, onde milhares de operações sujeitas à tributação ocorrem simultaneamente, tornou-se impossível para o Fisco efetuar o lançamento direto, e praticamente todas as exações adotaram o modelo de transferir para o contribuinte o dever de apurar e recolher, fazendo a Administração Tributária apenas o controle posterior.

Por muito tempo as diversas correntes doutrinárias se digladiaram sobre qual das regras de decadência se deve utilizar para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação quando não há pagamento antecipado, sendo que, no âmbito da 2ª Seção de Julgamento do CARF prevalecia a idéia de que seria sempre a do art. 150, §4º, do CTN, pois se homologava a atividade, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Recentemente, a Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF - RICARF, com a seguinte redação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Desta forma, este CARF forçosamente terá que mudar seu posicionamento, e adotar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos.

A jurisprudência pacífica deste Conselho Administrativo entende que, em regra, o fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se em 31 de dezembro de cada ano-

calendário. Os fatos geradores periódicos ou complexivos são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo, como ocorre com o IRPF, que embora apurado mensalmente se sujeita ao ajuste anual e em assim sendo sua apuração somente se conclui ao final do ano-calendário, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. Trata-se, pois, de fato gerador complexivo anual.

Neste momento, todos os rendimentos sujeitos ao ajuste anual e as deduções autorizadas por lei são consideradas na apuração do *quantum debeatur*, sendo mais usual aos assalariados a restituição de parte do imposto mensal antecipado, posto que algumas deduções somente podem ser efetuadas na declaração (instrução, despesas médicas etc). Em conclusão, os rendimentos para os quais a legislação determinou que haveria incidência mediante aplicação de uma tabela mensal, à medida em que auferidos, mas não impôs uma tributação autônoma e definitiva, submetem-se também ao ajuste anual, como ocorre com as variações patrimoniais a descoberto e com os créditos bancários sem origem comprovada, conforme enunciado, por exemplo, na Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38: *O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.*

Exceção a esta regra geral ocorre quando a legislação impõe tributação autônoma e definitiva, ao encargo da fonte pagadora ou do próprio beneficiário do rendimento, como ocorre, por exemplo, com a tributação do rendimento de aplicação financeira e do ganho de capital das pessoas físicas, respectivamente.

No caso em tela, consoante Demonstrativo à fl. 1494, no quadro denominado “Rendimentos Totais Sujeitos à Tabela Progressiva (Ajuste Anual)”, entre os quais se inclui o acréscimo patrimonial a descoberto e o depósito bancário sem origem comprovado, submetidos ao fato gerador complexivo ocorrido em 31/12/1999, houve antecipação do pagamento do imposto de renda no ano-calendário de 1999 e não há qualificação da multa de ofício pela ocorrência de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual o início da contagem do prazo decadencial dar-se-á conforme previsto no artigo 150, § 4º do CTN: 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, ou seja, 31/12/1999, com termo final em 31/12/2004. Portanto, na data da ciência do Auto de Infração (fl. 1502), que ocorreu em 22/12/2004, não havia decaído o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em relação a tais infrações.

No que tange à decadência suscitada pela defesa em face da omissão de ganho de capital na alienação do imóvel localizado na Alamedas dos Anapurus, impõe-se identificar quando ocorreu o fato gerador.

Segundo o recorrente, referido imóvel foi cedido em dação como parte do pagamento na aquisição de unidade imobiliária, conforme “Instrumento Particular de Contrato de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos Sobre Fração ideal de Terreno e de Venda e Compra Sobre Beneficórias Certas e Pré-Determinadas, Vinculadas a Futura Unidade Condominial Autônoma, em 26/12/1996. A autoridade fiscal indicou no lançamento o fato gerador em 31/07/1999 (fl. 1506).

O artigo 117 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/1999, que compilou a legislação que rege a matéria, dispõe que:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

(...)

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

(...)

§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

LEI nº 7.713, de 1988

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

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

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

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 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.*

LEI nº 8.134, de 1990

§ 2º *Os ganhos a que se referem os incisos I e II deste artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda, na declaração anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.*

LEI nº 8.981, de 1995

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º *O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.*

§ 2º *Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.*

Da análise dos dispositivos legais supra citados, conclui-se facilmente que a lei elege quaisquer dos fatos acima descritos como suficientes à incidência do ganho de capital. Não há hierarquia entre os diversos atos possíveis à transmissão do bem ou direito, nem a indicação que a escritura pública ou mesmo a averbação no cartório imobiliário (no caso de imóvel) tenha precedência sobre os demais instrumentos de alienação, na aferição do ganho de capital. Até a promessa de cessão de direitos à sua aquisição é fato gerador do imposto de renda. Mesmo na hipótese de “Contrato de Gaveta”, ocultando de terceiros a realidade, o Perguntas e Respostas do IRPF, exercício de 2014, que integra a legislação do imposto de renda e se reporta às mesmas normas legais vigentes à época dos fatos tratados no lançamento em exame, traz a seguinte orientação:

CONTRATO DE GAVETA

446 — Como declarar as aquisições efetuadas por meio de contrato particular de compra e venda ou contrato de gaveta, quando a aquisição ocorre num determinado ano-calendário e a escritura em cartório em outro ano-calendário?

O contrato particular firmado entre construtora/agente financeiro ou pessoa física e o adquirente é instrumento válido para configurar a aquisição do imóvel, mesmo que o adquirente não tenha desembolsado qualquer quantia. Assim, o adquirente deve informar os dados da aquisição no campo “Discriminação” e o valor pago até 31 de dezembro, no campo da situação referente ao ano-calendário do contrato.

Através do Processo de Consulta nº 209/03 a SRRF da 10ª Região Fiscal (DOU de 13.02.2004), proferiu decisão afirmando que:

"(...) Para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição de imóveis em qualquer operação que importe a transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou a cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuadas por meio de instrumento particular não inscrito em registro público. No caso de imóvel financiado, considera-se consumada a sua alienação, para efeitos tributários, na data da assinatura do documento particular de cessão dos direitos sobre ele."

No caso em exame, os elementos de prova nos autos dão suporte aos fatos alegados pela defesa. Consta do subitem A.3 do Instrumento Particular de Contrato de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos Sobre Fração Ideal de Terreno e de Venda e Compra Sobre Beneficências Certas e Pré-Determinadas, Vinculadas a Futura Unidade Condominial Autônoma do Condomínio "Courtyard Village" (fls. 454/473), celebrado na data de 26/12/1996 entre as promitentes vendedoras Betancourt Consultoria e Administração S/C Ltda e Coelho da Fonseca Participações e Incorporações Ltda e os promitentes compradores Carlos Alberto da Costa e Silva e Sonia Roberta Santiago Ferla, que parte do pagamento do imóvel localizado no Condomínio Courtyard Village, no valor de R\$225.000,00, ocorreu por dação em pagamento do apartamento 162 do Edifício Monte Carlo, situado na Alameda dos Anapurus, nº 1.580 – Indianópolis – São Paulo/SP.

Pois bem. No registro imobiliário do referido imóvel (matrícula nº 93.136 - fl. 1387), datado de 28 de julho de 1999, sob o título "Dação em Pagamento", consta a averbação de uma escritura pública datada de 01/07/1999, lavrada no 16º Tabelionato de Notas de São Paulo, em que Carlos Alberto da Costa Silva e Sonia Roberta Santiago Ferla transmitiram o imóvel da referida matrícula a Milton Castro e sua mulher Regina Lucia Gouveia Castro, em cumprimento ao compromisso de venda e compra de 26 de dezembro de 1996. Ou seja, diferentemente do que aduz a decisão recorrida, o próprio registro imobiliário menciona o negócio jurídico ocorrido em 26/12/1996, razão pela qual tenho por comprovado a dação em pagamento no ano de 1996, e também porque nenhuma mácula sobre o instrumento particular foi suscitada pela fiscalização.

O legislador listou diversas hipóteses em que ocorreria o ganho de capital, todas ligadas a situações fáticas em que seria evidente o benefício auferido pelo transmitente, e não elegeu o instrumento público ou o registro público como prova prevalente da transmissão da propriedade, relegando aos instrumentos particulares de promessa ou cessão a condição de provas acessórias ou subsidiárias. Pelo contrário, em verdade o legislador conhece a realidade e sabe que, quase sempre, o instrumento particular antecede a lavratura do instrumento público, sendo aquele o momento em que o ganho é auferido. O aspecto temporal do fato gerador é aquele definido em lei, sendo irrelevante para definição deste momento se o imóvel está declarado, como também se a dação em pagamento foi corretamente informada na DIRPF.

De fato, a vantagem econômica (ganho de capital), no presente caso, ocorreu em 26/12/1996, quando houve a celebração do Instrumento Particular de Contrato de Promessa de Cessão (fls. 454/473), em que constou a dação em pagamento do imóvel que pertencia ao autuado como parte do pagamento da Unidade Condominial Autônoma do Condomínio "Courtyard Village". Neste momento definiu-se o valor de alienação e o respectivo lucro do contribuinte, e, com certeza, o momento da ocorrência do fato gerador do ganho de capital.

Consoante legislação acima transcrita, o ganho de capital na alienação de bens e direitos é apurado no mês de seu auferimento (dezembro de 1996). A ausência de antecipação do pagamento sobre referido ganho de capital impõe a incidência da regra do artigo 173, inciso I do CTN: o lançamento poderia ser efetuado a partir de janeiro de 1997 e 01/01/1998 é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta forma, o termo final da contagem do prazo decadencial ocorreu em 31/12/2002. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 22/12/2004 (fl. 1502), entendo decaído o lançamento em relação à exigência do ganho de capital sobre tal negócio jurídico.

Idêntica situação se aplica ao ganho de capital decorrente da alienação do imóvel situado na Rua General Isidoro Dias Lopes nº 290 (Matrícula 79.036), conforme Escritura de Venda e Compra às fls. 1402/1405, datada de 22/09/2000, que expressamente informa que a lavratura daquela escritura cumpre o Compromisso de Venda e Compra datado de 21/01/1997 (fl. 1405). Tal transação foi efetivamente informada pelo contribuinte em sua DIRPF do exercício de 1998 (fl. 1572) e Demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital (fl. 1573). A referida escritura pública também informa que os adquirentes, Gilberto Claudio Mazola e sua esposa, têm domicílio no mesmo endereço do imóvel objeto da transação e que o preço total pactuado já havia sido pago. Assim, considerando o conjunto probatório nos autos e, especialmente, a remissão na própria escritura pública acerca do Compromisso de Compra e Venda anterior, entendo que o fato gerador do ganho de capital ocorreu no mês de janeiro/1997, podendo o lançamento ser efetuado a partir de fevereiro/1997 e, nos termos do artigo 173, inciso I do CTN, o prazo para constituição do crédito tributário relativo a tal operação tem por termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte (01/01/1998) e por termo final o dia 31/12/2002, estando também decaído o lançamento em relação a este negócio jurídico, tendo em vista a ciência do lançamento em 22/12/2004 (fl. 1502).

Com tal exclusão, remanesce a apuração do ganho de capital no mês de setembro/2000, relativo ao imóvel da matrícula nº 79.038 (Termo de Verificação Fiscal à fl. 1487), cujo valor de alienação (R\$40.000,00) dividido entre os condôminos encontra-se dentro do limite de isenção estabelecido pelo artigo 22 da Lei nº 9.250, de 1995 (bens de valor igual ou inferior a R\$20.000,00), considerado em relação à parte de cada condômino, razão pela qual este ganho de capital também deve ser excluído do lançamento em exame. Em conclusão: deve-se excluir do lançamento (item 003 do Auto de Infração - fl. 1506) os ganhos de capital indicados para os fatos geradores de 31/07/1999 (R\$ 68.993,95) e 30/09/2000 (R\$ 29.872,72),

No que tange aos ganhos de capital apurados sobre as alienações de imóveis no mês de agosto/2000, conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 1486/1487, entendo que estes devem ser mantidos, tendo em vista que nas escrituras públicas às fls. 1390/1401 e 1406/1409 o autuado, dentre outros, comparece como outorgante vendedor, sendo certo que não há elemento de prova nos autos que indique que os imóveis alienados não pertenciam a Carlos Alberto da Costa Silva. As escrituras informam que a matrícula original foi desdobrada, originando novas matrículas com as edificações realizadas, mas é totalmente silente quanto à repartição (desmembramento) das unidades entre os sócios do empreendimento.

Parece-me evidente, portanto, que a tese de defesa em relação aos demais ganhos de capital, auferidos em agosto/2000 não se sustenta. Para tais imóveis não foram apresentados documentos que indiquem um custo superior ao já considerado no lançamento, com suporte nas referidas escrituras públicas. A realização de diligência não se presta ao propósito de suprir a tese de defesa de provas que ela própria deveria produzir. Esclareça-se que o custo de construção informado na DIRPF do exercício de 1998 (fl. 1572) reporta-se ao

imóvel cuja exigência do ganho de capital foi excluída pela decadência, e que por sua descrição genérica, incompleta e imprecisa (*construção realizada no imóvel descrito no tópico anterior até 1.986, também vendido em 21.01.97*) desconexo com a DIRPF do ano anterior - fl. 1571 (*Edificação no Terreno acima – Vr. gasto até 31.12.1992*), e sem documentos probantes dos gastos, não permite sua alocação para integrar o custo de construção dos demais imóveis.

No que tange à preliminar de nulidade do Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa, relativamente à apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de documentos recebidos de fontes externas, rejeito-a. O lançamento não padece de qualquer vício, uma vez que preenche todos os requisitos legais para sua plena validade e eficácia: as infrações imputadas ao contribuinte são demonstradas com clareza e com a devida indicação dos dispositivos legais que deram suporte à acusação fiscal, além de identificado o sujeito passivo e calculado o montante do tributo devido e respectivos acréscimos legais, mostrando-se devidamente motivado e trazendo as informações necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa do autuado. Não há, portanto, como acolher a preliminar de nulidade do lançamento.

Com efeito, o Termo de Verificação Fiscal e os Demonstrativos que integram o Auto de Infração descrevem minuciosamente a matéria tributável, de modo que proporcionou ao autuado o regular exercício do direito de defesa, sendo evidente a sua discordância em relação às conclusões estampadas no lançamento. De fato, a substancial defesa apresentada pelo sujeito passivo evidencia claramente a plena compreensão das infrações que lhe foram imputadas. Desta forma, na análise da infração denominada “acrécimo patrimonial a descoberto” serão analisadas minuciosamente todos os fatos e fundamentos jurídicos desta exação, na qual se inclui as operações de aquisição e alienação de moeda estrangeira imputadas ao contribuinte.

Na fase investigatória a fiscalização deve buscar os esclarecimentos que entender serem necessários à condução do seu trabalho, juntando aos autos os elementos de prova necessários à formulação da acusação fiscal. Se estes são insuficientes para comprovar o fato jurídico tributário indicado no lançamento, caberá ao órgão julgador se manifestar neste sentido: será insubsistente a acusação fiscal sem suporte em fatos comprovados.

Neste passo, analisando os Demonstrativos Mensais da Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte, nos anos-calendários de 1999 a 2002 (fls. 1436/1443), verifica-se que a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto decorre do cômputo como Dispêndios/Aplicações dos cheques compensados/saques (outros gastos apurados) e da aquisição de moeda estrangeira, aspectos duramente combatidos pela defesa em sede de impugnação e recurso voluntário.

O Termo de Verificação Fiscal quando trata especificamente desta infração, para melhor entendimento dos valores lançados na análise da evolução patrimonial e financeira, informa que foram elaborados demonstrativos detalhando a composição dos seus itens. Esclarece às fls. 1478/1480 – item 8 – que o Demonstrativo Mensal dos Débitos Efetuados (fls. 1257 a 1261, fls. 1274 a 1282 e fls. 1444 a 1467) refere-se aos cheques compensados, cheques pagos, saques, e transferências, cujo destinos dos valores ali indicados não foram comprovados. Valores debitados nas contas bancárias para os quais foi possível identificar os dispêndios a que se referiam foram considerados em campos específicos.

Como é cediço, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, deste CARF, em sessão realizada em 29/11/2010, com suporte nos Acórdãos nºs CSRF/01-04.603 de 13/10/2003, 106-17.156 de 06/11/2008, 106-15.820 de 20/12/2006, 104-

19.123 de 05/12/2002 e 104-17.359 de 28/01/2000, dentre muitos outros, editou a Súmula nº 67, com o seguinte teor:

***Súmula CARF nº 67:** Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.*

Desta forma, deve-se excluir dos Demonstrativos Mensais da Evolução Patrimonial e Financeira, relativo aos anos-calendários de 1999 a 2002 (fls. 1436/1443), todos os montantes mensais alocados como “OUTROS GASTOS APURADOS (cheques compensados/saques)”.

No que se refere à aquisição de moeda estrangeira, entendo que os elementos de prova nos autos não dão o suporte necessário à acusação fiscal de que os dispêndios com aquisições de moeda estrangeira (fls. 1382 a 1384) foram realizadas por Carlos Alberto da Costa Silva. Nenhuma circularização ou verificação complementar foi realizada pela fiscalização com o propósito de confirmar as informações encaminhadas pela Polícia Federal, através do Ofício nº 2768/2004/PRR 3ª Região. Não há vinculação de uma única operação informada no mencionado relatório, de compra ou de venda de moeda estrangeira, a ser corroborada por outros elementos de prova.

Durante o procedimento de fiscalização o contribuinte negou ter realizado as operações de câmbio, além das informadas em sua DIRPF, e alegou que não teve acesso aos meios apuratórios contidos em mídia magnética, de onde foram extraídas as informações para elaboração do Relatório de fls. 1108/1110, de modo a poder contraditá-la, apontar inconsistência, erros etc. De fato, as próprias intimações dirigidas ao contribuinte continham informações divergentes. Confira-se o teor da Intimação nº 04 (fl. 913):

"4 — Detalhar mensalmente (no ano-calendário de 1999) com apresentação de nota fiscal de compra e venda e/ou documento hábil e idôneo, as transações efetuadas junto à Barcelona Turismo Ltda abaixo descritas:

- compra de US\$ 99.060,00

- venda de US\$877. 646,00"

Em atendimento à referida intimação o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos (fls. 920/922):

4. As únicas transações realizadas pelo contribuinte com a empresa Barcelona Turismo Ltda. já foram devidamente comprovadas (vide docs.235/236), inexistindo qualquer outra que não as decorrentes das cobranças advocatícias que o escritório COSTA SILVA, RODRIGUES & ADVOGADOS ASSOCIADOS SC. realizava para a mencionada empresa.

4. a) O contribuinte efetivamente não realizou as operações objeto do questionamento e jamais teve conhecimento das mesmas, fato que poderá ser constatado pelo simples cruzamento das informações financeiras do contribuinte, que já estão a V. disposição, e as da empresa Barcelona Turismo Ltda., o que fica

desde já requerido. Nesta linha, não poderei a mera presunção superar a constatação documental advinda do cruzamento de tais informações.

4. b) Cumpre acrescentar que a indagação, objeto da intimação, decorre de interpretação equivocada de informações não oficiais, supostamente contidas nos computadores da empresa Barcelona, que não faziam menção ao contribuinte mas à sociedade profissional COSTA SILVA, RODRIGUES & ADVOGADOS ASSOCIADOS SC. e não se referiam a operações de moeda estrangeira, como maliciosamente tentou induzir a autoridade que formulou referido relatório sumário, que inclusive não apresentou a reprodução dos registros informatizados, mas simples planilha "montada" com dados pingados, a seu critério, dos supostos registros da empresa.

4. c) Nesta linha, todas as informações que demonstravam o relacionamento profissional entre o escritório COSTA SILVA, RODRIGUES & ADVOGADOS ASSOCIADOS SC. e a empresa BARCELONA TURISMO LTDA., incluindo o controle financeiro de títulos entregues para a cobrança jurídica no ano 1999, etc., foram equivocadamente sugeridos como operações do contribuinte, que efetivamente não ocorreram.

4. d) Oportuno também observar que a planilha sumária apresentada pela autoridade policial também incorreu em outros erros ao pinçar a simples referência ao escritório "COSTA SILVA", em operações realizadas por clientes representados a empresa BARCELONA, como se tais operações fossem realizadas pelo contribuinte, tanto que a planilha relata como "outros dados" nome e endereço de pessoa que não participa do escritório de advocacia em questão, mas por ele fora apresentado à empresa.

4. e) Convém ainda salientar que a identificação do contribuinte (nome, endereço e CPF) não constam dos registros informatizados das supostas operações que lhe são imputadas, o que se poderá constatar pela perícia dos referidos registros de computador, mas sim foram extraídos da agenda da citada empresa BARCELONA TURISMO LTDA., e maliciosamente transferidos para a planilha sumária em questão, de forma a dar a impressão que o contribuinte poderia ter realizado tais operações, o que não é verídico.

4. f) Derradeiramente, observa-se que tal planilha tanto não representa a realidade que deixa de apontar as operações efetivamente realizadas pelo contribuinte, conforme documentos id apresentados (docs.235/236).

4. g) Em resumo a simples informação emprestada, não colhida, constatada ou periciada por autoridade fiscal competente, não poderá refletir ou espelhar, até pelos equívocos já apontados, qualquer indicação de operação realizada pelo contribuinte."

Já a Intimação Fiscal nº 05 (fl. 1111), com suporte no relatório elaborado pela Diretoria de Inteligência da Polícia Federal (Ofício n. 2768/2004/PRR 3ª Região – fls. 1106/1110), informou em seu anexo (fls. 1112/1114) as operações diárias de compra e venda de moedas estrangeira efetuadas pelo fiscalizado, requerendo fossem comprovadas a origem

dos recursos utilizados e o destino dado aos valores obtidos nestas operações de aquisição e alienação de dólares americanos. Os montantes envolvidos nesta intimação divergem da anterior, sendo observado pelo contribuinte o que segue (fl. 1116):

"...Com o propósito de atender ao referido Termo de Intimação, solicitamos a V.Sa. informações que possibilitem a identificação, nas contas bancárias do contribuinte, das operações de compra e venda de moeda estrangeira detalhadas no referido Termo.

Insta salientar que a intimação em questão não aponta e anexa o documento que serviu de base para a formulação das planilhas de fls. 01/03, nem qualquer referência a como tais operações foram apuradas ou simplesmente presumidas, nem com quem foram realizadas.

Informa o contribuinte que desconhece as operações relacionadas no Termo de Intimação, o que o impossibilita de exercer o direito ao contraditório e de ampla defesa, conforme dispõe o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Ademais, as operações de câmbio efetivamente realizadas pelo contribuinte encontram-se devidamente lançadas em suas respectivas declarações de renda, algumas inclusive com documentos anexos ao presente procedimento fiscal (vide fls.235/236), estranhamente não constando das planilhas de fls. 01/03 qualquer referência as mesmas, sendo mais uma evidencia de que tal documento não corresponde realidade, possuindo origem espúria e que não pode ser legitimada pela douda autoridade fiscal, ate porque não colhidos ou periciados por ela.

Outrossim, objetivando salvaguardar direitos, informamos que também estamos encaminhando tal requerimento, bem como cópia da intimação fiscal, ao Sr. Delegado da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo, ao Sr. Chefe de Divisão de Fiscalização da Superintendência Regional da Receita Federal em São Paulo e ao Sr. Superintendente Regional da Receita Federal em São Paulo, insistindo no resguardo de direitos constitucionalmente assegurados."

De fato, dentre vários óbices suscitados pelo contribuinte, já transcritos neste voto, ainda durante o procedimento de fiscalização, verifica-se que realmente a soma das operações no ano calendário de 1999, na Intimação de nº 04, totaliza US\$ 99.060,00 compra e US\$ 877.646,00 venda, mas na Intimação de nº 05 totaliza US\$366.251,00 compra e US\$9.477,00 venda, divergências que deveriam ter sido esclarecidas pela fiscalização e que robustecem as alegações do contribuinte em relação à efetividade das operações, sem cruzamento com transações bancárias ou outros elementos de prova.

Na conclusão do procedimento de fiscalização o Termo de Verificação Fiscal não esclarece as inconsistências e apenas informa que: *"decorrido o prazo para atendimento ao Termo de Intimação, acima citado, o fiscalizado em 15/12/2004 limitou-se a questionar a fonte de informações que possibilitem a identificação nas contas bancárias destas operações de compra e venda de moedas estrangeiras, visto desconhecer as operações relacionadas no aludido Termo."*

Objetivando verificar na origem as operações com moeda estrangeira imputadas ao contribuinte, através da Resolução de nº 102-02.458 (fls. 1747/1761) foi determinada a realização de diligência para o propósito de trazer aos autos o Laudo de nº 1292/2004, que resultou da perícia realizada pelo INC/DITEC/DPF nos softwares BARTER e INIOP, contidos no computador central da empresa “Barcelona Câmbio e Turismo”, que subsidiaram a elaboração do Relatório de Inteligência Policial às fls. 1108/1110.

Em cumprimento à diligência foram juntados aos autos os documentos às fls. 1768/1794, dos quais o contribuinte tomou ciência e se manifestou às fls. 1800/1820, juntando ainda os documentos às fls. 1821/1843. Analisando-se os novos elementos de prova constata-se claramente a fragilidade da acusação fiscal, pois a lista de Controle de Clientes (fls. 1777/1794) contém apenas o nome COSTA SILVA, seguido de siglas e valores. Nada mais. Muitas pessoas físicas têm tal sobrenome e pessoas jurídicas, em sua razão social. Não há nos autos nome completo, CPF ou qualquer outra informação que esclareça de que forma ou qual elemento de prova subsidiário possibilitou a imputação das operações com moeda estrangeira ao contribuinte, ou que outras fontes de informação evidenciaram que tais registros de compra e venda de dólares estavam especificamente relacionados ao autuado. O Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, é totalmente silente a esse respeito.

Em acréscimo, em sua manifestação sobre o resultado da diligência, o contribuinte reporta-se a situações idênticas à tratada no lançamento em exame (fls. 1810/1813), com arrimo nos documentos às fls. 1826/1843 – Informação nº 245/2006-SEPINF/DPER/INC/DITEC e principalmente a partir das “Respostas aos Quesitos”, item IV, do Laudo nº 949/06-INC (fls. 1839/1842) – elaborados por peritos criminais da própria Polícia Federal, que trazem as mesmas conclusões estampadas neste voto: ...não é possível afirmar que as transações ali registradas de fato ocorreram. Para tanto seria necessária a confrontação de tais registros com outras fontes de informações, tais como extratos de movimentação bancária, comprovantes de transferências bancárias, ou outros documentos suporte... Seria necessária a confrontação dos registros das transações contidas no sistema com outras fontes de informação, como forma de vincular os negócios ali registrados ao investigado.

Em conclusão, deve-se também excluir dos Demonstrativos Mensais da Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte, nos anos-calendários de 1999 a 2002 (fls. 1436/1443), os montantes mensais alocados como aplicação/dispêndio de recursos a título de aquisição de moeda estrangeira, sendo certo que nenhum acréscimo patrimonial a descoberto remanesce nos anos-calendários de 1999 a 2002, após as exclusões dos montantes relacionados aos dispêndios 4-OUTROS GASTOS APURADOS (cheques compensados/saques) e AQUISIÇÕES DE BENS E DIREITOS NO MÊS (6.2-Aquisição de moeda estrangeira (US\$) e transpondo-se o saldo/sobras decorrentes destas exclusões para os meses subseqüentes, até o último período mensal em que se apurou acréscimo patrimonial a descoberto. Observe-se, por oportuno, que também a exclusão da venda de dólares (fl. 1114), como origem de recursos nos meses de janeiro e fevereiro de 1999 (Demonstrativo à fl. 1436), não gera apuração de acréscimo patrimonial a descoberto.

No que tange à omissão de rendimentos recebidos da empresa Costa Silva, Rodrigues e Advogados Associados S/C Ltda, CNPJ 65.715.377/0001-72, e à omissão de rendimento caracterizado por depósito bancário sem origem comprovada, o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1468/1493) traz um relato minucioso dos valores que compõem tais infrações (fls. 1468/1493), conforme se constata a seguir:

(...)

Em 1º/04/2004, compareceu nesta repartição a procuradora do
fiscalizado para apresentar esclarecimentos documentos

relativos à intimação objeto do Termo de Intimação nº 02. A saber:

- declarações da MCM Assessoria Contábil, discriminando os valores mensais de pró-labore e a distribuição de lucros percebidos da Costa Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C; comprova-se, assim, a origem de parte dos depósitos efetuados em sua c/c pessoal de nº 36327-2 do Banco Itaú S/A;

- informação de que a c/c nº 33189-9 do Banco Itaú S/A, de titularidade de Carlos Alberto da Costa Silva e Alexandre Rodrigues, fora utilizada para movimentação valores pertencente a sociedade Costa Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C; especificamente, para pagamentos de despesas diversas, recebimento de ressarcimentos e prestação de contas de valores pertencentes aos respectivos clientes;

- resumo anual dos rendimentos recebidos e dos ingressos de outros recursos, tentando vinculá-los, de forma global, aos créditos individualizados no aludido Termo de intimação de nº 02;

- declaração de que os inúmeros depósitos em dinheiro, cuja a origem se questiona na intimação, referem-se a transferência de recursos para a conta do mesmo titular e que a sucessão de saques em dinheiro e posteriores depósitos não "caracterizaria auferimento de receita", bastaria confrontar o volume de saques com os posteriores depósitos.

(...)

Do exame dos esclarecimentos e documentos apresentados:

1- identificou-se, nos extratos da c/c nº 36327-2 do Banco Itaú S/A, o depósito de alguns valores de pró-labore e de distribuição de lucros, consignados nas declarações expedidas pela citada empresa contábil. A consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal, resultou na confirmação de que os valores informados como pagos aos sócios a título de pró-labore e de lucros distribuídos foram consignados nas declarações de rendimentos da pessoa jurídica Cosia Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C, CNPJ nº 65.715.377/0001-72 incluídos como rendimentos tributáveis e rendimentos isentos e não tributáveis, respectivamente, nas declarações de ajuste anual da pessoa física. Estes valores foram considerados como de origem comprovada e excluídos do demonstrativo de depósitos efetuados e não comprovados. Anexou-se cópias de alguns cheques (disponibilizados pelo Banco Central) referentes a estas operações;

2- concluiu-se pela necessidade esclarecimentos complementares quanto aos depósitos, alegados como oriundos de transferências entre as c/c nº 36327-2 e nº 33189-9, visto que esta última conta movimentaria recursos pertencentes à sociedade Costa Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C;

3- conforme apontado pelo fiscalizado, alguns valores relacionados na planilha anexa ao Termo de Intimação n° 02 são relativos a cheques devolvidos, estornos e créditos com origem já identificada (através de documento anteriormente apresentado); assim, estes valores foram excluídos da planilha de depósitos efetuados e não comprovados.

Em 27/04/2004, recepcionou-se as cópias das folhas do Livro Diário da pessoa jurídica, Costa Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C, CNPJ no 65.715.377/0001-72, que continham os lançamentos referentes à distribuição de lucros e ao pró-labore, percebidos pelo fiscalizado nos anos-calendário sob exame (fls. 536 a 622).

Mediante Termo de Intimação de n° 03, lavrado em 27/05/2004, com ciência na mesma data (fls.624 a 688), intimou-se o fiscalizado a comprovar o destino dado aos cheques compensados, cheques pagos, e outros saques efetuados nas c/c n° 36327-2 e n° 33189-9, ambas da agência 0037 do Banco Itaú.

Em atendimento ao Termo supra citado, o fiscalizado por sua procuradora, apresentou, em 23/06/2004, declaração e documentos relativos à movimentação da c/c n° 33189-9, dos meses de agosto/2001 a outubro de 2002 (fls. 696 a 891). Na oportunidade, pelo Termo de Recebimento e intimação, lavrado e cientificado nesta data, intimou-se o fiscalizado a apresentar declaração do Banco Itaú S/A, informando a partir de que data a aludida conta de n° 33189-9 passou a ter a condição "de conjunta", a atender aos itens solicitados nos Termos de Intimação n° 01 e 02 ainda não atendidos e, por fim, exibir os documentos que embasaram os lançamentos contábeis relativos aos lucros distribuídos e ao pró-labore.

(...)

Confrontando os lançamentos contábeis registrados nos livros diários, a partir de agosto/2001, com os documentos apresentados em 23/06/2004 e 22/07/2004 relativos à movimentação da c/c n° 33189-9, identificou-se diversas operações não contabilizadas pela empresa "Costa Silva, Rodrigues e Advogados Associados S/C".

Lavrados em 04 e 05/10/2004 Termos de Intimação Fiscal para revendedoras de veículos com a finalidade de identificar as transações de compra e venda efetuadas no período fiscalizado.

Em 07/10/2004, complementando a documentação apresentada, a procuradora do fiscalizado juntou cópia da procuração outorgada pela empresa "Duxmell Corp. Sociedad Anônima".

Na mesma data, compareceu nesta repartição fiscal o Sr. Alexandre Rodrigues, para solicitar prorrogação para atendimento do Termo de Intimação, lavrado em 27/09/2004; o pedido foi atendido, conforme Termo lavrado às fls. 1096.

Em 14/10/004, o fiscalizado, por sua procuradora, solicitou prorrogação de prazo para concluir o atendimento às intimações ainda pendentes. Conforme Termo lavrado nesta data, concedeu-se 10 (dez) dias.

Em 25/10/2004, recepcionou-se declaração fornecida pelo Banco Itaú S/A, onde se informa que o Sr Alexandre Rodrigues figura como co-titular da c/c nº 33189-9 da agencia 0037 desde 10/07/2001. Como a movimentação financeira ocorrida em julho/2001 foi inexpressiva, considerou-se, na análise dos recursos e dispêndios do fiscalizado, a movimentação ocorrida nesta conta bancária até o mês de julho/2001.

(...)

DEMONSTRATIVOS ELABORADOS:

5) Demonstrativo do valores pagos a titulo de vales (fls. 1144 a 1146) e (fls. 1173 a 1176) — da análise dos livros contábeis e documentos apresentados pelo fiscalizado, referentes à movimentação da c/c nº 33189-9, imputada a aludida pessoa jurídica (a partir de agosto de 2001), identificou-se diversas operações não contabilizadas e diversos pagamentos efetuados ao fiscalizado e a sua esposa, a titulo de vales (fls.1144 a 1146) e despesas pessoais (fls. 1173 a 1176), conforme explicitado neste demonstrativo. Identificou-se, ainda, depósitos efetuados na c/c nº 36327-2, que foram excluídos do demonstrativo de depósitos anexo ao Termo de Intimação nº 02, visto ter sido considerado, por esta fiscalização, omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

(...)

7) Demonstrativo dos depósitos não comprovados (fls. 1203 a 1213 e fls. 1248 a 1250) – relação mensal dos valores depositados, cuja origem não foi demonstrada pelo fiscalizado.

Como se vê, os valores relacionados à omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica Costa Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C, CNPJ nº 65.715.377/0001-72, e os créditos bancários sem origem comprovada, foram individualizadamente especificados, após minucioso trabalho de conciliação entre documentos/livros da pessoa jurídica, DIRPF, documentos da pessoa física e extratos bancários.

Esperava-se que o contribuinte se reportasse a cada um deles, comprovando com documentação hábil e idônea, como prestações de contas ou através da escrituração fiscal/contábil da empresa, que os vales e as despesas pessoais do contribuinte e sua esposa, pagas com recursos da pessoa jurídica, bem assim que os depósitos bancários sem origem comprovada, creditados em conta bancária do qual é o titular, decorrem de adiantamento para cobrir despesas, efetuar pagamentos de encargos ou que pertencem a clientes (levantamentos judiciais) ou que eram recursos da pessoa jurídica ou se referem a distribuição de lucro.

A omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário sem origem comprovada está alicerçada no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito, com as alterações posteriores introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação

aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (grifos acrescidos).

Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário em conta de depósito ou de investimento foi apontado como fato presuntivo da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove a origem do crédito, mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

Na tributação em exame o legislador entendeu que há lógica, concordância e certeza entre o fato presuntivo (depósito bancário sem origem comprovada) e o fato presumido (omissão de rendimentos), na esteira dos argumentos expostos por Hugo de Brito Machado (Imposto de Renda – Estudos, Editora Resenha Tributária, pág. 123), que convém trazeremos à baila:

5.6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indicio que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos. Há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consuma, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre de auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo com a teoria das provas.

A obtenção de renda presumida a partir do crédito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si tal presunção legal fazer a prova em contrário. Confirma-se o que dispõem os artigos 333 e 334 do Código de Processo Civil, aplicáveis subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade. (grifos acrescidos).

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser “modalidade de arbitramento” — que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário (súmula TFR 182), pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, e artigo 9º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88 (que determinava o cancelamento dos lançamentos do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários) — para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Nacional.

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da Lei nº 9.430 de 1996, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base na presunção de omissão de rendimento caracterizada por depósito bancário sem origem comprovada, quando o contribuinte, devidamente intimado, não lograr êxito em comprovar a origem dos depósitos ou investimentos, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). (Acórdão nº CSRF/04-00.029, de 21.06.2005)

DEPÓSITO BANCÁRIO - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Segunda Câmara, Acórdão 102-48982, Data da Sessão: 23/04/2008.)

DEPÓSITO BANCÁRIO. A existência de depósito bancário não contabilizado e cuja origem não foi comprovada configura presunção de omissão de receita não elidida pela interessada. (Oitava Câmara, Acórdão 108-09736, Data da Sessão: 19/09/2008)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal. (Ac 106-13329).

TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. (Ac 106-13188 e 106-13086).

No âmbito do contencioso administrativo fiscal, a fim de consolidar o entendimento acima transcrito sobre a matéria, foi editada a Súmula CARF de nº 26, restando inteiramente superada a jurisprudência colacionada no recurso voluntário, que tem suporte em legislação anterior à edição da Lei nº 9.430, de 1996. Confira-se:

***Súmula CARF nº 26:** A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancário sem origem comprovada.*

Cumprindo requisito fundamental para aplicação válida da referida presunção, o contribuinte foi regularmente intimado para comprovar a origem dos créditos, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Cada crédito nas contas bancárias foi devidamente listado, com data, valor e histórico, em momento anterior à lavratura do Auto de Infração, com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular, cheques devolvidos ou créditos estornados. Os valores que foram identificados como tendo origem em transferência de recursos da Costa Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C, CNPJ nº 65.715.377/0001-72, integraram infração específica deste lançamento, em observância ao disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, que determinam a análise individualizada dos créditos e a tributação dos valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, segundo as normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

A defesa se contrapõe ao lançamento por entender que a omissão apontada no Auto de Infração está contida na renda global por ele regularmente declarada, especialmente os lucros distribuídos pelo escritório de advocacia nos anos-calendários em questão. Contudo, não especifica nem aponta quais créditos bancários ou quais valores considerados como renda auferida da pessoa jurídica se encontram nesta condição. A norma impõe a análise individualizada dos créditos.

No meu entender, e já me manifestei em diversos julgados deste Colegiado no mesmo sentido, só é possível excluir valores neste tipo de exação com prova específica para determinado crédito, como procedeu a fiscalização quando separou créditos em conta bancária que se referiam a “vales” recebidos da pessoa jurídica, submetendo-o à tributação específica. Se a fiscalização excluísse um valor global, por entender comprovada a origem ou para tributá-lo em separado, cercearia o direito de defesa do contribuinte e subtrairia do órgão julgador a análise do contencioso, pois não se saberia quais créditos especificamente ainda estariam em litígio, ou se os valores sem comprovação atenderiam ao disposto no § 3º, inciso II, do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que impõe para efeito de determinação da receita omitida a análise individualizada dos créditos, pois não serão considerados as transferências entre contas do mesmo titular e, no caso de pessoa física, os créditos de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00 (oitenta mil reais).

Com efeito, não basta o interessado alegar que auferiu renda em montante compatível com a omissão apontada. É preciso especificar quais créditos decorrem dessa renda ou da distribuição de lucro. Tal prova não é difícil de comprovação se houver correta escrituração dos lucros da empresa e da respectiva distribuição ao sócio. O cheque ou a transferência bancária ou mesmo o depósito em dinheiro em data compatível com o crédito em litígio seriam aptos a comprovar a origem deste.

O interessado, entretanto, não fez tal conciliação, nem especificou, seja em sede de impugnação ou de recurso voluntário, quais créditos bancários ou “vales” auferidos da pessoa jurídica estariam relacionados aos adiantamentos para cobrir despesas (não foi apresentado relatórios ou prestações de conta) ou destinavam-se a pagamentos de encargos;

quais valores creditados em sua conta bancária pertenceriam a clientes (não apresentou alvará nem outro elemento de prova relativo aos levantamentos judiciais) ou à pessoa jurídica da qual é sócio, quais créditos bancários ou “vales” foram restituídos à fonte pagadora e quais foram compensados com os rendimentos informados na DIRPF. Nenhum valor específico foi destacado nas peças de defesa para este propósito. Diz-se, apenas, que os valores globais declarados comprovariam os valores considerados omitidos pela fiscalização ou alega-se genericamente a possível ocorrência dos eventos acima mencionados, que podem realmente ter ocorrido, mas não foram comprovados por documentação hábil e idônea.

De fato, nenhum reparo merece a decisão de primeiro grau, que se manifestou sobre a matéria nos seguintes termos:

Verifica-se do exame do Demonstrativo dos Depósitos Mensais de fls. 429/434 (vol. 03), lançamentos contábeis referentes a distribuição de lucro a Carlos Alberto C. Silva registrados no Livro Diário (fls. 579/597 – vol. 03, 600/622 – vol. 04), demonstrativo de Valores Recebidos da Empresa (fls. 1144/1146, vol. 07), cópias microfilmadas dos cheques (fls. 1147/1172, vol. 07), demonstrativo de Valores Recebidos a Título de Vale Para Pagamento Despesas (fls. 1173/1176, vol. 07) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 1468/1493, vol. 08), que os valores recebidos pelo interessado a título de “vales” da empresa Costa Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C, no período de agosto/2001 a dezembro/2002, imputados pela fiscalização como rendimentos recebidos de pessoa jurídica (demonstrativos de fls. 1144/1146 e 1173/1176, vol. 07, e auto de infração de fls. 1504/1505, vol. 08), não guardam coincidência de datas e valores com os pagamentos de pró-labore e distribuição de lucro realizados pela citada empresa nos anos-calendário 2001 e 2002, inexistindo qualquer vinculação/correlação entre eles. Portanto, diversamente do que argumenta o impugnante, referidos “vales” não estão contidos nos rendimentos declarados pelo contribuinte na DIRPF.

Outrossim, não restou comprovado, mediante apresentação de documentação hábil e idônea pelo impugnante, que parte dos ditos “vales” referem-se a ressarcimentos e antecipações para despesas de clientes.

Os documentos acima reportados e os anexados pelo interessado às fls. 698/788 (vol. 04) e 791/912 (vol. 05) demonstram que os aludidos “vales” representam pagamentos realizados ao interessado e a sua esposa (consolidados no demonstrativo de fls. 1144/1146, vol. 07), bem como pagamentos de despesas pessoais do contribuinte (demonstrativo de fls. 1173/1176, vol. 07), efetuados pela Costa Silva, Rodrigues & Advogados Associados S/C Ltda; pelo que se reputam rendimentos tributáveis.

Desta forma, mantenho as exigências relacionadas à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (item 001 do Auto de Infração) e à omissão de rendimento caracterizada por depósito com origem não comprovada (item 005 do Auto de Infração).

No que tange ao item 004 do lançamento – Falta de recolhimento do imposto incidente sobre os ganhos de capital, referente à alienação de moeda estrangeira – o contribuinte já em sede de impugnação apontou equívoco da fiscalização em incluir no Auto de

Infração crédito tributário informado em sua DIRPF do ano-calendário de 2002, relativo à venda de moeda estrangeira (US\$28.303,00), apurado conforme art 65 da Lei 9.069/95; art. 7, 9, 10, 14, inciso III e 18 inciso II da IN SRF nº 118. A decisão recorrida reconheceu expressamente que este item da autuação decorre de imposto declarado e não pago. Confira-se o excerto:

Argumenta o impugnante que a autoridade fiscal se equivocou ao lançar o tributo sobre lucro de R\$22.823,54 na venda em setembro/2002 de moeda estrangeira (US\$28.303,00). Diz que o lucro decorrente da operação já havia sido ofertado à tributação na declaração de rendas do contribuinte no ano-base 2002, onde fora adequadamente declarado e tributado (doc. 207 e doc. 24).

De fato, verifica-se da Declaração de Ajuste Anual, exercício 2003/ano-calendário 2002, em seu quadro denominado Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva (fl. 49), que o contribuinte declarou a quantia de R\$31.698,56, a título de ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira em espécie.

*Segundo consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 1507, vol. 08), a autuação deveu-se por **falta de recolhimento do imposto incidente sobre os ganhos de capital**, referente à alienação de moeda estrangeira realizada em setembro/2002 pelo contribuinte, no valor de US\$28.303,00, consoante documento de fl. 288 (vol. 02).*

A fiscalização apurou ganho de capital, no valor de R\$22.823,54, na alienação de US\$28.303,00 realizada pelo contribuinte na data de 27/09/2002 (fl. 288, vol. 02), conforme art. 65 da Lei nº 9.069/1995 e IN/SRF 118, de 28/12/2000, art. 7º, 9º, 10, 14, inciso III e 18, inciso II (Termo de Verificação Fiscal, fl. 1492, vol. 08).

*Portanto, a autuação foi motivada pela falta de recolhimento do imposto devido, no valor de R\$3.423,53, sobre o ganho de capital de R\$22.823,54, obtido na alienação de moeda estrangeira, no importe de US\$28.303,00, em setembro/2002. Fato que enseja a aplicação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. **O contribuinte declarou o ganho de capital apurado no valor de R\$31.698,56 (fl. 49), mas não recolheu o respectivo imposto, pelo que a reclamação é improcedente.** (g.n.)*

Em razões aditivas ao recurso voluntário (fls. 1704/1712) a defesa informou que a própria Secretaria da Receita Federal, reconhecendo implicitamente as razões do contribuinte, expediu o aviso de cobrança do “IRPF-GCAP MOEDA EXT. período base 2002”, conforme demonstra o DARF à fl. 1713, com a exigência do imposto declarado acrescido da multa moratória.

De fato, forçoso reconhecer, nesta situação, ser totalmente indevida a inclusão no Auto de Infração de imposto declarado pelo próprio sujeito passivo em sua DIRPF do exercício de 2003, relativo ao mesmo fato tributável. Como é cediço, débitos confessados submetem-se num primeiro momento à cobrança administrativa e posteriormente, caso não

adimplidos, devem ser inscritos em Dívida Ativa da União, cuja certidão dará suporte à respectiva execução fiscal.

Por fim, as notificações decorrentes do presente feito devem ser dirigidas ao sujeito passivo, tendo em vista que as intimações, no âmbito do processo administrativo fiscal, devem ser encaminhadas para o domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, conforme dispõem o inciso II e o § 4º do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em face ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, para: a) acolher a decadência em relação às apurações dos ganhos de capital dos imóveis situados à Alameda dos Anapurus e à rua General Isidoro Dias Lopes nº 290 (Matrícula 79.036); b) reconhecer a isenção sobre o ganho de capital do imóvel da matrícula 79.038 apurado em setembro/2000; c) cancelar a exigência com suporte na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto (item 002 do Auto de Infração) e d) cancelar a exigência decorrente da falta de recolhimento do imposto incidente sobre os ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira em setembro/2002 (item 004 do Auto de Infração).

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos