



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.000002/2007-91
ACÓRDÃO	9202-011.386 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	MARCELO LAHOZ VAGNER

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente a demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

APD - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DISPÊNDIO COM POSSE E PROPRIEDADE DE BENS E DIREITOS QUE REVELEM SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – ARBITRAMENTO. CORREÇÃO.

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. A falta de comprovação desses gastos, ou a verificação de indícios de realização de gastos não comprovados, autorizará o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente até dez por cento do valor de mercado do respectivo bem.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator) e a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que acolhiam a preliminar. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator) e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que não conheciam do recurso com base no único paradigma analisado. No

mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator), Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Sala de Sessões, em 24 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente em Exercício

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda, em face do acórdão nº 2402-010.983 (fls. 2854/2863), o qual deu provimento ao recurso voluntário, ao entender pelo não cabimento do lançamento por arbitramento, disposto no art. 9º da Lei nº 8.846/94. Transcreve-se a ementa do acórdão:

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.

Por bem elucidar a questão, transcreve-se trechos do relatório do acórdão recorrido:

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 Fazenda tomou ciência do acórdão e apresentou Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados (fls. 2877/2800).

Ato contínuo, a União interpôs Recurso Especial (fls. 2882/2899), visando rediscutir a matéria: “**arbitramento de despesas vinculadas aos bens, nos termos do § 2º do art. 9º da Lei 8.846/94**”. Apontou como paradigmas os acórdãos nº 3401-00.073 e nº 104-20.019

Pelo despacho de fls. 2908/2913, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda, cabendo a rediscussão da matéria; no entanto, na ocasião, apenas foi analisado o paradigma nº 3401-00.073.

O contribuinte apresentou contrarrazões pleiteando o não conhecimento do recurso do contribuinte (fls. 2916/2937).

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.
É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- i. **“arbitramento de despesas vinculadas aos bens, nos termos do § 2º do art. 9º da Lei 8.846/94”.**

Contudo, conforme exposto no relatório, verifica-se que se deu seguimento ao Recurso Especial com a análise de apenas um dos paradigmas apresentados.

Analisando o paradigma considerado (acórdão nº 3401-00.073), verifica-se, preliminarmente, que ao contrário da conclusão do despacho de admissibilidade, tal decisão não demonstra a divergência jurisprudencial suscitada, pelas razões que se seguem.

PRELIMINAR: Proposta de Conversão em Diligência

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 2859 e ss):

3. Do Lançamento por Arbitramento

(...)

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

(...)

- 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.

(...)

Assim, para o lançamento por arbitramento imprescindível que haja a 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. 1.009a 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)

(...)

Como se observa, o Fiscal autuante 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.

(...)

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.

De outro giro, o acórdão paradigma nº 3401-00.073 externou o seguinte entendimento sobre o arbitramento do art. 9º, § 2º, da Lei 8.846/94:

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma:

Acórdão paradigma nº 3401-00.073

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 1997,1998,1999

(...)

APD - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DISPÊNDIO COM POSSE E PROPRIEDADE DE BENS E DIREITOS QUE REVELEM SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - ARBITRAMENTO - CORREÇÃO - 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. A falta de comprovação desses gastos, ou a verificação de indícios de realização de gastos não comprovados, autorizará o arbitramento dos dispêndios em valor equivalente até dez por cento do valor de mercado do respectivo bem.

(...)

Voto

Agora, passa-se à defesa do **item III** (a fiscalização incorreu em equívocos ao arbitrar os gastos com a conservação dos imóveis, a uma, porque presumiu como dispêndios as pretensas despesas levadas a efeito no imóvel da Alameda Ipê Branco, nº 955, nos anos-calendário 1997 e 1998, quando o contribuinte comprovou que somente adquiriu esse imóvel no ano-calendário 1999; a duas, porque presumiu dispêndios no imóvel da Rua Turmalina, nº 496, sob argumento de que o contribuinte não tinha comprovado as despesas em tal imóvel, quando, à luz da documentação dos autos, o recorrente trouxe a comprovação de despesas de energia elétrica e telefone celular. Por tudo, incabível o presente arbitramento).

Como antes explanado, aqui se reconheceu que o imóvel da Alameda Ipê Branco, nº 955, Belo Horizonte, foi adquirido em abril de 1997, estando correto, no ponto, o arbitramento da despesa com a manutenção do bem, já que **o fiscalizado não demonstrou na fase da autuação as despesas ordinárias à manutenção desse bem.**

O contribuinte foi intimado e reintimado a comprovar a despesa com IPTU, gastos com energia elétrica e com telefones incorridos nos anos-calendário sob fiscalização (fls. 22, 23, 33 e 34), e aqui, por óbvio, inclui-se o imóvel localizado na Rua Turmalina, nº 496, **não tendo apresentado tais gastos**. Pelo que consta dos autos, o contribuinte comprovou que solicitou os dispêndios junto à companhia de energia e telefônica, porém não trouxe tal documentação aos autos na fase da autuação (fls. 15, 28, 29, 37 a 39, 67, 68, 80). Ainda, quedou-se inerte no tocante aos gastos com IPTU.

A ausência de comprovação com os gastos na manutenção dos imóveis autoriza o arbitramento com base no art. 847, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 3.000/99, que autoriza a autoridade fiscal a considerar até 10% do valor do bem como despesa com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização do bem. Ademais, razoável a imputação de um percentual de 5% sobre o valor de venda dos bens imóveis, como montante anual de tal dispêndio, o que

implicou em R\$6.813,77 e R\$ 4.000,00, para os imóveis da Alameda Ipê Branco, nº 955 e da Rua Turmalina, nº 496, ambos em Belo Horizonte, respectivamente.

Por fim, a alegação de que apresentou à fiscalização as contas de energia elétrica e de telefone celular que possuía consigo (fls. 311 e 312), aliado aos pedidos não atendidos pelos demais beneficiários dos pagamentos na manutenção do imóvel, por si só robustece a necessidade do arbitramento. Caberia o recorrente ter apresentado todas as despesas solicitadas, e não, simplesmente, trazer contas esparsas (que sequer constam dos autos) e cópias das missivas dos pedidos aos beneficiários dos pagamentos, os quais não foram atendidos. Assim, correto o arbitramento, que, inclusive, utilizou um percentual intermediário sobre o preço de venda dos bens.

Do acima exposto, percebe-se que o acórdão paradigma envolve situação em que o sujeito passivo “foi intimado e reintimado a comprovar a despesa com IPTU, gastos com energia elétrica e com telefones incorridos nos anos-calendário sob fiscalização (...), **não tendo apresentado tais gastos**”. Em razão do exposto, a autoridade fiscal lançou mão do permissivo legal previsto no art. 847, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 3.000/99 (que possui matriz legal no art. 9º, 2º, da Lei nº 8.846/94) para efetuar o arbitramento dos dispêndios relacionados ao bem imóvel.

Contudo, no caso concreto, de acordo com acórdão recorrido, “a autoridade lançadora informou que o contribuinte apresentou documentação como prova dos gastos realizados com condomínio, energia elétrica e IPTU”. No entanto, a autoridade lançadora “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”.

No entendimento deste Conselheiro, os casos versam sobre situações fáticas distintas: enquanto no paradigma a sujeito passivo não apresentou qualquer documentação a respeito dos gastos com o imóvel, o que obrigou o arbitramento do valor; no caso do recorrido foram apresentadas diversas despesas, mas a autoridade fiscal as considerou insuficientes e efetuou o arbitramento. Sendo que este foi justamente o fundamento para a reforma do lançamento, já que, de acordo com o recorrido, “cabe a autoridade fiscal a prova de que os documentos apresentados são insuficientes para justificar os gastos”.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

É dizer, no caso do recorrido houve a apresentação de documentos comprobatórios das despesas, razão pela qual entendeu-se que a autoridade fiscal deveria motivar e comprovar que os documentos apresentados são insuficientes para justificar os gastos. Por outro lado, no caso do paradigma, não houve a apresentação de qualquer documento, sendo o arbitramento motivado na própria ausência total de documentação.

Em suma, embora em ambos os julgados tenha havido o arbitramento de despesas com bem imóvel, fato é que no acórdão paradigma a conduta do contribuinte é acompanhada de “plus” (ausência total de apresentação dos documentos relativos aos dispêndios) levando a uma divergência fática significativa que impede o conhecimento de recurso.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 118, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Desta forma, com a devida vênia, não se tratando da mesma situação fática, o Acórdão nº 3401-00.073 não é apto a evidenciar a divergência jurisprudencial apontada, sendo necessário devolver os autos à Câmara de origem para a complementação da análise, considerando-se o Acórdão nº 104-20.019, não analisado.

Em virtude do exposto, voto por converter o julgamento do recurso em diligência para que os autos sejam encaminhados à 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, com vistas a complementação do despacho de admissibilidade do recurso apresentado pela Fazenda Nacional, mediante análise do Acórdão Paradigma nº 104-20.019, com a ressalva de que o exame complementar não se presta a obstar o seguimento do Recurso Especial em relação ao paradigma examinado no despacho objeto de complementação.

I. CONHECIMENTO

Caso vencido na proposta de diligência, voto por NÃO CONHECER do recurso especial com base no único paradigma analisado, qual seja, o acórdão nº 3401-00.073, por ele não ser apto a evidenciar a divergência jurisprudencial apontada, conforme razões expostas no tópico acima.

II. MÉRITO

Vencido quanto ao não conhecimento do recurso, passa-se ao mérito.

O presente Auto de Infração de IRPF foi lavrado sob o fundamento de omissão de rendimentos apurados em variação patrimonial, tendo sido arbitrada as despesas com tributos, guarda, manutenção e conservação de imóvel pertencente ao recorrente.

Conforme TVF, o contribuinte apresentou como prova dos gastos realizados com o imóvel documentação de despesas a título de condomínio, gás, energia elétrica e IPTU. Porém, entendeu a fiscalização que os gastos apresentados seriam os básicos, *“e, ainda persistem outros gastos a título de guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização”* do imóvel, *“tais como: empregados, seguros, manutenção e conservação da casa, manutenção e conservação da piscina”* (fl. 1013). Desta feita, promoveu o arbitramento dos gastos nos termos do art. 9º da Lei nº 8.846/1994.

Em julgamento do caso, a Turma recorrida entendeu que a presunção autorizada pelo art. 9º da Lei nº 8.846/94 é de omissão de rendimentos, por estar comprovado o acréscimo patrimonial injustificado ou por sinais exteriores de riqueza (excesso de despesas), mas não autorizam a presunção de despesas sem provas de que as despesas apresentadas são insuficientes para comprovar os gastos alegados, além de que a apuração de variação patrimonial a descoberto, mediante arbitramento, deve ser feita sob o critério mais favorável ao contribuinte.

O art. 9º da Lei nº 8.846/94 prevê que 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.

Pois bem, constata-se que para ocorrer o lançamento por arbitramento, resta necessário a demonstração do Fisco da existência de sinais exteriores de riqueza e falta de comprovação de gastos do contribuinte.

Verifica-se que o contribuinte realizou a apresentação dos comprovantes de pagamento das despesas relacionadas ao imóvel, notadamente gastos com condomínio, IPTU, gás e energia elétrica.

Contudo, ao analisar tais documentos, presumiu a fiscalização que os gastos para a manutenção do imóvel (o qual considerou ser de alto padrão) seriam maiores do que os apresentados, motivo principal que ensejou o arbitramento.

Vejamos trecho das razões da Fazenda, que trazem justificativas para a presunção realizada pela fiscalização (fl. 2893 e ss):

(...) Apesar do contribuinte haver apresentado comprovantes de despesas necessárias, tais como condomínio, impostos e energia elétrica, tal não foi considerado suficiente pela fiscalização. Não foram apresentados quaisquer comprovantes de seguros, manutenção (inclusive pintura), pagamento de empregados, etc. Em resposta, o interessado argumentou que tratando-se de imóvel novo, não houve gastos com manutenção. Também não teria havido gastos com seguros, pois não teria sido feito seguro do imóvel. **Quanto aos gastos com empregados declarou que havia apenas um, contratado pelo salário mínimo** e apresentou comprovantes de pagamento posteriores ao período fiscalizado. Além de ser difícil acreditar que **uma casa com área útil de 476 m2 e área total de 660 m2 tivesse apenas uma empregada doméstica e nem uma faxineira a mais**, comprovantes posteriores aos fatos não possuem o condão de comprovar despesas incorridas na época fiscalizada (...). Por outro lado, **em que pese ser o imóvel novo, há despesas que são incorridas, tais como pintura, compra e manutenção de mobiliário, instalação de luminárias, compra e manutenção de equipamentos domésticos como fogão, geladeira, aspirador, lavadoras de roupa e de louça, secadora, manutenção de caixa d'água, da**

piscina (incluindo motor e filtros, piscineiro, insumos, todos obrigatórios, mesmo em piscina pequena, como é o caso), etc. Cabe ressaltar que em relação ao recibo de fl. 986, referente a manutenção de piscina, que ele foi emitido em 2007, ou seja após o período fiscalizado, não está assinado e não identifica nem quem pagou e nem quem emitiu (a não ser pelo primeiro nome); vale dizer, não possui valor probante. **Não há comprovante de nenhuma das outras despesas, algumas delas inevitáveis, outras admitidas pelo interessado, como empregado doméstico** (exceto o recibo já mencionado, sem valor probante, como demonstrado acima).

[...]

Dessa forma, como visto na legislação e no acórdão parcialmente transcrito pelo interessado, está justificado o arbitramento das despesas com o imóvel, pois o interessado não apresentou documentação que comprove os gastos com a sua manutenção, a não ser de forma muito parcial. (grifo nosso)

Contudo, a autoridade fiscal não motivou o arbitramento em nenhuma dessas afirmações apresentadas pela Fazenda Nacional. Em nenhuma passagem do TVF a autoridade lançadora justificou, de forma clara e fundamentada, a razão pela qual entendeu pela existência de mais despesas com guarda, manutenção e conservação a fim de motivar o arbitramento.

Esta motivação torna-se necessária pois o contribuinte deve ter ciência dos atos que lhes estão sendo imputados a fim de permitir o seu pleno exercício de defesa.

Entendo que tal presunção, quando não abarcada com teor probatório necessário para desconstituir as provas do contribuinte, confere uma significativa probabilidade de margem de erro, a qual, neste caso, acarreta considerável prejuízo ao contribuinte.

Ao adentrar no caminho da presunção indicada pela Fazenda, no ponto de vista lógico, é de se verificar que faltam algumas declarações de gastos, de fato, que podem não ter sido declaradas pelo contribuinte. Entretanto, ao mesmo tempo, adentra-se no argumento condicional do "se", tornando a presunção consideravelmente genérica, como, por via exemplificativa, pensemos que "se existiram uma ou mais empregadas", "se a manutenção da piscina era realizada por x vezes", se ocorreu ou não, o que amplia a discricionariedade sem limites definidos.

Por este motivo, entendeu corretamente a turma julgadora no Acórdão recorrido que a legislação aplicada não autoriza a presunção de despesas, sem provas de que as despesas apresentadas são insuficientes para comprovar os gastos alegados, além de que a apuração de variação patrimonial a descoberto, mediante arbitramento, deve ser feita sob o critério mais favorável ao contribuinte.

Assim sendo, entendo incabível a presunção realizada pela fiscalização sem a devida motivação, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, vencido quanto à preliminar de conversão em diligência, assim como em relação ao não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, voto, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Relator, peço-lhe licença para dele divergir tanto no conhecimento do apelo, quanto no julgamento de mérito.

Isto porque, entendeu o Relator que não haveria similitude fática entre o recorrido e o paradigma **3401-00.073**. Todavia penso que a divergência se estabeleceu em relação ao nível de exigência assentado pelos colegiados para que o Fisco se visse autorizado a valer do instrumento a ele disponibilizado no artigo 9º da Lei 8.846/94.

Pois bem. Trata-se o caso de aplicação dos §§ 2º e 3º do artigo 9º da Lei 8.846/94.

No caso dos autos, o autuante intimou e (re)intimou o fiscalizado a apresentar a documentação relacionada a uma gama de despesas com imóveis e veículos declarados, sendo que apresentou apenas gastos com condomínio, energia elétrica e IPTU, é dizer, não atendeu aos demais itens da intimação, além do quê, o arbitramento foi fundamentado no sentido de que:

Os gastos apresentados são os básicos (condomínio, gás, IPTU e Energia), e, ainda persistem outros gastos 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.

[...]

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. 9º da Lei nº 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:

Ainda assim, asseverou o colegiado recorrido que caberia “à autoridade fiscal a prova de que os documentos apresentados são insuficientes para justificar os gastos”.

De outro giro, no paradigma, frente à alegação do autuado de que teria apresentado contas de energia elétrica e de telefone celular que possuía consigo, assentou aquele colegiado que:

Caberia o recorrente ter apresentado todas os dispêndios solicitados, e não, simplesmente, trazer contas esparsas (que sequer constam dos autos) e cópias das missivas dos pedidos aos beneficiários dos pagamentos, os quais não foram atendidos.

Penso, com isso, que diante das circunstâncias postas nos autos, notadamente a falta de intimação integral da intimação, ladeada à apontada pouca representatividade desses gastos quando comparados com o valor e porte dos bens a que se referem, pode-se afirmar, com razoável segurança, que o colegiado paradigmático negaria provimento ao recurso voluntário do aqui recorrido, motivo pelo qual, ratifico o despacho de prévia admissibilidade e encaminhamento por conhecer do recurso da Fazenda Nacional.

Quanto ao **mérito**, o tema encontra-se delineado nos §§ 2º e 3º do artigo 9º da Lei 8.846/94, *verbis*:

Art. 9º 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.

Extrai-se do dispositivo acima que são duas as condições para que o Fisco possa arbitrar – para fins de considerar como aplicações na apuração do APD - gastos com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais despesas, indispensáveis à utilização de bens que detenha a posse ou propriedade. São elas:

=> Que os bens representem sinais exteriores de riqueza; e

=> Que o contribuinte – intimado – não comprove os gastos que incorrerá a esse título, ou que haja indícios da realização de gastos não comprovados.

Veja-se que em relação à primeira, parece-me não haver – ao menos nos termos da *ratio decidendi* do acórdão recorrido - maiores discussões nesta instância especial acerca do

enquadramento dos bens como sendo reveladores de “sinais exteriores de riqueza” ou quanto aos valores a eles atribuídos.

O ponto nevrálgico reside quanto à demonstração da segunda condição. O § 2º é claro ao estabelecer as hipóteses em que o Fisco estará autorizado a promover o arbitramento desses gastos/despesas, são elas: Quando os gastos declinados pelo fiscalizados não são comprovados ou quando, ainda que comprovados, há indícios de que esses gastos então declinados se mostram insuficientes à utilização dos respectivos bens.

No caso dos autos, o autuante intimou e (re)intimou o fiscalizado a apresentar...

3) - Planilha demonstrando os valores mensais dos gastos com manutenção e consumo (contribuinte e cônjuge) referente aos itens abaixo discriminados (períodos de janeiro de 2000 a dezembro de 2004):

- a) - Condomínio de todos os imóveis;
- b) - IPTU de todos os imóveis;
- c) - IPVA de todos os veículos;
- d) - Seguro de todos os veículos, de vida e outros;
- e) - Telefone;
- f) - Internet;
- g) - IPVA;
- h) - Supermercados;
- i) - Refeições;
- j) - Empregados domésticos;
- k) - Manutenção e Combustível dos veículos;
- l) - Cartão de crédito, e,
- m) - Demais despesas.

Em resposta, o fiscalizado assim esclareceu (com os meus destaques):

Em 24/05/06 entreguei cópias das minhas DIRPF, bem como de todos os documentos que serviram de base para sua elaboração, e por esta razão permaneceram sob minha guarda. **Ao que me consta, os documentos solicitados em 22/11/06 (extratos bancários, pagamentos de contas, despesas de supermercado, etc...) não são de guarda obrigatória, e eu não os mantive.** Não obstante, com o objetivo de atender a esta fiscalização, solicitei aos bancos, administradora de cartões de crédito, administradora de condomínios e demais órgãos e empresas que pudessem me fornecer as informações solicitadas. Até o momento só obtive resposta (parcial) da Administradora de Condomínios Jaime sobre os valores pagos referentes as despesas condominiais, abaixo descritas:

[...]

Perceba-se, de pronto, que não há manifestação do contribuinte no curso do procedimento fiscalizatório acerca da não existência de tais gastos ou, dito de outra forma, ele não negou tenha realizado gastos desta natureza, mas sim que não dispunha dos seus comprovantes, pois pelo que lhe constaria, não se vira obrigado a guardá-los.

De outra ponta, a Fiscalização esmerou-se na demonstração de que os gastos comprovados, quais sejam, despesas com IPTU, condomínio e energia elétrica **se mostraram significativamente aquém daqueles que seriam necessários à boa utilização do imóvel** da Rua Comendador Elias Jafet, 340, casa 7. Aduziu que esses gastos corresponderiam a apenas 1,38%, 2,62%, 2,59% e 2,82% nos anos de 2001 a 2004, respectivamente, quando comparados com o valor do imóvel, classificado como CASA PADRÃO LUXO, que constou do LAUDO DE AVALIAÇÃO, elaborado de acordo com as normas da ABNT – NBR 14.653/05 e que fora assinado por profissional devidamente registrado no CREA.

E prosseguiu o autuante em detalhar as características do imóvel da seguinte forma:

O imóvel avaliando possui as seguintes áreas construídas:

- Área Útil 476,84 m²;
- Área comum 138,159 m²;
- Área comum não proporcional 45,48 m²
- Área Total 660,479 m²;
- Fração Ideal no terreno 8,6211%

Disposição do apartamento

A casa 07, avaliando é composto por:

Sala de jantar, sala de estar, sala de TV escritório, 4 suítes, lavabo, cozinha, área de serviço, despensa, dependências empregados e garagem para 4 carros.

Ainda destacou parte do MEMORIAL DESCRITIVO DE CONSTRUÇÃO VIA APPIA, onde conteria: área de serviço, depósito, escadaria, garagem, hall de entrada social, lavabo, living - estar e lareira, sala de jantar, escritório, sala de almoço / cozinha, despensa, escadaria, sanitário de serviço, dependência de serviço, varanda, dormitórios / circulação íntima, banho suíte máster, banho suítes 1 / 2 / 3, closet, mezzanino, escadaria, piscina, churrasqueira.

Por fim, chamou a atenção para o valor anual do condomínio da ordem de R\$ 17.123,16, R\$ 19.428,23, R\$ 19.474,74 e R\$ 21.196,52, nos anos de 2001 a 2004, respectivamente.

À luz essas evidências, concluiu, acertadamente a meu ver, que:

Os gastos apresentados são os básicos (condomínio, gás, IPTU e Energia), e, ainda persistem outros gastos 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.

Nesse rumo, considerando o apurado e o quanto fundamentado pelo autuante, ladeados aos esclarecimentos prestados pelo fiscalizado no curso do procedimento fiscal, tenho que não havia alternativa outra à Fiscalização que não se valer do instrumento – arbitramento – a ela disponibilizado naquele § 2º citado acima citado, motivo pelo qual forçoso o provimento do recurso aqui sob exame.

Pelo exposto, CONHEÇO do Recurso Especial para DAR-LHE provimento.

Assinado Digitalmente

Mauricio Nogueira Righetti