



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10120.000401/2001-46
Recurso n° 140.788 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9202-02.070 – 2ª Turma**
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrentes ELIAS JORGE SAHIUM FILHO e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. IMPUGNAÇÃO PELO FISCO.

De acordo com o §1º, do art. 845, do Decreto nº 3.000/1999, os elementos de prova trazidos pelo contribuinte, no lançamento de ofício, só poderão ser impugnados pela administração tributária quando contestados com base em prova ou em fortes indícios de irregularidade.

IRPF — ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO. Incide imposto de renda pessoa física sobre os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, conforme determina o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, combinado com o artigo 43, inciso II, do Código Tributário Nacional. A presunção de que se vale a autoridade lançadora é relativa e pode ser ilidida pelo sujeito passivo através de documentos hábeis e idôneos.

Recurso especial da Fazenda Nacional negado e do Contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e dar provimento ao recurso do Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

EDITADO EM: 23/03/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos por Elias Jorge Sahium Filho (fls. 898-903), e pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 876-884), ambos em face do acórdão nº 102-48.063 (fls. 839-859) da Segunda Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferido em 09 de novembro de 2006, que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para reduzir o acréscimo patrimonial a descoberto para R\$ 81.660,57, cuja ementa do acórdão ora impugnado transcrevo:

Ementa: NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL E DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento e nem do procedimento fiscal que lhe deu origem. Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal ou material imprescindível à validade do lançamento. Desta forma, se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou por vício formal.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA — Não há que se falar em nulidade de acórdão de primeira instância, proferido em consonância com o entendimento da maioria dos membros do colegiado, cujo voto condutor enfrenta todas as matérias em litígio, suscitadas na peça impugnatória, oferecendo condições de defesa ao contribuinte. Eventuais equívocos de interpretação da legislação tributária, ou dos argumentos de

defesa, não ensejam o cancelamento da decisão a quo, e sim sua reforma pela instância superior.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS E DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL — Relatórios e outros documentos internos dos Órgãos fiscalizadores não se prestam, por si só, para comprovar omissões de rendimentos, constituindo-se fortes indícios que ensejariam o aprofundamento da auditoria. Contudo, havendo nos autos outros elementos de provas e indícios que corroboram o convencimento do julgador quanto a ocorrência das operações, deve ser confirmada a tributação.

IRPF — ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO — Comprovado que o contribuinte possuía recursos em aplicações financeiras, oriundos de exercícios anteriores, que foram resgatadas no transcurso do ano-calendário, cumpre ajustar a apuração do APD.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido

No caso, o contribuinte pleiteara a reforma da decisão da 3ª Turma de julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em Brasília-DF (DRJ), que julgou procedente o auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Física, relativo ao ano-calendário de 1998, no valor de R\$ 172.322,48.

A Procuradoria Fazenda Nacional fundamenta seu Recurso Especial na hipótese de cabimento prevista no art. 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

Em sua peça recursal, a Procuradoria da Fazenda Nacional alega ter havido decisão, não unânime, contrária à lei, no sentido de que o Acórdão combatido afronta a Lei nº 9.430/1996, ao reconhecer como origem de recursos os valores oriundos de empréstimos que, segundo a PFN, não foram comprovados por documentação idônea e hábil a descaracterizar o acréscimo patrimonial:

Lei nº 9.430/1996

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de

investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Por meio de análise preliminar, a i. Presidente da então Segunda Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso interposto por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade – despacho fls. 885-887.

Em contraposição, o recorrente apresentou Contra-razões [fls. 891-896] ao recurso fazendário alegando que não houve durante todo o processo qualquer elemento de contra prova que justificasse a desconsideração do empréstimo. Sendo assim, nenhuma razão assiste à PFN quanto à alegação de inidoneidade das Notas Promissórias apresentadas pelo contribuinte.

Em atenção ao disposto no art. 67 do Regimento Interno do CARF, o contribuinte sustenta haver divergência de interpretação da legislação tributária, da forma que apresenta o Acórdão 106-15.256, datado de 25/01/2006, como paradigma. No caso, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o Recurso Voluntário de sua esposa do recorrente que teve contra si a lavratura de auto de infração, relativo a 50% do valor das infrações apuradas no processo em epígrafe.

Acórdão 106-15.256

PRELIMINAR - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não é nulo o lançamento de ofício, devidamente fundamentado e instruído, em cujo processo administrativo fiscal é dada ao contribuinte a possibilidade de amplo exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

IRPF — OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. Não restando demonstrada, de forma inequívoca, a incorreção do trabalho levado a efeito pela autoridade fiscal, deve prevalecer o lançamento que constatou rendimentos da atividade rural omitidos pelo contribuinte. Inteligência do artigo 333, incisos I e II, do Código de Processo Civil.

IRPF — ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS A DESCOBERTO. Incide imposto de renda pessoa física sobre os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, conforme determina o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, combinado com o artigo 43, inciso II, do Código Tributário Nacional. A presunção de que se vale a autoridade lançadora é relativa e pode ser ilidida pelo sujeito passivo através de documentos hábeis e idôneos.

Recurso parcialmente provido

Por meio de análise preliminar, a i. Presidente da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso interposto por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade quanto à divergência suscitada – despacho fls. 926-938.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões (fls. 940-943) alegando que, a rigor, não se tratou propriamente de uma divergência entre o Acórdão combatido e aquele paradigma. Trata-se na verdade de uma correção do voto da Sexta Câmara, anteriormente proferido. Para a PFN, o relator do voto condutor do presente acórdão,

fundamentado no conjunto probatório próprio e exclusivo destes autos, corrigiu o equívoco a que foram levados os julgadores da Sexta Câmara.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

Conheço dos recursos interpostos por cercarem-se dos requisitos necessários para o seu seguimento, conforme o disposto no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vigente à época da decisão.

1 RECURSO ESPECIAL DA PFN - CONTRARIEDADE

De acordo com a PFN, o contribuinte, ao ser intimado para se manifestar acerca dos saldos a descoberto em sua contabilidade, no que se refere aos empréstimos contraídos, limitou-se à apresentação de notas promissórias com os dados dos credores.

Tal razão não assiste à PFN.

A apresentação das notas promissórias está em sintonia com o disposto no Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda. De acordo com o normativo infralegal, os elementos de prova trazidos pelo contribuinte, no lançamento de ofício, só poderão ser impugnados pela administração tributária quando contestados com base em prova ou em fortes indícios de irregularidade:

Art.845.Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive:

[...]

§1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Desse modo, não há que se falar em contrariedade à lei, quando se observa a inércia da Administração Fazendária em não promover qualquer diligência que pudesse trazer aos autos elementos suficientes da incerteza ou má-fé do contribuinte nas informações prestadas. Na verdade, tais desconfiâncias são, por si só, motivadoras de investigação pelo agente de fiscalização tributária.

Foi neste mesmo sentido em que ambos os Acórdãos, tanto o ora impugnado quanto o paradigma, caminharam para aceitar como válidas as Notas Promissórias apresentadas pelo contribuinte:

Acórdão 102-48.063

[...] no que tange aos empréstimos tomados no curso do ano de 1998 - em 15/08, do Sr. Ariovaldo Martins Júnior, no valor de R\$25.000,00, o qual foi quitado em 15/12/98 (fl. 93 dos autos); e em 10/09/98, do Sr. Ildemar Cristino de Figueiredo, no valor de R\$85.000,00, quitado em 10/12/98 (fl. 94 dos autos) — o simples fato de a fiscalização não ter justificado a desconsideração das operações no auto de infração e seus anexos já ensejaria o provimento do recurso nesta parte. Afinal, inexiste nos autos qualquer, indicativo da motivação do procedimento fiscal (desconsideração desses empréstimos). Numa análise superficial, não me parece plausível que uma pessoa tome empréstimos de R\$ 110.000,00, junto a pessoas físicas, quando dispõe de recursos em aplicações financeiras superiores a R\$ 700.000,00 (vide extrato à fl. 605). Porém repito, caberia à fiscalização realizar essas análises, aprofundar na investigação e, não se convencendo da efetividade dessas operações de empréstimos, justificar a desconsideração nos termo apropriado do auto de infração;

Acórdão nº 106-15.256

[...]

Por fim, resta apreciar a ocorrência ou não dos empréstimos de R\$25.000,00 e de R\$ 85.000,00, em agosto e em setembro de 1998, respectivamente, cujos elementos comprobatórios são as notas promissórias de fls. 767 e 768.

Esses documentos indicam que tais operações venciam em dezembro de 1998, ou seja, dentro do próprio ano-calendário. Assim, os empréstimos não precisariam ter sido informados nas declarações de ajuste anual das partes contratantes.

Embora as notas promissórias, isoladamente, possam dar margem à interpretação de que os negócios não tenham ocorrido, considero aplicável ao caso o artigo 845, § 1º, do RIR/99, que assim determina:

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive:

(--)

§ 1º. Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão. -

Em caso de dúvida quanto à efetiva ocorrência dos empréstimos retratados nas mencionadas notas promissórias, caberia à Delegacia de Julgamento propor uma diligência junto aos Srs. Ariovaldo Martins Santos Júnior, CPF/MF nº 828.590.601-97 e Ildemar Cristino de Figueiredo, CPF/MF nº 060.273.691-91, para confirmar ou não as operações. Não tendo sido adotada essa providência e considerando a regra do artigo 845, § 1º, do RIR/99, admito como origem de recursos os valores de R\$ 25.000,00 e R\$ 85.000,00, em agosto e em setembro de 1998, respectivamente.

Desse modo, assim como em ambas as decisões, não houve qualquer violação à regra estabelecida na Lei nº 9.430/1996, não devendo o Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional ser provido.

1 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Observa-se, pois, que após consultar o teor do acórdão paradigma, a única divergência encontrada entre o que foi decidido pela Sexta Câmara [paradigma] e no acórdão recorrido, refere-se aos rendimentos das aplicações financeiras no Bank Boston.

Em que pesem os argumentos do i. relator do voto condutor do acórdão atacado, seu posicionamento, contudo, não pode prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se imperfeito, devendo ser reformado no que se refere à matéria divergente.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila o trecho do voto condutor que trata da matéria ora discutida:

“... deixar de incluir os rendimentos das aplicações financeiras, nos demonstrativos de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, em relação às aplicações no Bank Boston, foi um procedimento correto da fiscalização, que tomou com dispêndio a cada mês apenas o saldo do valor original aplicado, consoante demonstrativo à fls. 759-760. Veja-se que no demonstrativo à fl. 724 o saldo final da aplicação no Bank Boston é de R\$ 350.195,41 (valor • transposto do demonstrativo de fl. 760), enquanto no comprovante de fl. 783 esse saldo é de R\$ (159.983,29 + 322.523,65), a diferença refere-se aos rendimentos acumulados durante o período aplicado, que efetivamente não foi resgatado, e continuou compondo o saldo atualizado. Em síntese: até o final de 1998 a contribuinte ainda não havia resgatado seus rendimentos da aplicação no Bank Boston, por isso é que esse valor (R\$121.828,47) não pode ser incluído como recurso utilizado naquele ano. Mas a fiscalização deveria ter esclarecido isso em termo fiscal de descrição dos fatos. Em se tratando de constituição de crédito tributário, não pode haver margem para adivinhações, tudo deve estar claro. Essa "economia verbal" do nobre Auditor-Fiscal, trouxe prejuízo ao julgamento efetuado na Sexta Câmara, que determinou a inclusão de R\$ 121.828,47 a título de recursos disponíveis, relativo aos rendimentos da aplicação do Bank Boston, indevidamente. Em tempo: no Acórdão da Sexta Câmara constou, por erro de grafia, que o rendimento de R\$ 121.828,47 seria do Santander, mas é mesmo do Bank Boston (fl. 782);

Como se observa no trecho aqui exposto, o próprio relator reconheceu a importância da eficiente instrução processual para a elucidação dos fatos trazidos aos autos.

Não há que se inverter o ônus da prova, quando inexistir dispositivo legal assim contemplando, a partir de uma presunção legal. *In casu*, havendo dúvidas quanto aos rendimentos acumulados durante o período aplicado, caberia à fiscalização se aprofundar no exame das provas, requerendo informações à instituição financeira quanto ao resgate dos

rendimentos da aplicação financeira, sendo defeso, no entanto, presumir que o montante não havia sido resgatado, assim como descreveu o voto condutor do acórdão recorrido.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

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

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção de não resgatados os recursos oriundos de aplicações financeiras, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo para tanto, inclusive, requerer facilmente tais informações às instituições financeiras.

A doutrina não discrepa dessas conclusões, consoante se infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Alberto Xavier, em sua obra “Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, nos seguintes termos:

“B) Dever de prova e “*in dubio contra fiscum*”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (beweilögkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas.

[...]” (Xavier, Alberto – *Do lançamento no direito tributário brasileiro – 3ª edição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005) (grifos nossos)

Outro não é o posicionamento do eminente professor Paulo de Barros Carvalho, que assim preleciona:

“Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar os ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, **o que significa**

dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.” (CARVALHO, Paulo de Barro. *Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário*. In: SHOUERI, Luís Eduardo – coord. – *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 860) (grifamos)

Por sua vez, a jurisprudência administrativa é firme e mansa nesse sentido, exigindo a comprovação por parte do fiscal autuante dos fatos imputados aos contribuintes, mormente quando o lançamento não se apoiar em presunções legais, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incerteza. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 107-06.229 – Sessão de 22/03/2001)

“[...]”

IRPF – PRESUNÇÕES – Em matéria tributária as presunções admitidas somente se referem às expressamente autorizadas em lei, presentes os pressupostos legais exigíveis à sua sustentação.

[...]” (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-16.433 – Sessão de 08/07/1998)

“IRPF - ATIVIDADE RURAL - CONDOMÍNIO - RENDIMENTOS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - PRESUNÇÃO - A obrigação tributária deflui da lei, não podendo criar imposição fiscal por mera presunção subjetiva da autoridade administrativa. Os rendimentos da atividade rural em condomínio devem ser tributados na proporção que couber a cada um, ex vi do artigo 13 da Lei n. 8.023/90, art. 13. Recurso provido.” (2ª Câmara do 1º Conselho Contribuintes – Acórdão nº 102-44022, Sessão de 08/12/1999)

Assim, entendo que o Acórdão recorrido deve ser reformado, para incluir o montante de R\$ 121.828,47 a título de recursos disponíveis, para manter a exigência fiscal no mês de abril de 1998, no valor de R\$ 3.402,18; único objeto de divergência submetido à apreciação desta Câmara Superior.

3 - DISPOSITIVO

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO CONHECER dos recursos interpostos, para no mérito, NEGAR PROVIMENTO, ao Especial da PFN; e DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior