



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10945.005626/2004-38
Recurso nº 106-145302 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº CSRF/04-00.982
Sessão de 04 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HERMÍRIA LOPES VARGAS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

IRPF. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DILIGÊNCIA. AUTO COMPLEMENTAR. AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA.

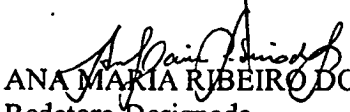
Existindo inexatidão na exigência inicial, constatada por ocasião da realização de diligência, em cumprimento à determinação da autoridade de primeira instância, cabe a lavratura de auto de infração complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo para a apresentação de nova impugnação, de acordo com o art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial e determinar o retorno dos autos à Câmara de origem para apreciação do mérito do recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator) e Gonçalo Bonet Allage que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis.


ANTONIO PRAGA
Presidente


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Redatora-Designada

FORMALIZADO EM: 03/08/2010



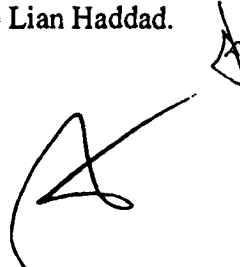
Processo nº 10945.005626/2004-38
Acórdão n.º CSRF/04-00.982

CSRF/T04

Fls. 2

1138
8

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Maria Helena Cotta Cardozo, Gonçalo Bonet Allage, Ana Maria Ribeiro Reis, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Gustavo Lian Haddad.



Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional, amparado na possibilidade de afronta a lei em acórdão não unânime do Conselho de Contribuintes, cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Como narrado acima, o acórdão proferido pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso da contribuinte por constatar a ocorrência de alteração do critério jurídico no lançamento, diante do mesmo conjunto probatório.

A Fazenda Nacional, em seu recurso especial, se limita a alegar que não houve tal alteração, mas sim mera aplicação da lei a novos rendimentos, no caso o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Entendo que não assiste razão a Fazenda Nacional. Houve, sim, clara alteração do critério jurídico adotado no lançamento original, na medida em que, diante do mesmo conjunto probatório, o agente fiscal adotou conclusão divergente, revendo de ofício o lançamento em hipótese não autorizada pelo Código Tributário Nacional.

O voto condutor do acórdão proferido pela C. Sexta Câmara bem relata os fatos e a eles aplica o adequado tratamento jurídico-tributário, nos seguintes termos:

"Um primeiro lançamento fora lavrado quando da fiscalização da contribuinte e de seu marido (João Carlos de Souza Vargas), para exigência de IRPF no valor de R\$ 91.523,82.

Quando do retorno dos autos para a simples prestação de esclarecimentos (requeridos pela DRJ), o mesmo fiscal autuante – que analisou e valorou as provas apresentadas pelo contribuinte da primeira vez – decidiu por emitir novo juízo de valor acerca das mesmas, alterando o lançamento original e lavrando um Auto de Infração Complementar, sob o mesmo fundamento do primeiro, mas agora com a exigência de um IRPF no valor de R\$ 1.072.929,89.

No intuito de compreender esta alteração de entendimento, é forçoso que se analisem as justificativas apresentadas pelo il. Fiscal autuante.

Do primeiro Termo de Verificação Fiscal (fls. 752) consta o seguinte trecho:

a) Através destes documentos o contribuinte procura esclarecer que parte da movimentação financeira ocorrida em suas contas é decorrente de sua atividade de despachante aduaneiro e que nesta condição teria recebido em suas contas recursos pertencentes a seus clientes com a finalidade de efetuar na praça de Foz do Iguaçu pagamento de despesas em nome daqueles.

Visando apurar a veracidade das alegações do contribuinte, ou seja, de que parte dos valores depositados pertencia a seus clientes, efetuei o confronto dos créditos constantes dos extratos com os documentos apresentados. De fato, desta

SM A.

análise constatee que havia correlação de datas e valores entre estes depósitos e as despesas pagas descritas nas planilhas apresentadas pelo contribuinte. Por exemplo, um depósito de um determinado cliente do contribuinte correspondia aos gastos referentes a um despacho aduaneiro deste mesmo cliente.

Vale ressaltar que estas despesas pagas são as que normalmente decorrem do desembaraço de mercadorias na importação e exportação, tais como: pagamento de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços), pagamentos de tributos federais vinculados à importação (IPI e II), despesas com frete das cargas, etc.

Há que considerar também que a legislação aduaneira, notadamente o 9º da Instrução Normativa nº 286/03, da Secretaria da Receita Federal, determina que somente pessoas físicas podem representar o importador/exportador nas atividades relacionadas com o despacho aduaneiro. É, portanto, aceitável o fato do despachante aduaneiro utilizar suas contas de pessoa física para receber recursos de seus clientes para fazer face às despesas decorrentes desta atividade.

Contudo, ao analisar os documentos, constatee que nem todas as despesas estavam respaldadas na documentação pertinente. (...)"

- sem grifos no original.

Depreende-se do trecho transcrito que o il. AFRF autuante procedeu, naquela época, à efetiva verificação dos documentos trazidos pelo Recorrente, tendo confirmado que os mesmos diziam respeito à atividade por ele exercida e tendo, por isso mesmo, entendido como comprovada a quase totalidade dos depósitos bancários existentes em nome do ora Recorrente.

Posteriormente, ao ser apreciada a impugnação pela DRJ, foi proferido despacho no qual ficou determinado que:

À vista do exposto, proponho que se devolva o processo ao órgão preparador, a fim de que elabore demonstrativo analítico evidenciando os valores (indicando em qual volume dos anexos e a que folhas se encontram os documentos correspondentes) que foram comprovados pelo contribuinte, mês a mês, bem como, que anexe planilha referente aos valores que o contribuinte comprovou ter recebido de pro labore e lucros distribuídos.

Em cumprimento a esta determinação, a autoridade preparadora analisou novamente os documentos apresentados pelo contribuinte e decidiu por bem lavrar o Auto de Infração Complementar, agora no valor de R\$ 1.072.929,89. Do Termo de Verificação Fiscal que instruiu este segundo lançamento, constam os seguintes esclarecimentos:

Recursos pertencentes a terceiros: em virtude da sua atividade profissional, o contribuinte alega que recebe recursos de terceiros em suas contas. Recursos que seriam utilizados para pagamento de despesas relacionadas com o desembaraço aduaneiro de mercadorias de seus clientes. Primeiramente, cabe salientar que muitos destes documentos não comprovam sequer que houve algum pagamento. A título de exemplo, cito

A-
SUA

os constantes das folhas 203 e 208, do anexo VI e o da folha 13, Anexo VII, como se pode observar, são meros orçamentos e ordem de serviços. Há recibos de depósitos bancários (para pagamento de taxa de vigilância sanitária) que não possuem nem a autenticação do banco para comprovar o efetivo pagamento (fls. 120 a 123, 126 a 131, 161 a 164, Anexo VI; fls 177 a 184, fls 193 a 195 e 199, Anexo VII), existem no processo diversos recibos com estas características. Além destes, foram juntados recibos onde não há sequer a identificação do beneficiário (fls 199 e 200, Anexo VI; fls 189 e 190, Anexo VII). A maioria dos documentos juntados é constituída por notas fiscais emitidas principalmente por postos de abastecimentos e oficinas mecânicas que, como é sabido, são documentos fiscais, não servem para provar que houve pagamento. Fácil concluir que o contribuinte no afã de justificar os depósitos juntou aleatoriamente qualquer documento para se "chegar" aos totais depositados. Chegando ao absurdo de juntar o mesmo documento duas vezes (1º e 2º vias de um Orçamento de Serviço – fls 13 e 16, Anexo VII). Os exemplos citados são meramente exemplificativos, pois existem inconsistências praticamente em toda a documentação apresentada.

(Fls. 896)

Forçoso concluir que, exceto nos mencionados casos comprovados de utilização de contas da pessoa física para recebimento de serviços prestados pela empresa JCV, a origem dos recursos depositados não foram comprovados pelos documentos apresentados.

Outrossim, conforme demonstrado nas planilhas elaboradas (fls. 795 a 888), na apuração dos depósitos/créditos sem comprovação de origem, foram excluídos os cheques depositados e devolvidos bem como os lançamentos a crédito posteriormente estornados.

(Fls. 897)

O contribuinte foi então intimado a apresentar nova impugnação. Apresentada, os autos foram remetidos à DRJ, que manteve integralmente os lançamentos.

Interposto Recurso Voluntário, os autos foram encaminhados a esta Câmara, que determinou a realização de diligência, a fim de que a autoridade fiscal informasse quais os documentos juntados aos autos que a teriam conduzido à lavratura do Auto Complementar e que esclarecesse as razões que a levaram a tal mudança de entendimento. Em decorrência de tal diligência, a referida autoridade esclareceu que:

Conforme já mencionado no relatório de folhas 894 a 898, toda a documentação apresentada por ocasião da fiscalização foi devolvida ao contribuinte. Na impugnação o contribuinte reapresentou esses documentos (que haviam sido entregues acondicionados em caixas), conjuntamente os outros documentos. Contudo, nessa ocasião, os documentos foram organizados cronologicamente e agrupados por banco e conta, totalizando 20 volumes (aproximadamente 4000 folhas, sendo que algumas folhas continham mais de um documento). Por

Just

essa razão, agora é impossível indicar quais foram os novos documentos juntados.

(...)

Os demais não foram aceitos porque no entender da fiscalização não são documentos hábeis para provar o fim pretendido (a origem dos recursos depositados nas contas do contribuinte), sobretudo porque não há qualquer relação entre esses documentos com os depósitos em questão.

Essa conclusão está amparada na norma contida no artigo 42 da lei 9.430/96, que determina que "para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente..."

(...)

Observa-se nos documentos recusados que não há qualquer vinculação entre eles e os depósitos analisados. Esta foi a razão pela qual os documentos não foram aceitos para comprovar as alegações do contribuinte.

No que se refere às razões que levaram a alteração da valoração das provas, isto se deveu a constatação dos seguintes fatos que não tinham sido percebidos pela fiscalização quando da auditoria:

(...)

Como se observa nos extratos apresentados, não há nenhum débito que se refira a pagamento de impostos incidentes na importação. Sequer há qualquer débito que coincida com os valores constantes nas Declarações de Importação juntadas. Logo, a justificativa de que parte desses recursos foi utilizada para este fim não pode ser aceita.

(...)

3. não se pode admitir sequer a hipótese de que o contribuinte movimentava nas contas de pessoa física recursos pertencentes a JCV. Despachos Aduaneiros Ltda., empresa da qual é sócio, o que foi insinuado por ocasião da fiscalização. Os dados relativos a movimentação financeira dessa empresa (com base na retenção da CPMF) já superaram em muito ao seu faturamento declarado.

(...)

Todas estas circunstâncias somente foram percebidas pela fiscalização por ocasião da diligência determinada pela DRJ/CTA. Entendo que são razões suficientes para consubstanciar a alteração de critério na valoração das provas.

(destaques não constantes do original)

Da leitura dos trechos acima transcritos, em conjunto com os outros já mencionados, é facilmente perceptível que houve uma alteração na valoração das provas por parte do il. Fiscal autuante, verdadeira mudança de entendimento quanto aos mesmos fatos já analisados.

Nem se alegue que os documentos apresentados pelo Recorrente não tenham sido analisados na época da fiscalização, pois as justificativas constantes do primeiro Termo de Verificação Fiscal são bastante convincentes e conclusivas, não havendo qualquer motivo razoável para sua alteração. Os documentos alegadamente "novos" eram documentos apresentados e analisados durante a fiscalização, e que

foram novamente trazidos aos autos pelo contribuinte quando da apresentação de sua impugnação.

Ocorre que a determinação de diligências ao longo do processo não pode ensejar o agravamento de lançamento anterior, salvo nos casos especificados em lei.

Com efeito, o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 prevê a possibilidade de agravamento da autuação, mas somente nas hipóteses lá elencadas, a saber:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

No caso em exame, não se pode falar que tenha havido incorreção no lançamento original, nem mesmo omissão, e tampouco inexatidão. Daí porque é possível afirmar que houve, de fato, uma nova valoração das provas já analisadas, isto é, um reexame destas provas, de forma a agravar a situação do contribuinte.

Pois além de não haver previsão no Decreto nº 70.235/72 para que a autoridade fiscal procedesse da forma como o fez no caso em exame, impende salientar que o art. 145 do CTN prevê que o lançamento tributário somente poderá ser alterado por:

a) impugnação do sujeito passivo; b) recurso de ofício; ou c) por iniciativa da autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149 daquele mesmo Código.

No caso em tela, ocorreu a terceira hipótese, isto é, de alteração de ofício por iniciativa da autoridade administrativa. Sendo assim, há que se analisar se tal revisão se enquadra entre as hipóteses do art. 149 do CTN, que são:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Tal lista é taxativa, sob pena de se vilipendiar a segurança jurídica dos contribuintes brasileiros. Porém, entre as hipóteses nela previstas não está a de alteração de critério jurídico na aplicação da lei aos mesmos fatos já analisados – o que, repita-se, ocorreu no caso em exame.

Em outras palavras, não há previsão legal para a revisão do lançamento da forma como foi efetuada pela autoridade lançadora no caso em exame. Trata-se de verdadeira modificação de critério jurídico, a qual deve rechaçada por nosso.

Ordenamento, já que viola o princípio da Legalidade e aniquila a segurança jurídica dos contribuintes em geral.

Alberto Xavier trata deste assunto em sua obra "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", da qual se extraem os seguintes trechos:

Ora, é certo que a restauração da legalidade violada, pela revisão do ato ilegal, reclama o afastamento de limites que a impeçam ou dificultem, também é verdade que a inexistência desses limites geraria para os particulares intoleráveis situações de incerteza, submetendo-os, porventura de surpresa, a uma pluralidade de novas definições da mesma situação jurídica, por ato da mesma autoridade ou de autoridade distinta, num reexercício ilimitado do seu poder de lançar.

Sistemas baseados numa ilimitada revisibilidade dos atos tributários por iniciativa da Administração só podem conceber-se em ordens jurídicas de inspiração totalitária,

Just

avessas à idéia de segurança jurídica, como a do nacional-socialismo alemão que, no § 19º da Steuereinfachungsverordnung, de 14 de setembro de 1944, autorizava a Administração fiscal a corrigir, sem quaisquer limites, os erros das suas decisões.

(...)

É inadmissível que o Fisco possa 'venire contra factum proprio' e anular 'ex officio' um lançamento e substituí-lo por outro, ou ainda, proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento.

E isto com fundamento em que 'o direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida de sua aplicação e, nessas condições, sendo o lançamento uma função precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela cumpre não incorrer em erro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente.'

(...)

(...) RUBENS GOMES DE SOUZA tentou salvar a sua construção: 'fica assim excluída, aliás de acordo com nossos trabalhos anteriormente citados, apenas a revisão fundada na modificação dos critérios jurídicos adotados pelo Fisco, na aplicação da lei tributária competente, a fatos exata e completamente constatados por ocasião do lançamento original.

Nessa hipótese haverá realmente ofensa à definitividade da situação jurídica subjetiva criada pelo lançamento anterior (...).

(...)

Desta consideração de RUBENS GOMES DE SOUSA se apreendem as razões históricas pelas quais o conceito de 'erro na aplicação de lei' (ainda considerado modalidade de erro de fato) viria a ser substituído pelo conceito de 'variação do critério jurídico', afinal consagrado no Código Tributário Nacional.

Feitos estes esclarecimentos, entendo que o lançamento complementar levado a efeito em 14.10.2004 não pode prosperar, eis que a autoridade lançadora procedeu à verdadeira alteração dos critérios jurídicos anteriormente adotados, tendo – sem qualquer motivo para tanto – dado novo valor às provas já apreciadas em ocasião anterior."

Dentre as hipóteses de revisão de ofício de que trata o art. 149 do CTN, está a que se refere à apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (inciso VIII). Reporta-se o dispositivo a fato novo como autorizador da revisão, e não

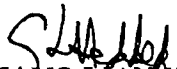
CSRF/T04
Fls. 11
<u>1146</u>
Q

a critério novo de valoração de fatos que já eram conhecidos à época do lançamento original, como é o caso dos presentes autos.

O enunciado prescritivo do art. 146 do CTN, corolário que é do princípio da segurança jurídica, impede que atos de lançamento possam ser revistos por simples alteração de critério jurídico (dentre os quais se incluem os de valoração de prova), relativamente a fatos anteriores à introdução de tal alteração. É o que pretendeu fazer o agente fiscal no presente caso, sem amparo no ordenamento vigente.

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões, em 04 de agosto de 2008 


GUSTAVO LIAN HADDAD

