



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Fátima-6

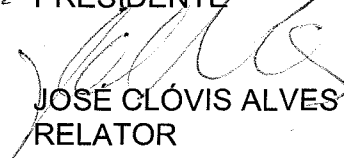
Processo nº : 10880.020421/97-49
Recurso nº : RP/104-121.121
Matéria : IRPF - EXS. 1993 A 1995
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : HONORILTON GONÇALVES DA COSTA
Sessão de : 08 DE AGOSTO 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

IRPF – CESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES – Nas cessões de direitos e obrigações por empréstimo que lhe deram origem, não cabe ao cessionário a prova de eventual ingresso de recursos, mutuados inicialmente ao cedente, para as aquisições objeto do contrato de cessão de direitos e respectivas obrigações. A autuação do cedente pelo mesmo motivo (falta de comprovação do ingresso de numerários – empréstimo no exterior), válida a operação seguinte, não podendo duas pessoas serem tributadas pelo mesmo fato.
RECURSO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL (Suplente convocado); ANTONIO DE FREITAS DUTRA; MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; CÂNDIDO RIODRIGUES NEUBER; VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE; NELSON MALLMANN (Suplente Convocado); REMIS ALMEIDA ESTOL; VERINALDO HENRIQUE DA SILVA; JOSÉ CARLOS PASSUELLO; DORIVAL PADOVAN; WILFRIDO AUGUSTO MARQUES; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA e LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO.

Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

Recurso nº : RP/104-121.121
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

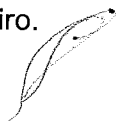
Trata o presente de recurso especial, interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional com base no inciso I do artigo 32º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 32/98, contra o acórdão 104-17.467 de 11 de maio de 2.000.

Trata a lide trazida em sede de Recurso Especial da exigência de IRPF por omissão de rendimentos caracterizado por acréscimo patrimonial a descoberto, obtido fluxo de origens e aplicações de recursos, onde a fiscalização desconsiderou como origem os instrumentos particulares de assunção e quitação de dívida e outras avenças, nas aquisições em 31.10.94 de 1.250 cotas do capital social da Televisão Sociedade Ltda e de 200 quotas de capital social da Rádio Difusão Ebenezer, nos valores equivalentes a 683.378,97 e 4.670.366,84 UFIR, respectivamente.

A dívida transferida fora contraída pelos vendedores das participações societárias, Odenir Laprovita Vieira e José Fernando Passos da Costa, no exterior junto às empresas “Off-Shore” Cableinvest Limited e Investhold Limited.

Afirma a fiscalização no Termo de Verificação de folha 316/317:

O contribuinte fora intimado a comprovar a origem e efetiva entrada de recursos tidos como procedentes do exterior, através das empresas citadas, e que em resposta, apresentou cópias dos documentos solicitados mas não trouxe qualquer prova da entrada efetiva do dinheiro.



Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

Que o Superintendente da 8ª Região Fiscal oficiou ao Banco Central no sentido de obter informações quanto ao registro da entrada de numerários constantes nessa entidade e que constassem como intervenientes as empresas citadas sediadas em "Chanel Island", ou qualquer outra pessoa física ou jurídica sediada no exterior e que nas referidas operações, figurassem como remetentes ou beneficiários as pessoas físicas e jurídicas relacionadas no ofício, entre as quais estão as envolvidas no presente processo.

Em resposta o BC informou não haver operações com o exterior referente a entradas ou saídas de numerários envolvendo as pessoas citadas.

Que a veracidade das operações ditas realizadas, se faz provando com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com as importâncias consignadas, e a proveniência do numerário respectivo e não com simples alegações.

A comprovação exige não só a demonstração da origem da disponibilidade de forma precisa, mas a efetividade da entrega.

Considerando finalmente que não foi provada a entrada do dinheiro que respaldou as compras dos bens em questão, desconsiderou os contratos de assunção de dívida, resultando em acréscimo patrimonial a descoberto.

A Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em relação à matéria objeto do recurso especial, (acrécimo patrimonial a descoberto) por maioria de votos, proveu o recurso ementando a decisão da seguinte forma:

"IRPF – CESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES – Nas cessões de direitos e obrigações por empréstimo que lhe deram origem, não cabe ao cessionário a prova de eventual ingresso de recursos, mutuados inicialmente ao cedente, para as aquisições objeto do contrato de cessão de direitos e respectivas obrigações."

Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

O ponto fulcral que levou a câmara a dar provimento foi o fato de que nos contratos de assunção de dívidas e outras avenças, não cabe ao cessionário justificar o ingresso dos recursos com os quais o cedente, mediante mútuo, adquiriu participação societária, objeto da cessão, inclusive de tais ônus, nos contratos em questão. A prova é do cedente não do contribuinte que, tempestivamente, declarou a assunção do ativo e dos respectivos ônus, amparados em documentos não questionados no lançamento quanto à legitimidade.

Inconformado com a decisão prolatada, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou o recurso, argumentando que houve contrariedade quando a Câmara "*a quo*" entendeu que não caberia ao contribuinte provar o ingresso dos recursos no país, com o arrazodado que abaixo sintetizamos.

O PFN apresenta inicialmente duas questões que diz serem controvertidas:

a) a primeira, saber se, conquanto não seja exigível a terceiro (no caso o ora recorrido, na condição de não participante à iniciais operações de mútuo a prova da efetividade do ingresso de recursos transacionados em operação na qual não teve participação – ponto esse pacífico, é possível descaracterizar a admissibilidade tributária de operação subsequente à vista da demonstração de insubsistência de operação antecedente que lhe seja pressuposto (causa única direta);

b) a Segunda, somente suscitada pelo relator designado, saber se os recursos transacionados na original operação de mútuo e cuja correspondente obrigação de pagamento foi assumida pelo ora Recorrido – foram objeto de repasse proveniente do exterior ou se, pelo contrário já se encontravam internalizados no país à época da transação.

Em relação à questão "a", diz que obrigação originária não existiu logo como ocorreria no campo civil ou comercial ela não poderia ser validamente atribuída à



Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

outrem – ninguém pode transferir a outro mais direitos /deveres do que tem). Mesmo não sendo pessoalmente exigível a prova de efetividade da transação de numerário da operação original (mútuo), a eventual demonstração da insubsistência da operação original, por ação (iniciativa) da própria fiscalização – ou mesmo por ato de terceiro, como confissão, denúncia, colaboração com a administração tributária, etc, - que repita-se, é seu direto e único pressuposto material – e autoriza a sua desconsideração para fins tributários.

Em relação à questão “b”, que os cheques administrativos e em moeda nacional diz respeito apenas à forma de recepção do dinheiro no Brasil por seu destinatário final e ao quantitativo por ele recebido (que, recebido no país, o é em moeda nacional, e assim foi expresso). O próprio recorrido afirmou tanto na impugnação como no recurso voluntário que: “ Assim entendido não faz o menor sentido exigir que o impugnante comprove o ingresso do numerário no País, ainda mais porque, ao que se sabe, a Autoridade Administrativa está pretendendo a tributação, pelos mesmos motivos, também dos devedores das cotas do exterior através das Cableinvest e Investholding. Assunção das dívidas contraídas no exterior pelos vendedores das participações societárias está devidamente consignada na declaração de rendimentos apresentada pelo impugnante para o período examinado, no Anexo Declaração de Bens – quadro Dívidas e Ônus Reais.”

Conclui que os recursos teriam vindo do exterior e foram apenas disponibilizados a seus originários mutuários no país e em moeda nacional – afastado, assim, um dos argumentos do voto vencedor. A inexistência de registro das operações no BACEN, demonstra a insubsistência real da primeira operação e em consequência, sua imprestabilidade tributária a suportar a subsequente operação que é exclusiva e diretamente dependente.

O interessado apresentou contra arrazoadado no qual enfrenta os argumentos do recursante, afirma não fazer o menor sentido exigir que o ora recorrido comprove ingresso do numerário no País, ainda mais porque, ao que se sabe, a

Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

Autoridade Administrativa exigiu através do processo nº 10.880.020097/97-22, instaurado contra ODENIR LAPROVITA VIEIRA, pela DRF no Rio de Janeiro, a tributação pelos mesmos motivos, também do vendedor das cotas que foi o verdadeiro mutuário dos recursos junto às empresas Cableinvest e Investholdign.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. Alves' or similar, written in a cursive style.

Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

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

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

O Procurador da Fazenda Nacional apresentou seu recurso com base no inciso I supra transcrito.



Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

Analisando o recurso, verifico que o PFN apontou as provas que em seu entender foram contrariadas, assim caracterizada está a condição para a apresentação e análise do recurso, o qual conheço.

A questão posta em lide pode assim ser resumida.

A fiscalização, na elaboração do fluxo de caixa, origens e aplicações de recursos, desconsiderou os contratos de assunção de dívidas que deram respaldo à aquisição das cotas de capital da Televisão Sociedade Limitada e Rádio Difusão Ebenezer, sob o argumento de que não houve prova do ingresso dos recursos no país, uma vez que os mútuos foram firmados com empresas sediadas no exterior.

O Acórdão recorrido entendeu que não caberia exigir do contribuinte a prova do ingresso dos recursos no país pois não fora o mutuante original ou seja assumiu como devedor um mútuo firmado pelo vendedor das cotas junto ao credor no exterior.

O PFN entende que a não existência da operação inicial, conclusão que tira do fato do BACEN não ter encontrado as operações de empréstimos citadas em relação às pessoas envolvidas, torna inválido o contrato de assunção de dívida feito pelo autuado com os vendedores das cotas.

Não tem nenhuma razão o recorrente pois em primeiro lugar o lançamento padece de vício de origem pois na realidade como não se pode exigir de determinada pessoa prova de efetividade de negócio realizado por outrem, a operação tida como inexistente pelo recorrente, fora também base de cálculo contra ODENIR LAPROVITA VIEIRA, processo 10880.020097/96-22, julgado pela câmara recorrida e que gerou o acórdão 104-17.129, de 14 de julho de 1999, através do qual se deu provimento ao recurso por deficiência do lançamento no aspecto temporal do fato gerador, apurando o acréscimo patrimonial a descoberto anualmente quando o fato gerador do IRPJ é mensal nos termos da Lei 7.713/88.

Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

Feito esse resumo passemos a analisa a questão.

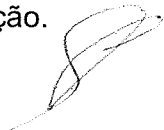
De acordo com o artigo 142 do CTN Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nos termos do inciso II do artigo 43 do CTN, os acréscimos patrimoniais quando não cobertos pela renda se constituem em fato gerador do imposto.

É certo que os fluxos de caixa, considerando a entrada e saída de recursos, são instrumentos valiosos para a apuração de eventuais acréscimos patrimoniais a descoberto, ou seja, acima das rendas declaradas.

Ocorre que tanto a entrada como a saída de recursos deve ser ponderada e comprovada o que não se exige comprovação é da efetiva omissão ou seja uma vez demonstrado em determinado interregno, no caso mensal, que o contribuinte despendera recursos superiores à renda declarada, caracterizada está a presunção de que os pagamentos foram realizados com recursos à margem daqueles declarados ao fisco.

Os lançamentos no fluxo de caixa, tanto as entradas como as saídas devem ser apoiadas em documentação, assim provado determinado pagamento, pode a fiscalização inquirir o contribuinte para que comprove a origem dos recursos necessários a liquidação da obrigação.



Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

No caso em exame o contribuinte apresentou como fonte para a aquisição das cotas de capital, os contratos de assunção e quitação de dívidas e outras avenças.

A autoridade desconsiderou os atos jurídicos, porém para fazê-lo deveria provar que fora praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, isso não foi feito.

Na realidade para se chegar à presunção legal de omissão de receita em virtude de acréscimo patrimonial a descoberto, partiu de outra presunção de que a dívida na realidade não existiu, então surgiu outra presunção de que o pagamento das cotas fora feito, à vista em dinheiro. Ora sabemos que muitas vezes a fiscalização diante de determinados desembolsos, tais como aquisição de imóveis, veículos, participações societárias e que os recursos declarados não são suficientes para cobrir tais pagamentos, se utilizam da forma e dos prazos previstos nos contratos de compra e venda para distribuir os desembolsos pelos meses correspondentes e se apurar a existência, ou não de acréscimo patrimonial a descoberto.

Pois bem, se o contribuinte informa que o pagamento pelas cotas foi realizado através de assunção de dívida, e a fiscalização não aceita passa-se então a estabelecer uma dúvida: quando o pagamento pelas cotas ocorreu? O contrato social não diz, relata apenas que os vendedores dão quitação e realmente poderiam dar, pois transferiram uma dívida.

A incerteza quanto ao momento do pagamento gera dúvida quanto ao momento de ocorrência do fato gerador do tributo, ferindo de morte o critério temporal da regra matriz de incidência do imposto de renda.

Para que o lançamento seja realizado, no momento de da elaboração desse ato administrativo não pode haver dúvida quanto a nenhum dos requisitos previstos nos artigos 43 e 142 do CTN, conforme abaixo demonstramos.



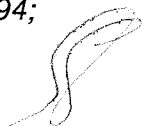
Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

Nos termos do artigo 43 para a exigência do imposto é necessário haja a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, em um dado momento, no caso de IRPF, como regra geral, de acordo com a lei 7.713/88 no interregno mensal, não pode haver dúvida quanto ao critério temporal, ou seja o momento exato de percepção do rendimento, pois só assim poderá a autoridade lançadora cumprir o artigo 142 do CTN pois para que haja o vínculo obrigacional três condições devem ser atendidas: 1) a ocorrência da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (critério material); 2) no Brasil (critério espacial); 3) no interregno de determinado mês (critério temporal). Como já dissemos no momento que a fiscalização não aceitou o a assunção de dívida como forma de pagamento e considerando que o contrato social não prescreve a forma em que ocorreu estabeleceu-se a dúvida quanto ao momento de ocorrência do fato gerador do IR que deveria ser resolvida antes do lançamento.

Mas não é só isso, de fato não poderia o contribuinte que assumiu a dívida de outrem ser impelido a comprovar a efetividade da transação financeira referente ao empréstimo que outra pessoa obteve, primeiro porque o que dá sustentação ao acréscimo patrimonial declarado em relação ao ora contribuinte é a dívida. Na negociação realizada não houve a movimentação de moeda tão só a transferência de dívida.

A exigência quanto à efetividade da transferência dos recursos do exterior para o Brasil poderia e deveria ter sido questionada junto àqueles que buscaram os recursos no estrangeiro, e certamente foi o que ocorreu pelo menos em relação ao contribuinte ODENIR LAPROVITA VIEIRA, que conforme acórdão 104-17.129, ora acostado aos autos, fls. 495, onde o relator transcrevendo a infração que também caracterizou-se por omissão de rendimentos caracterizado por acréscimo patrimonial a descoberto, diz:

- *“Os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, autuantes, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação de fls. 83/95, entre outros, os seguintes aspectos:*
- *que o Sr. Odenir Laprovita Vieira não comprovou, através de documentação bancária, a efetiva entrada no país das importâncias tidas como mutuadas da Cableivenst Ltd, com sede em Chanel Islands, nos anos base de 1992 a 1994;*



Processo nº : 10880.020421/97-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.604

- *que não consta nos registros do Banco Central do Brasil qualquer entrada de numerário a seu favor, que teria sido remetida pela empresa referida (Cableinvest Ltd). Concluímos pela inexistência da efetiva obtenção desses recursos;*
- *que na elaboração das planilhas das Evoluções Patrimoniais (Fluxo de Caixa), deixamos de considerar como recursos do fiscalizado, nos anos-base de 1992 a 1994, as importâncias em UFIR mencionadas”.*

No presente processo a fiscalização desconsiderou como origem de recursos a mesma operação e pelo mesmo motivo conforme Termo de Verificação de folhas 308 a 317.

Ora se houve tributação na pessoa física daquela pessoa que não comprovou a entrada dos recursos no país, uma vez tributada essa quantia ou outra desde que os empréstimos tenham sido considerados no fluxo de caixa, os valores passaram a existir perante o fisco e então poderiam sim servir de origem para o senhor Honorilton.

Na realidade o que houve foi a exigência de tributo em duas pessoas físicas mas baseada na mesma operação, é como se alguém comprasse determinado produto à prazo e antes de pagar a dívida, transferisse o bem e a dívida e a fiscalização desconsiderasse nos fluxos de caixa das duas pessoas os mesmos valores tomados emprestados pela primeira pessoa, ora isso seria uma verdadeira bi-tributação.

Assim conheço o recurso apresentado pelo PFN, bem como o contrarrazoado do contribuinte, e, no mérito, voto para NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões-DF, em 08 de agosto de 2003.



JOSE CLÓVIS ALVES