



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.000118/2008-10
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.952 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de setembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E MARCIONIL XAVIER

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

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados recorrido e paradigma conduz ao não conhecimento do recurso, pela impossibilidade de se comprovar a divergência jurisprudencial.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

Devem ser aceitos como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais os valores informados a título de dinheiro em espécie, em declarações de ajuste anual entregues tempestivamente, salvo prova incontestada em contrário, produzida pela autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti (relator) e Martin da Silva Gesto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva

Risso, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituída pelo Conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do IRPF em função das seguintes infrações apontadas:

- 1 - APD – Acréscimo Patrimonial a Descoberto – **com multa qualificada**;
- 2 - Dedução Indevida de Despesas Médicas;
- 3 - Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada - **com multa qualificada**; e
- 4 - Omissão de Rendimentos de Juros Compensatórios ou Moratórios - **com multa qualificada**.

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 14/58.

O lançamento foi impugnado às fls. 737/775.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II/SP julgou-o procedente em parte às fls. 804/823, para reduzir a multa de ofício ao patamar ordinário de 75% no que tange à infração relacionada aos depósitos bancários de origem não comprovada.

Apresentado Recurso Voluntário às fls. 835/903, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção deu-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício, relativa às demais infrações, ao patamar ordinário de 75%, por meio do acórdão 2201-01.459 às fls. 931/996.

Irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 1000/1009, pugnando pela sua admissão e provimento para restabelecer a qualificação da multa de ofício em seu percentual de 150%.

Em 2/2/12 - às fls. 1021/1028 - foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse discutida a matéria atinente à **qualificação da multa de ofício**.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do recurso da União e do despacho que lhe dera seguimento, o autuado também apresentou – em 29/4/13 - Recurso Especial às fls. 1035/1044, pugnando, ao final, pelo conhecimento do recurso, bem como pelo seu provimento, com vistas a que seja reformado o acórdão recorrido, naquilo que fora objeto do apelo.

Em 22/3/16 - às fls. 1224/1232 - foi dado seguimento **parcial** ao recurso do sujeito passivo para que fosse discutida a matéria “**inclusão, no Demonstrativo de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, do valor informado na Declaração de Ajuste Anual do IRPF como dinheiro em espécie**”. Não foi dado seguimento quanto à matéria “comprovação do recebimento de empréstimo, no lançamento de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários”.

O seguimento parcial foi confirmado, em reexame, pelo Presidente da CSRF às fls. 1233/1234.

Na mesma oportunidade o autuado (29/4/13) apresentou suas contrarrazões às fls. 1197/1200, postulando pela a improcedência do recurso da União.

Intimada do recurso interposto pelo contribuinte em 20/3/21 (processo movimentado em 18/2/21 – fl. 1245), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 1246/1253 em 22/2/21 (fl.1254), propugnando pelo improvimento do recurso do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão recorrido em 28/12/2011 (processo movimentado em 28/11/2011 – fl.999) e apresentou seu recurso tempestivamente em 26/12/2011 (fl. 1020). Passo, com isso e mais a frente, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

De sua vez, o sujeito passivo tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 15/4/13 (fl. 1034) e apresentou seu recurso, também tempestivamente, em 29/4/13 (fl. 1035). Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, os recursos tiveram seus seguimentos admitidos para que fossem rediscutidas as matérias “**inclusão, no Demonstrativo de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, do valor informado na Declaração de Ajuste Anual do IRPF como dinheiro em espécie**”, por parte do sujeito passivo e “**qualificação da multa de ofício**”, por parte da Fazenda Nacional.

O acórdão de recurso voluntário apresentou a seguinte ementa, naquilo que interessa ao caso:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM OS RECURSOS DECLARADOS. FORMA DE APURAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA.

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatível com os recursos disponíveis (tributados, isentos e não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove o aumento do patrimônio sem justificativa nos recursos declarados. Por outro lado, valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades em espécie, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais recursos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de contas bancárias movimentadas no Brasil e/ou no exterior, rendimentos, bens ou direitos, mesmo que de forma reiterada e em grande monta, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

A decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga votou pelas conclusões quanto à preliminar de nulidade do lançamento em função de possíveis irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Recurso da União. Conhecimento: qualificação da multa de ofício.

Nesse ponto, sustentou a recorrente que o Fisco teria identificado uma omissão significativa de rendimentos, em especial a circunstância de a movimentação financeira do fiscalizado, declarada pelas instituições bancárias, ter sido 2,5 vezes superior ao valor total do rendimento declarado no AC 2003.

Com isso, a magnitude da diferença afastaria qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justificaria a aplicação da multa qualificada. Veja-se excerto do recurso:

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

Note-se, por oportuno, que a multa qualificada vinculada à infração atinente aos depósitos bancários já havia sido afastada pela decisão de primeira instância, que dado ao valor exonerado, não recorreu de ofício ao CARF.

Após o registro, pelo autuante, de que a movimentação financeira do fiscalizado corresponderia a 2,5 vezes o valor por ele declarado como rendimentos em sua DIRPF, o fato é que, após a análise dos créditos em conta e dos demais documentos, as omissões identificadas – TODAS - deram-se na seguinte monta, que corresponderia a 1,9 vezes o valor declarado.

Omissão de Rendimentos Imputada	
Depósitos bancários	186.033,76
APD	128.803,99
Juros omitidos	95.921,72

Total =>	410.759,47
--------------------	-------------------

Rendimentos Declarados	
Tributáveis Recebidos de PJ	132.744,55
Tributáveis Recebidos de PF	10.044,00
Isentos e Não Tributáveis	10.973,44
Tributação Exclusiva	17.955,60
Informações do Cônjuge	43.230,82

Total =>	214.948,41
--------------------	-------------------

A decisão do colegiado *a quo* deste Conselho afastou a multa relacionada às infrações de APD e de omissão de rendimento de juros.

Prosseguindo, no intuito de demonstrar a divergência jurisprudencial, a recorrente indicou como paradigma o acórdão de nº **101-96.757**, que a julgar do excerto que por ela mesmo destacado e colacionado, tratou de conduta praticada no âmbito da infração relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada, onde se verificou que os valores movimentados em instituições financeiras corresponderiam, a não próximo de 2,5 vezes, mas a 10 vezes os valores contabilizados. Confira-se:

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96.

No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade. De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, **os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.**

De sua vez, do extenso e substancial voto condutor do recorrido, ousou resumir suas razões nos seguintes excertos:

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através da intimação do próprio contribuinte e que, o contribuinte, por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores já existiam não eram passíveis de tributação pelo imposto de renda. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os valores reclamados pelo fisco já foram tributados ou não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considera-los como rendimentos não tributáveis e adicioná-los a base de cálculo tributável nos anos calendários respectivos.

[...]

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. **A informação de que o suplicante não logrou comprovar a origem dos valores depositados nas contas bancárias movimentadas, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.**

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Do destaque acima, não sou capaz de concluir que o relator tenha efetivamente admitido a expressividade dos valores que deixaram de ser declarados, mas apenas que tal circunstância não seria, sob a sua ótica, condicionante para a qualificação da multa.

Do contexto até aqui delineado, penso que a divergência, no que toca à conclusão a que chegaram os colegiados envolvidos, deveu-se mais ao fato de partirem de quadros fáticos distintos, seja no que tange à infração de que trataram, seja no que diz respeito à “magnitude” das diferenças entre as movimentações financeiras e os valores declarados (2,5 vezes X 10

vezes), do que em decorrência de uma efetiva divergência jurisprudencial em relação à interpretação da legislação a demandar solução por este Colegiado.

Vale dizer, não se consegue afirmar que se o colegiado paradigmático estivesse avaliando as mesmas circunstâncias destes autos, as mesmas infrações e a mesma diferença entre os valores movimentados em contas bancárias e os declarados (2,5 vezes) teria chegado a mesma conclusão que lá chegou.

E mais, penso que aspectos relacionados à “magnitude” da omissão, quando essas omissões – no recorrido e no paradigma - não se mostram muito próximas, acabam carregando uma pesada carga de subjetividade que, ao final, dificulta, para dizer o mínimo, a demonstração de divergência jurisprudencial.

De outro giro, tenho que a **análise isolada** dessa circunstância, frise-se, a relação entre a renda omitida e a declarada não deve servir como parâmetro para se decidir quanto ao acerto ou desacerto na qualificação da multa, na demonstração do ânimo deliberado do autuado em omitir o fato gerador, sob pena de eventualmente estarmos desenvolvendo um “*limite intencional objetivo*” que uma vez ultrapassado, presumir-se-ia o dolo na conduta.

Nesse sentido, encaminho por não conhecer do recurso por absoluta falta de similitude fática entre os acórdãos envolvidos.

Recurso do sujeito passivo. Conhecimento: inclusão, no Demonstrativo de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, do valor informado na Declaração de Ajuste Anual do IRPF como dinheiro em espécie.

Em discussão, o Acréscimo Patrimonial a Descoberto apurado ao longo de 2003.

Nesse tópico, o recorrente iniciou seu recurso sustentando a existência de dinheiro em caixa ao final de 2001 e 2002, não aceito pelo colegiado recorrido na composição do fluxo mensal de origens e aplicações.

É que aquela turma assentou que o caberia ao sujeito passivo, uma vez intimado, comprovar os valores lançados em sua DIRPF. Confira-se os fragmentos extraídos do voto condutor do recorrido.

Não comungo com a corrente, que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilha financeira onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

[...]

Se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

[...]

O recorrente, além da alegação de elaboração de dois fluxos de caixa, o que já se demonstrou que não ocorreu, insurge-se o recorrente contra a glosa, como recurso, do valor de R\$ 105.000,00 informado como disponibilidade em espécie em 31/12/2002 na declaração de ajuste anual. Argumenta o recorrente que o valor de R\$ 45.000,00 proveniente da DAA 2002 entregue tempestivamente, e o valor de R\$ 10.000,00 proveniente de economias efetuadas durante o ano calendário de 2002, não podem ser glosados por não apresentação de provas cabais de suas existências porque não existe no MPF autorização para exame do ano calendário de 2002. A glosa do valor de R\$ 50.000,00, proveniente de recebimento de nota promissória em dezembro de 2002 relativa a negócio fechado em 2001, também não pode ser glosada pois não há no MPF autorização de reexame do ano calendário de 2001 e o direito ao recebimento do valor foi informado na DAA 2002, não tendo informação na DAA 2003 de seu recebimento.

Ora, a Declaração de Ajuste Anual, mesmo que homologada, não constitui prova da posse do dinheiro declarado para o exercício objeto de autuação, a medida que tal declaração entregue pelo contribuinte fornece apenas a informação nela consignada, porém não comprova por si só o fato declarado. Pretendendo o recorrente aproveitar dinheiro em espécie declarado no exercício anterior para justificar variação patrimonial no exercício fiscalizado, cabe a ele a prova inconteste de sua existência no final do ano calendário em que foi declarado, o que não foi feito nos autos. Como já frisado, o ônus de provar a origem dos recursos é do contribuinte, cabendo a ele a prova da posse efetiva do numerário, o que não foi feito impossibilitando a consideração da referida disponibilidade financeira na planilha de evolução patrimonial.

[...]

Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

No intuito de demonstrar a divergência jurisprudencial, o recorrente indicou o acórdão de nº **104-19.282** como representativo da controvérsia. Vamos a ele.

Compulsando o inteiro teor daquele voto condutor, extraem-se as seguintes partes que interessam ao caso:

Por oportuno há de se lembrar que a demonstração do acréscimo patrimonial a descoberto, deve considerar os elementos que compõem a situação em exame, no exercício em que estiverem sendo analisados.

Deste modo não se pode considerar como origem a compor o demonstrativo da evolução patrimonial fluxo de caixa de um exercício, venda de imóvel ocorrida em exercício antecedente.

[...]

Resta examinar a questão ativamente ao numerário em espécie, excluído nos demonstrativos da evolução patrimonial em janeiro de 1995 e janeiro de 1997.

É importante salientar que os recursos em dinheiro em espécie que constem da Declaração de Rendimentos expressamente, devem ser considerados no demonstrativo da evolução do acréscimo patrimonial do recorrente.

[...]

Portanto, há de se reconhecer como saldo em caixa no mês de janeiro de 1995, o equivalente a R\$ 45.130,78, valor este que consta na Declaração de Ajuste como saldo em dezembro de 1994 como 68.194,00 UFIR (fls. 125).

Do mesmo modo, o saldo de dinheiro em espécie, que consta na Declaração de Rendimentos respectiva, ao final do ano calendário de 1996, no valor de R\$ 98.770,00,

deve ser computado em janeiro de 1997, a compor o demonstrativo da apuração da variação patrimonial a descoberto.

Postos o caso e a fundamentação acima, entendo por demonstrada a divergência jurisprudencial a demandar solução por este colegiado, razão pela qual, encaminho por conhecer do recurso do sujeito passivo.

Recurso do sujeito passivo. Mérito: inclusão, no Demonstrativo de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, do valor informado na Declaração de Ajuste Anual do IRPF como dinheiro em espécie.

Quanto ao mérito, é de se destacar, de início, que em se tratando de lançamento relativo ao ano calendário 2003 e à luz do paradigma apresentado, apenas o aproveitamento do valor em espécie eventualmente declarado ao final de 2002 (31/12/2002) é que está submetido à decisão deste Colegiado.

Passando ao caso concreto, na DIRPF/04 o contribuinte indicou “*disponibilidade em espécie*” em 31/12/2002 na monta de R\$ 105.000,00, que, uma vez reconhecido como origem, influenciaria nos APD lançados nestes autos nos meses de março e abril ¹

Intimado a apresentar “*prova da efetiva existência do valor constante no item (Disponibilidades em espécie) da DAA 2004 (AC 2003), em 02/01/2003*”, através do Termo de Início de Ação Fiscal de 26/10/2007 e do Termo de Intimação Fiscal nº 02, de 04/10/2007, o fiscalizado teria respondido que:

Trata-se de economia de anos anteriores, declarada na DAA 2003 (AC 2002) constante na Declaração de Ajuste Anual entregue dentro do prazo ... sendo: R\$ 45.000,00 proveniente da DAA 2002 (AC 2001), entregue dentro do prazo e R\$ 10.000,00 de economia durante o ano calendário de 2002 e R\$ 50.000,00 do recebimento em dinheiro no mês de dezembro de 2002, da Nota Promissória constante nas declarações anteriores, proveniente da venda de apartamento sito na Rua Voluntários da Pátria, cuja escritura so foi passada em maio de 2003, após a liquidação total do preço avençado.

A partir dessa resposta, a autoridade autuante teceu uma série de considerações para considerar tal saldo como não comprovado, nos seguintes termos:

Glosamos os valores "... R\$, 45.000,00 proveniente da DAA 2002 (AC 2001), entregue dentro do prazo e R\$ 10.000,00 de economia durante o ano calendário de 2002 ...", pois o fiscalizado não apresentou prova cabal da existência destes montantes a título de dinheiro em espécie.

Glosamos também os valores "...R\$ 50.000,00 do recebimento em dinheiro no mês de dezembro de 2002, da Nota Promissória constante nas declarações anteriores, proveniente da venda de apartamento sito na Rua Voluntários da Pátria, cuja escritura só foi passada em maio de 2003, após a liquidação total do prego avençado", por falta de documentação comprobatória.

Quanto à temática da comprovação desse valor, vale dizer, do ônus da prova ou da contraprova, embora este relator tenha posicionamento divergente, este Colegiado vem entendendo, por imensa maioria, que, uma vez declarado em DIRPF apresentada tempestivamente, caberia ao Fisco a prova inconteste em sentido contrário, consoante bem sintetizou a ementa do acórdão 9202-007-224 a diante reproduzida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

¹ Essa apuração está sujeita à conferência pela unidade de execução da RFB, quando da liquidação do julgado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

Devem ser aceitos como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais os valores informados a título de dinheiro em espécie, em declarações de ajuste anual entregues tempestivamente, salvo prova inconteste em contrário, produzida pela autoridade lançadora.

O principal fundamento que alicerça o entendimento do colegiado, no que toca ao ônus probatório, é que a exigência de prova da efetividade da disponibilidade financeira, mormente tratando-se de exercícios referentes a anos anteriores, se constituiria em exigência descabida, pois não haveria outro meio de comprovar a existência de dinheiro em espécie que não a apresentação do próprio dinheiro, e isso não é mais possível quando este não está mais disponível.

Data venia, não vejo dessa forma.

Impor ao Fisco a contraprova do declarado pelo contribuinte, implicaria exigir-lhe – do Fisco – a prova da inexistência do recurso em espécie. Em outras palavras, afigura-me mais razoável exigir a prova da existência do recurso, do que a prova de sua não existência ou de sua inexistência.

E é justamente nesse sentido que o § 1º do artigo 373 do CPC/15 procurou tratar a distribuição dinâmica do ônus da prova. Confira-se:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

§ 1º Nos casos previstos em lei **ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso**, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

[...]

E note-se, é sabido que todas as informações declaradas em DIRPF estão sujeitas à comprovação por parte do declarante.

E mais, não vejo que a prova da referida existência se resuma à apresentação do próprio numerário em espécie, por mais que se possa dizer que essa seria a prova direta do fato.

Nesse sentido, a comprovação de negócio ou operação que eventualmente deu lastro ao recebimento de valores em espécie, ladeada à movimentação financeira sem que houvesse tal registro, sugerindo a manipulação de recursos à margem do sistema financeiro, poderia, inicialmente, sugerir a existência de recurso em espécie em dado momento.

É de se ressaltar, que essa sistemática de apuração do crédito tributário é ainda utilizada quando se tem fortes indícios da incompatibilidade do patrimônio conhecido, muitas das vezes até ocultado, em relação às receitas declaradas ou mesmo em relação a todas as reais fontes de recursos de que se vale o fiscalizado, como, por exemplo, nos casos de interpostas pessoas, em cujo nome são registrados bens que se pretende ocultar.

Nesse diapasão e sem que para isso esteja presumindo a fraude, penso que, por mais razão ainda, há de se ter cautela no aproveitamento de valores declarados em espécie, muitas das vezes expressivos em relação ao montante dos rendimentos declarados para o ano, sob pena de se estar eventualmente chancelando prática que tenha por intuito o mero equilíbrio artificial do patrimônio.

Vale destacar que este colegiado, na sessão de agosto de 2019 – acórdão 9202-008.148, negou provimento ao recurso do sujeito passivo, pelo voto de qualidade, em caso que aparenta, a meu ver, ser bem semelhante ao destes autos.

Lá se discutiu a possibilidade de o saldo positivo, apurado em 31 de dezembro, ser transportado para o exercício seguinte, constituindo-se origem a justificar acréscimos patrimoniais ocorridos no mês de janeiro do ano subsequente. Mais especificamente, pretendeu o sujeito passivo o aproveitamento de rendimentos recebidos em um ano, como origem a ser transportada para o início do ano seguinte.

Naquele oportunidade, o colegiado assentou que tal pretensão só seria possível caso fosse demonstrado que esses rendimentos integraram os saldos declarados em sua DAA, seja como ativos financeiros depositados em instituições financeiras, seja como disponibilidades em espécie.

Ao final, decidiu que seria ônus do contribuinte a prova de que efetivamente dispunha, no início do exercício financeiro, das disponibilidades de recursos, **e mais**, que deveria ter declarado essas disponibilidades.

Extrai-se, da conclusão acima, que para aquele caso - **reconheço não ser de tudo idêntico ao destes autos** – exigiu-se que fossem duas, e não uma, as providências cumulativas a cargo do sujeito passivo, quais sejam: a declaração dessas disponibilidades na DAA **e** a prova de que efetivamente delas dispunha.

No caso em exame, percebe-se que do total de R\$ 105.000,00, R\$ 45.000,00 seriam provenientes da DAA de ano calendário 2001. E aqui reside parte da problemática ao não se exigir do sujeito passivo a comprovação, ao menos, da apuração desse numerário.

Imaginemos que determinado contribuinte, por 8 anos sucessivos, vem declarando a existência de numerário em espécie da ordem de R\$ 1.000.000,00 ao final do ano e, em determinado momento, utiliza-se desse montante para dar lastro a seu acréscimo patrimonial. Como identificar se esse valor, que vem constando declarado ao final de cada ano decorre da transferências entre os anos (as origens e aplicações se anulariam) ou é aplicação de recurso no ano da DIRPF ?

No caso desses R\$ 45.000,00 que teriam “sobrado” de 2001, será que não foram utilizados para lastrear aplicações em 2002 ? (consumidos em 2002) Será que competiria ao Fisco elaborar fluxos financeiros de tantos quantos fossem os anos para os quais houvesse alegação de transporte de saldo ? Seriam 8 fluxos financeiros nos exemplo dado acima ?

Ora, parece-me, com todo o respeito, não ser razoável, razão pela qual me afigura mais acertado exigir do sujeito passivo a comprovação documental ao menos das operações que importaram o ingresso de numerário em seu patrimônio.

Na sequência, o recorrente ainda teria alegado, genericamente, que R\$ 10.000,00 referir-se-iam a economias que fez ao longo de 2002 e que os outros R\$ 50.000,00, a parte do

preço de um imóvel que vendera em 1996², **que, conforme registrou o autuante, deveria ser pago em 8 parcelas consecutivas, vencendo a primeira em 11/8/1996.**

Intimada a representante legal da compradora, foi informado que “O saldo remanescente de R\$ 170.000,00, representado por notas promissórias, foi financiado em parcelas, que, em razão de problemas financeiros, na minha atividade empresarial, parte delas deixou de ser cumpridas, restando um saldo de R\$ 50.000,00 que veio a ser pago em dezembro de 2002.”

Em função desse descasamento cronológico, o autuante não se sentiu convicto acerca do pagamento e recebimento desse montante em espécie em dezembro de 2002.

Com efeito, a considerar que o paradigma apesentado vazou o entendimento de que o saldo em caixa em janeiro do ano fiscalizado deve considerar aquele que constou declarado na DAA como saldo em dezembro do ano anterior, sem que para isso fizesse qualquer ressalva quanto à sua comprovação por parte do contribuinte; e que o entendimento deste relator é em sentido em contrário, ressaltando, ainda, que não houve tal comprovação no âmbito deste procedimento fiscal, encaminhado por negar provimento ao recurso do sujeito passivo.

Nesse rumo, VOTO por NÃO CONHECER do recurso da Fazenda Nacional e CONHECER do recurso do sujeito passivo para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

² O "Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra, do apartamento nº 61, do 6º ou 7º andar, do Edifício Júlio Rovai III, situado à Rua Voluntários da Pátria, 2831, Santana/SP" foi celebrado em 11/06/1996, sendo designados vendedores: Marcionil Xavier e seu cônjuge, Edna Xavier, e compradores: a empresa "Matriz Bijouterias Finas Ltda ME, CNPJ nº 59.262.055/0001-12, representada pelas sócias, Inds Aparecida Rodrigues de Siqueira, CPF nº 007.242.458-39 e Sonia Maria Rodrigues Leite, CPF nº 767.286.098-49."

Fl. 12 do Acórdão n.º 9202-009.952 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10803.000118/2008-10

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator Designado.

Divergi do bem articulado voto do i. relator apenas quanto à matéria “dinheiro em espécie”, isto é, sobre a necessidade de que o contribuinte comprove, para fins de aproveitamento como origem, na apuração de Acréscimo Patrimonial à Descoberto, dos valores declarados como dinheiro em espécie. Sempre entendi que tal prova não seria necessária, ou pelo menos não seria ônus do contribuinte, bastando que este demonstrasse ter lastro financeiro para ter aquela disponibilidade.

Tenho me manifestado nesse sentido desde longa data. Foi assim que me posicionei, por exemplo, no nº 9202-007.220, proferido na Sessão desta Câmara Superior do dia 26 de setembro de 2018, que trata de situação idêntica. Portanto, o que ali foi decidido aplica-se perfeitamente à situação ora analisada. Assim, com a devida vênia, reproduzo aqui os mesmos fundamentos daquele voto, a saber:

Quanto ao mérito, a matéria cinge-se à definição da possibilidade ou não de se admitir como origem, na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, de valores declarados como disponibilidade em espécie na declaração de bens do exercício anterior, independentemente da prova da efetividade dessa disponibilidade.

Penso que sim. Ao elaborar a declaração de rendimentos os contribuintes devem declarar o seu patrimônio, na forma de bens e direitos, créditos etc., o que inclui a disponibilidade financeira, em moeda nacional ou estrangeira. Ao se apurar acréscimo patrimonial se compara a magnitude do patrimônio havido em um exercício com o do outro e este cotejo deve incluir todo o patrimônio, seja em bens, em direitos ou em dinheiro em espécie. Este entra como aplicação no exercício em que declarado e como origem, se declarado no exercício anterior.

A exigência de prova da efetividade da disponibilidade financeira, mormente tratando-se de exercícios referentes a anos anteriores, se constitui, a meu juízo, em exigência descabida ou impossível, pois não há outro meio de comprovar a existência de dinheiro em espécie que não a apresentação do próprio dinheiro, e isso não é mais possível quando este não está mais disponível.

Por outro lado, quando o contribuinte declara a disponibilidade de dinheiro em espécie poderá ser confrontado pelo Fisco com a demonstração de que não obteve rendimentos suficientes para ter tais disponibilidades. Nessas condições caberia ao Fisco, para infirmar a declaração do Contribuinte, demonstrar que o contribuinte não teria lastro financeiro para ter essas disponibilidades.

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Especial do contribuinte. No mais, acompanho o relator.

(assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa