



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.000002/2007-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.983 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2022
Recorrente MARCELO LAHOZ VAGNER
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra, a prova deve ser apresentada na impugnação, contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame em atenção ao princípio da verdade material.

SIGILO FISCAL. TRANSFERÊNCIA DE INFORMAÇÕES. POSSIBILIDADE. SÚMULA 35 DO CARF.

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

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. ART. 9º DA LEI Nº 8.846/94.

O lançamento por arbitramento, por variação patrimonial a descoberto, é autorizando quando os documentos apresentados pelo contribuinte sejam considerados inidôneos para o fim pretendido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e José Márcio Bittes, que negaram-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e José Márcio Bittes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto da decisão (fls. 1.060 a 1.068) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração (fls. 968 a 970) de IRPF, anos-calendário 2002, 2003, 2004, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos por variação patrimonial a descoberto decorrente de excesso de aplicações sobre origens não respaldadas por rendimentos declarados ou comprovados.

A Fiscalização constituiu o crédito tributário por entender pela variação patrimonial a descoberto do Recorrente nos anos de 2001 a 2004 em R\$ 247.848,57.

O valor original do crédito tributário lançado (imposto, juros e multa no percentual de 75%) é de R\$ 80.017,86 (fl. 968).

Termo de Verificação Fiscal às fls. 971.

A impugnação foi julgada improcedente em decisão assim emendada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 17/12/2010 (fl. 1.080) e apresentou recurso voluntário em 17/01/2011 (fls. 1.081 a 1.190 e documentos à fls. 1.110 a 1.119) sustentando: a) preliminar de nulidade do laudo de avaliação imobiliária; b) prova ilícita decorrente da quebra do sigilo bancário; c) nulidade do auto de infração que imputou ao recorrente às planilhas de sua cônjuge; d) insubsistência do lançamento por ilegitimidade do arbitramento realizado.

Em 22/02/2012, o recorrente apresentou petição (fls. 1.193 a 1.200) alegando fato superveniente, qual seja, a produção de laudos imobiliários (fls. 1.201 a 1.296) no bojo dos procedimentos administrativo disciplinares que o recorrente, auditor fiscal da Receita Federal, e sua esposa respondem (PAD 16302.000060/10-48).

Em 13/12/2012, o recorrente trouxe nova petição aos autos (fls. 1.299) informando novo fato superveniente, consistente na decisão proferida no Processo Administrativo Fiscal nº 10803.000012/2007-27 (fls. 1.304 a 1.319).

Em 17/08/2015, anexou aos autos a petição de fls. 1.321 a 1.333 e documentos de fls. 1.336 a 2.772, alegando outro fato superveniente, dessa vez a decisão de arquivamento do PAD instaurado contra o autuado e sua esposa.

Os autos vieram a julgamento, ocasião em que a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência para que

a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil analisasse os documentos anexados, nos termos da Resolução nº 2402-000.917 (fls. 2.773 a 2.776).

Em resposta, vieram as informações de fls. 2.782 a 2.787 e o contribuinte apresentou manifestação às fls. 2.793 a 2.817. Ato seguinte, nova Informação Fiscal produzida pela Unidade de Origem foi juntada às fls. 2.819 a 2.823 e nova manifestação do contribuinte às fls. 2.827 a 2.851.

Os autos vieram então a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Preliminar – Princípio da verdade material

Após a interposição do voluntário em 17/01/2011 (fls. 1.081 a 1.109) e documentos (fls. 1.110 a 1.119), o recorrente apresentou em 22/02/2012 a petição de fls. 1.193 a 1.200 sustentando fato superveniente, qual seja, a produção de laudos imobiliários (fls. 1.201 a 1.296) no bojo dos procedimentos administrativo disciplinares que respondem o recorrente, auditor fiscal da Receita Federal, e sua esposa (PAD 16302.000060/10-48).

A variação patrimonial apontada pela Fiscalização apurou que o imóvel adquirido pelo recorrente e sua esposa em novembro de 2000 teria o valor de R\$ 1.395.711,00, conquanto tenham pago o valor de R\$ 430.000,00.

Os laudos de avaliação são pertinentes ao deslinde da controvérsia na medida que o ganho de capital foi apurado com base em variação patrimonial a descoberto.

Em seguida, em 13/12/2012, o recorrente trouxe nova petição aos autos (fls. 1.299) informando novo fato superveniente, a saber, a decisão proferida no Processo Administrativo Fiscal nº 10803.000012/2007-27 (fls. 1.304 a 1.319).

Em 17/08/2015, o recorrente anexou aos autos a petição de fls. 1.321 a 1.333 e documentos de fls. 1.336 a 2.772, alegando novo fato superveniente, dessa vez a decisão de arquivamento do PAD instaurado contra o autuado e sua esposa.

Nesse sentido, assim discorre o recorrente (fls. 1325 e 1.326):

Veja-se que do resultado da instrução probatória do PAD (capítulo III do Relatório de julgamento – fls. 760 a 788 do PAD), **especificamente na análise da variação patrimonial a descoberto do Recorrente** em relação às DIRPF de 2002/2005, Anos-Calendário 2001/2004, **constou não ter havido o aumento do seu patrimônio ou ter realizado gastos superiores à sua renda**, justamente o objeto do presente processo fiscal.

E demonstrou-se isso por intermédio de planilha financeira de reconstrução dos créditos e débitos do Recorrente e sua esposa nos respectivos exercícios, após a quebra dos sigilos fiscal e bancário, bem como buscas em cartórios e elaboração de laudos técnicos.

Segundo a análise realizada pelo Ministério da Fazenda, o único ano-calendário com variação patrimonial a descoberto foi o de 2001, no valor de R\$ 2.749,84 (Cf. planilha de fls. 691/693 do PAD).

Por sua vez, os resultados positivos, isto é, as sobras de recursos financeiros obtidos pelo Recorrente em cada ano-calendário subsequente, foram os seguintes (Cf. planilhas de fls. 694/710 do PAD): **R\$ 35.651,67 em 2002; R\$ 56.262,45 em 2003; e, R\$ 90.656,73 em 2004**, conforme análise de fl. 794 do PAD.

Voltando ao ano-calendário de 2001, o valor de R\$ 2.749,84 indicado como “descoberto” poderia até evidenciar alguma desorganização fiscal, no máximo, até em função do seu valor módico em relação aos resultados positivos dos recursos financeiros nos anos-calendário subsequentes.

Na realidade, para este ano-calendário de 2001 - o que não foi aprofundado em razão do arquivamento do PAD -, **a planilha utilizada pela Comissão Processante (fls. 691/693, linhas 9 e 22) deixou de considerar um saldo credor do Recorrente de R\$ 10.000,00, uma vez que em 02/01/2001 possuía R\$ 42.000,00 em dinheiro (em espécie) e em 31/12/2001 esse valor foi reduzido para R\$ 32.000,00, resultando, verdadeiramente, para o ano-calendário de 2001, um saldo de caixa de R\$ 7.250,16 e não R\$ 2.749,84 a descoberto.**

Pois bem.

Na ocorrência de fato superveniente é possível a apresentação de novos documentos, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos aptos, a ocorrência desta circunstância.

É função privativa da autoridade fiscal, entre outras, investigar a aferição de renda por parte do contribuinte, para tanto podendo se aprofundar sobre o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o sujeito passivo da conta bancária a apresentar os documentos, informações ou esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência, ou não, de omissão de rendimentos.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

O Decreto 70.237, de 6 de março 1972, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe que, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias (art. 29) e permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (art. 18); é o princípio do formalismo moderado.

Como regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame.

Nesse sentido é o entendimento deste Tribunal Administrativo:

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIACÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria controvertida desde a manifestação de inconformidade, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

(Acórdão 2202-006.718, Sessão de 2 de junho de 2020).

Passo à análise.

2. Da alegação de quebra de sigilo bancário

Sustenta o recorrente a ilicitude da prova decorrente da quebra do sigilo bancário e que não pode servir como fundamento do lançamento.

O Código Tributário Nacional (CTN) atribui às autoridades fiscais o poder de requisitar dos bancos e instituições financeiras todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros – art. 197, II.

A Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001 (LC 105/2001), que dispõe sobre o sigilo das operações das instituições financeiras, estabelece no artigo 6º que as autoridades fiscais podem examinar *documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

Esse artigo está regulamentado pelo Decreto n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001, quanto à requisição, acesso e uso pela Secretaria da Receita Federal de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e entidades equiparadas, disciplinando a quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar as ADIs n.º 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, decidiu pela constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001 e fixou que a Receita Federal pode, por meio de procedimento administrativo, requisitar informações diretamente às instituições bancárias sobre movimentação financeira de contribuintes, sem prévia autorização judicial, pois não está sendo permitida a quebra do sigilo bancário, mas sim a transferência do sigilo da esfera bancária para a fiscal.

Com a mesma inteligência, o Enunciado n.º 35 da Súmula do CARF assim dispõe: *“O art. 11, § 3º, da Lei n.º 9.311/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente”.*

A par disso, importa ressaltar que esse Conselho não tenho competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de norma, nos termos do enunciado da Súmula CARF n.º 2.

No caso, o procedimento de fiscalização transcorreu dentro dos limites legais, não se identificando no lançamento qualquer irregularidade no acesso às informações bancárias do recorrente.

Portanto, sem razão o recorrente.

3. Do Lançamento por Arbitramento

O recorrente sustenta a nulidade do laudo de avaliação produzido nesse processo administrativo fiscal, que avaliou o imóvel em R\$ 1.395.711,00, e embasou o lançamento por arbitramento, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.846/94, em divergência com outros dois laudos produzidos no âmbito do Processo Administrativo Disciplinar (PAD nº 16302.000060/2010-48), que ensejou a instauração desse PAF, e avaliaram o imóvel, respectivamente, em R\$ 816.000,00 e R\$ 364.000,00.

O Auto de Infração de IRPF (anos-calendário 2002, 2003, 2004 - fls. 968 a 970) foi lavrado sob o fundamento de omissão de rendimentos apurados em variação patrimonial a descoberto, nos anos de 2001 a 2004, em R\$ 247.848,57; e constituiu crédito no valor de R\$ 80.017,86.

Os fatos apurados estão relacionados com as despesas com tributos, guarda, manutenção e conservação do imóvel adquirido pelo recorrente e sua cónyuge, em novembro de 2000, situado na Praça Visconde de Porto Seguro, Casa nº 07 do Residencial *Empreendimentos Via Appia*, Jardim Leonor, São Paulo/SP.

Assim está consignado:

Laudo Produzido no PAF:

- 1) Laudo de PONTES & PENTEADO – EMPREENDIMENTOS, CONSULTORIA E PERÍCIAS LTDA, CNPJ 07.234.086/0001-66, assinado em 06/02/2007 pelo Engenheiro Civil JOÃO LUIZ MARTINS PONTES FILHO, CPF 154.242.258-29, CREA-SP nº 5060616540/D, **estimou o valor de mercado desse imóvel no mês de novembro de 2000 em R\$ 1.395.711,00.**

Laudos Produzidos no PAD:

- 2) Laudo a pedido da Comissão Processante, elaborado por AVALIBENS ENGENHARIA E AVALIAÇÃO PATRIMONIAL LTDA, CNPJ 03.500.384/0001-08, assinado no dia 07/12/2011 pelo Engenheiro Civil FÁBIO GABRIEL SILVA PISCATTA, CREA/SP nº 5060843747-D, CPF 025.918.517-51, **estimou o valor de mercado desse imóvel no mês de novembro de 2000 em R\$ 816.000,00.**
- 3) Laudo a pedido do recorrente, elaborado pelo Sr. HÉLIO RISCHER VARISE, CPF 128.962.028-89, Engenheiro Civil CREA-SP nº 5061685637/D, assinado em 01/02/2012, **estimou o valor de mercado desse imóvel no mês de novembro de 2000 em R\$ 364.000,00.**

De acordo com as informações supervenientes da Unidade de Origem, o fato do recorrente não ter sido indiciado no PAD por improbidade administrativa, na modalidade de enriquecimento ilícito, “*apesar de a correspondente análise ter apontado que os dispêndios suplantaram os recursos disponíveis em 2001*” (fl. 2.785), não tem o condão de cancelar o lançamento aqui discutido, fundado na variação patrimonial a descoberto, pois “*inexiste interdependência legal acerca da repercussão de sentença ou instrução probatória entre suas instâncias*” (fl. 2.785).

- Da independência das esferas administrativas sancionatória e fiscal

Ab initio, impende salientar que não se olvida que o processo administrativo disciplinar por improbidade administrativo está devidamente lastreado e exige, por sua natureza, fundamentação legal diversa da exigida no processo administrativo fiscal, para ser apto a concluir pela punibilidade da conduta.

Contudo, tal afirmação não permite concluir que o Laudo apresentado pelo contribuinte em processo administrativo fiscal deva ser desconsiderado como documentação hábil e idônea por ter sido produzido em sede de procedimento disciplinar.

Até porque, por mais que diversos sejam os diplomas legais aptos a embasar cada um desses procedimentos, fato é que sua validade decorre do manto de uma mesma Constituição Federal e validade do mesmo sistema jurídico vigente.

- Do art. 9º da Lei nº 8.846/94

De acordo com o art. 9º da Lei nº 8.846/94, o lançamento será realizado por arbitramento quando o contribuinte não comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, os gastos com tributos, guarda, manutenção e conservação de bens de sua propriedade que revelem sinais exteriores de riqueza.

Art. 9º O contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens.

§ 1º Consideram-se bens representativos de sinais exteriores de riqueza, para os efeitos deste artigo, automóveis, iates, imóveis, cavalos de raça, aeronaves e outros bens que demandem gastos para sua utilização.

§ 2º A falta de comprovação dos gastos a que se refere este artigo ou a verificação de indícios de realização de gastos não comprovados, autorizará o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente a **até dez por cento do valor de mercado** do respectivo bem, observada necessariamente a sua natureza, para cobertura de despesas realizadas durante cada ano-calendário em que o contribuinte tenha detido a sua posse ou propriedade.

§ 3º O valor arbitrado na forma do parágrafo anterior, deduzido dos gastos efetivamente comprovados, será considerado renda presumida nos anos-calendário relativos ao arbitramento.

§ 4º A diferença positiva, apurada entre a renda arbitrada e a renda disponível declarada pelo contribuinte, será considerada omissão de rendimentos e comporá a base de cálculo mensal do imposto de renda da pessoa física.

§ 5º No caso de pessoa jurídica, a diferença positiva entre a renda arbitrada e os gastos efetivamente comprovados será tributada na forma dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

§ 6º No arbitramento, tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes em qualquer mês do ano-calendário a que se referir o arbitramento, convertidos em Ufir pelo valor do mês da avaliação.

§ 7º Fica autorizado o Poder Executivo a baixar tabela dos limites percentuais máximos relativos a cada um dos bens ou atividades evidenciadoras de sinais exteriores de riqueza, observados os critérios estabelecidos neste artigo.

Assim, para o lançamento por arbitramento imprescindível que haja a existência de dois requisitos: sinais exteriores de riqueza e falta de comprovação de gastos.

No Termo de Verificação Fiscal - TVF, a autoridade lançadora informou que o contribuinte apresentou documentação como prova dos gastos realizados com condomínio, energia elétrica e IPTU, conforme verifica-se às fls. 1.009 a 1.011.

No entanto, entendeu a autoridade lançadora que, por tratar-se de imóvel de alto padrão, ainda existiriam outras despesas “a título de guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização da casa 07 do EMPREENDIMENTO VIA APPIA, tais como: empregados, seguros, manutenção e conservação da casa, manutenção e conservação da piscina” (fl. 1.013). E assim concluiu (fl. 1.014)

II.

Tendo em vista a apresentação parcial das despesas com manutenção, conservação e utilização da casa 07 do EMPREENDIMENTO VIA APPIA, realizamos o arbitramento dos gastos nos termos do art. 9.º da Lei n.º 8.846/1994, tendo como base o valor de **R\$ 1.395.711,00**, apurado à época da aquisição conforme LAUDO DE AVALIAÇÃO (fls.758/796), observando-se que **foram deduzidos os valores dos gastos comprovados**, conforme segue:

	2001	2002	2003	2004
Casa situada a Rua Comendador Elias Jafet, 340, Casa 07, bairro Morumbi, São Paulo/SP, adquirido em novembro/2000, conf. LAUDO DE AVALIAÇÃO de 06/02/2007, firmado por Pontes & Penteado Empreendimentos, Consultoria e Perícias Ltda, onde foi avaliado por R\$ 2.060.727,00, e, valor à época da aquisição em 10/11/2000 de R\$ 1.395.711,00 .	1.395.711,00	1.395.711,00	1.395.711,00	1.395.711,00
GASTOS ARBITRADOS , realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens:				
Allquota - 10% sobre os valor dos bens	10%	10%	10%	10%
VALOR DO GASTO ARBITRADO	139.571,10	139.571,10	139.571,10	139.571,10
(-) GASTOS COMPROVADOS:	2001	2002	2003	2004
Condomínio/Gás/Água/Outras	17.123,16	25.660,68	24.871,56	27.483,20
IPTU (2001 emut no Cond)	0,00	6.511,50	6.902,20	7.418,30
Energia Elétrica (est)	2.196,96	4.393,92	4.393,92	4.393,92
TOTAL DOS GASTOS COMPROVADOS	19.320,12	36.566,10	36.167,68	39.295,42
% gastos comprovados x valor do imóvel	1,38%	2,62%	2,59%	2,82%
DIFERENÇA NÃO COMPROVADA	120.250,98	103.005,00	103.403,42	100.275,68

Como se observa, o Fiscal atuante presumiu pela existência gastos não comprovados pelo recorrente e, por isso, realizou o lançamento por arbitramento com fundamento no art. 9º da Lei nº 8.846/94.

O arbitramento com base na renda presumida tem como pressuposto a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. Além disso, a apuração de variação patrimonial a descoberto, mediante arbitramento, deve ser feita sob o critério mais favorável ao contribuinte, consoante a Lei nº 8.021/90, e este requisito não foi observado.

Ou seja, ao contrário do que ocorreu no presente caso, o arbitramento é autorizado desde que os documentos apresentados pelo contribuinte sejam considerados inidôneos para o fim pretendido. Ademais, ao ser feito o arbitramento, a Autoridade Fiscal deve considerar, entre as hipóteses cabíveis, aquela que mais favorecer o contribuinte.

A presunção autorizada em lei é de omissão de rendimentos, por estar comprovado o acréscimo patrimonial injustificado ou por sinais exteriores de riqueza (excesso de despesas). As normas transcritas não autorizam a presunção de despesas; razão pela qual, à autoridade fiscal cabe a prova de que as despesas apresentadas são insuficientes para comprovar os gastos alegados.

O entendimento do CARF é no sentido de que “*As quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física são tributáveis nas hipóteses em que esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, isentos, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. A legislação de regência autoriza a criação da presunção para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto, sendo que, em casos tais, a autoridade fiscal deve comprovar primeiramente que houve acréscimo no patrimônio do contribuinte que supera o valor dos rendimentos comprovadamente recebidos e que, portanto, as aplicações são incompatíveis com a renda declarada, de modo que o ônus de provar a inexistência da omissão de rendimento passa a ser do contribuinte. A comprovação das alegações formuladas pelo sujeito passivo deve ser realizada a partir da juntada de documentos hábeis e idôneos que possam atestar com precisão a veracidade das informações*” (Acórdão n.º 2201-008.493, Relator Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Publicado em 31/03/2021).

O art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. De modo que não se admite lançamento baseado em presunção e indícios.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72¹), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercitar a sua defesa plena, fato que não ocorreu na lavratura do presente lançamento. Nesse sentido, *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão n.º 3301-003.975).

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo, ao processo administrativo, o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – art. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, da Lei n.º 9.784/99.

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Desta forma, sem os requisitos acima, as presunções não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade, pois se traduzem em meras suposições a serem consideradas em matéria de prova, suscetíveis de valoração, não contendo os imprescindíveis requisitos constitucionais de segurança e certeza, que constituem valores máximos da ordem jurídica tributária.

Cabe a autoridade fiscal a prova de que os documentos apresentados são insuficientes para justificar os gastos.

Assim, é improcedente o auto de infração, quando o contribuinte presta todos os esclarecimentos solicitados e apresenta os documentos que corroboram suas assertivas, sem que a autoridade lançadora contraponha com prova real e inequívoca que o valor da operação não ocorreu conforme o grafado nos documentos.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira