



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000719/2001-96

Recurso nº : 129.264

Matéria : IRPF – EXS: 1997 a 1999

Recorrente : MARIA CRISTINA APARECIDA DE SOUZA FIGUEIREDO HADDAD

Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO-SP

Sessão de : 21 de outubro de 2004

Acórdão nº : 102-46.521

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO** - A mudança de critério jurídico, relativamente à interpretação e aplicação de dispositivo legal, de que trata o art. 146 do CTN, somente ocorre em se tratando de lançamento tributário, quando a autoridade administrativa substitui uma interpretação por outra sem que se possa afirmar que uma ou outra esteja incorreta, bem como, quando dentre as várias alternativas oferecidas pelo dispositivo de lei, a mesma autoridade opta por substituir a que adotou inicialmente, para alterar o lançamento. Simples constatação de procedimento, através de Termo de Verificação Fiscal, e do qual não decorreu qualquer exigência ou manifestação da autoridade, não se presta como parâmetro de interpretação de lei para se alegar que, em face de lançamento superveniente, houve modificação de critério jurídico.

**NORMAS PROCESSUAIS - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA** - Tendo direito a vistas do processo na forma do artigo 3,º, II, da lei nº 9784, de 1999, a cobrança de cópias das peças processuais não constitui óbice à ampla defesa.

**TAXA SELIC** - A lei que versa sobre taxa SELIC (Lei nº 9.065/95) está em pleno vigor, descabendo qualquer questionamento de inconstitucionalidade na esfera administrativa.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO** - As provas acostadas aos autos não se prestam a comprovar o acréscimo.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA CRISTINA APARECIDA DE SOUZA FIGUEIREDO HADDAD.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96  
Acórdão nº. : 102-46.521

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa. Vencido o Conselheiro Ezio Giobatta Bernardinis. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de mudança no critério jurídico, e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ OLESKOVICZ, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

Recurso nº. : 129.264

Recorrente : MARIA CRISTINA APARECIDA DE SOUZA FIGUEIREDO HADDAD

**RELATÓRIO**

A contribuinte acima identificada recorre ao Primeiro Conselho de Contribuintes de decisão prolatada pela DRJ/SÃO PAULO-SP, que lhe foi desfavorável.

A unidade lançadora constatou variação patrimonial a descoberto sem a correspondente origem de recursos, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos e dedução indevida de despesas médicas dos anos-calendário de 1.996 a 1.998 (Auto de Infração de fls. 134/137)

A autoridade lançadora elaborou Análise de Evolução Patrimonial Mensal para os anos-calendário de 1.996 a 1.998.

A contribuinte em seu recurso voluntário argüi a nulidade do processo por cerceamento ao direito de defesa. Segundo alega, pediu cópia do processo em 08/03/01 e tais cópias não foram fornecidas pelo órgão da Receita Federal até 15/03/01, isto é, às vésperas da data fatal do término do prazo dado para a entrega da impugnação (19/03/01 – uma segunda – feira).

Transcrevo o trecho do recurso voluntário onde a recorrente se reporta ao cerceamento do direito de defesa.

“A r. decisão recorrida, ao negar a ocorrência de violação ao direito à ampla defesa, argumenta que a Recorrente demonstrou ter pleno conhecimento de todas as acusações que lhe foram imputadas e que o Termo de Verificação Fiscal definiu com clareza os fatos que deram causa ao lançamento de ofício. Tal, todavia, não é o bastante para o respeito à ampla defesa.

Com efeito, o relato de supostos fatos no Termo de Verificação Fiscal até pode estar claro, mas se o contribuinte não tiver acesso à integralidade dos documentos que pretensamente amparariam tal relato, ficará impossibilitado de comparar os motivos pelos quais a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

Fiscalização julgou que aqueles documentos suportariam as conclusões apresentadas. O contribuinte, por ter seu acesso negado aos documentos, também não poderá apontar eventuais dados deles constantes que contradiriam a versão apresentada pelos Srs. Fiscais. Assim, resta claro que uma importante possibilidade de defesa restará comprometida.

Por sua vez, é falaciosa a afirmação de que a defesa apresentada foi "adequada", demonstrando a contribuinte o pleno conhecimento de todas as acusações. As Autoridade Fiscais ou Julgadoras não têm, com a devida vênia, condições de avaliar a importância que os documentos juntados ao processo administrativo pode ter para um contribuinte. Só esse tem condições de fazer tal avaliação. Da mesma forma, não era possível afirmar com certeza que a análise da documentação que alegadamente suportaria a autuação não possibilitaria uma impugnação administrativa em outros termos, apontando para outros aspectos que poderiam ter produzido uma defesa mais eficaz. Por fim, o raciocínio do qual partiu a decisão recorrida é absurdo, como se os meios e a forma que permitem a ampla defesa pudessem ser restringidos se se julgar que não a afetarão realmente.

A ampla defesa deve ser sempre e irrestritamente garantida."

Mais adiante, a ora recorrente alega mudança no critério jurídico e o faz nos seguintes termos.

"A D. Autoridade Fiscal, entendendo que a ora Recorrente teria realizado benfeitorias nos imóveis rurais situados em Salto do Pirapora, imputou, no Relatório de Análise de Evolução Patrimonial relativo ao ano-calendário de 1997, um montante de R\$ 344.500,00 (para cada cônjuge), como aplicação de recursos na construção de tais benfeitorias. Para tanto, teria a Autoridade Fiscal fundamentado-se nas declarações do ITR referentes aos imóveis.

Em sua Impugnação a ora Recorrente comprovou a impossibilidade da autuação, pois as benfeitorias não foram por ela construídas, mas já constavam do imóvel quando de sua aquisição. Assim, os supostos gastos e aplicações de recursos na construção de tais benfeitorias, presumidos pela Fiscalização, não ocorreram e a variação patrimonial da Recorrente deveria ser refeita, para excluir tais gastos e aplicações de recursos.

a) Mudança de critério jurídico



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

Como não poderia ser diferente, frente aos documentos apresentados, a D. Autoridade Julgadora, diversamente do alegado no Auto de Infração, atestou que a Recorrente efetivamente não incorreu em gastos com a construção de benfeitorias. Estranhamente, porém, tal verificação, ao contrário do que seria o correto e lógico, não levou ao cancelamento do Auto de Infração nesta parte. De fato, constou da r. decisão recorrida: "A análise dos documentos retro mencionados leva à conclusão de que é procedente a alegação da impugnante quanto à preexistência de benfeitorias nos imóveis por ela adquiridos. Tal fato, contudo, não tem o condão de alterar, por si só, as bases do lançamento".

Ora, ao assim proceder o D. Julgador, inegavelmente, alterou o critério jurídico que fundamentara o Auto de Infração, o que implica a nulidade da r. decisão e o próprio reconhecimento da improcedência da autuação. Senão, vejamos.

O lançamento, enquanto aplicação das normas do ordenamento jurídico-tributário aos fatos da vida real, prevê que a autoridade competente verifique os fatos e sobre eles aplique as normas cabíveis. Se os fatos são diversos daqueles inicialmente considerados, diversa será a fundamentação que leva à aplicação das normas e, portanto, outro será o critério jurídico do lançamento.

No caso, concreto, fundamentou-se a atuação em supostos gastos na construção de benfeitorias, em montante superior aos rendimentos do contribuinte. Esse foi o fato que levou à autuação por suposta variação patrimonial a descoberto; por

conseqüência, esse é também o motivo para o lançamento lavrado. Como fato ao qual pretensamente se subsume uma norma tributária e como motivo do lançamento, a suposta constatação de gastos com a construção de benfeitorias em montante superior aos rendimentos declarados integra e fundamenta o critério jurídico adotado na autuação.

Ora, a r. decisão recorrida aceitou que o fato de efetuação de gastos com benfeitorias em montante superior aos rendimentos declarados não existiu, dado que elas já integravam os imóveis quando de sua aquisição, como foi comprovado pelo ora Recorrente. Assim, é inegável que o motivo adotado para o Auto de Infração não era adequado e estava incorreto, já que não guardava correspondência com a realidade, de acordo com o que restou reconhecido na própria r. decisão recorrida!



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

Logo, se a Fiscalização convenceu-se da existência de um suposto fato (gastos com benfeitorias superiores aos rendimentos declarados) e, em razão dele, motivado por ele, lavrou o Auto de Infração, a comprovação da inexistência daquele fato implica a impossibilidade de manutenção do lançamento.

No entanto, não obstante tal reconhecimento da não existência dos fatos que levaram a Fiscalização a efetuar o lançamento e de que, por conseqüência, o motivo do Auto de Infração não tinha fundamento, o D. Julgador, para surpresa da ora Recorrente, não cancelou o auto de Infração imposto. A constatação de que não foram feitas benfeitorias pela ora recorrente é tida, pela r. decisão recorrida, como irrelevante. Segundo a argumentação apresentada pelo D. Julgador, se a Recorrente não teve gastos para realizar as benfeitorias, deve ter tido um dispêndio de recursos maior para adquirir os imóveis. No entender do D. Julgador, se não é por um motivo que a autuação se justifica, o seria por outro!

Houve, portanto, no caso, inequívoca alteração de critério jurídico: o motivo que fundamentava a alegação de variação patrimonial a descoberto e que fundamentou o lançamento – como aplicação da norma tributária – foi alterado. Antes da r. decisão recorrida, afirmava-se que tal variação a descoberto era comprovada por um certo fato. Após, demonstrada a inexistência do fato, argumenta-se que a variação a descoberto persiste por um outro fato!

Assim, mesmo que a existência tributária, de acordo com a decisão recorrida, ainda procure se calcar em análise da evolução patrimonial da Recorrente, é certo que o acontecimento imputado pela Fiscalização como indicador da alegada variação patrimonial a descoberto e que era, em última análise, a base da autuação foi substituído por outro suposto acontecimento. Isto, a toda evidência, é alteração de critério jurídico.”

Ainda sobre as benfeitorias nos imóveis rurais a recorrente assim se manifesta.

“d) Os valores de aquisição dos imóveis com benfeitorias foram aqueles indicados nas escrituras públicas.

Segundo a r. decisão de 1ª instância, o exame das escrituras de venda e compra dos imóveis demonstraria que os preços nelas registrados limitar-se-iam somente aos terrenos, visto que nenhum desses instrumentos fazia menção à existência de benfeitorias (fato que levava a Sra. Fiscal Autuante a alegar que as benfeitorias seriam posteriores à aquisição dos imóveis). Com base nessa suposição, foram desconsiderados os valores de transferência dos imóveis



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

constantes das escrituras, para considerar que os valores de aquisição dos imóveis teriam sido aqueles indicados na Declaração do ITR de 1997. Tal raciocínio do D. Julgador padece de duas falhas que o condenam.

Em primeiro lugar, segundo a tranqüila jurisprudência do Conselho de Contribuintes, não é possível desconsiderar o valor de transferência de um imóvel constante da escritura, a menos que existia uma prova irrefutável da prática de um outro preço. A substituição do valor da escritura por qualquer outro é irregular e não pode subsistir.

Se tanto não bastasse, o D. Julgador também incide em novo erro, pois as escrituras são claras quanto ao valor estipulado, não existindo nada nelas que sinalize que os preços ali indicados referir-se-iam somente aos terrenos (docs.j.). A d. autoridade julgadora parece acreditar que teriam sido feitas duas escrituras: uma para o terreno isoladamente considerando, com o preço nele fixado somente para o terreno, e outra escritura para as construções/benfeitorias contidas no terreno, com um novo preço. Isso, a par de irregular para fins de registro, não foi comprovado nos autos – como não poderia ser, dado que não ocorreu -, mas meramente imaginado pelo D. Julgador, sem qualquer base para tanto.

Bem ao inverso, constam dos autos declarações no sentido de que o preço de aquisição dos imóveis, com todas as suas benfeitorias, é justamente aquele indicado nas escrituras.

Portanto, o que há são meras conjecturas decorrentes unicamente do equívoco na indicação de valor das propriedades constantes de uma declaração de ITR que, nos termos do Manual de Declaração do ITR, não se presta à utilização como base de lançamento ao imposto sobre a renda, mas é destinado apenas para fins de cadastro. Conseqüentemente, o procedimento da Fiscalização, a par de dissonante com os fatos, é contrário às próprias regras da Administração Fiscal. Soma-se a isso o fato, conhecido, de que mesmo os fiscais da Receita Federal têm dificuldades em fixar valores referentes ao ITR, o que demonstra a inviabilidade de utilizar tais valores para fundamentar outros lançamentos. Também por esses motivos, a imputação de supostas aplicações de recursos em benfeitorias de imóvel rural deve ser afastada.

Note-se que esse Conselho, como se verifica dos precedentes, por inúmeras vezes afastou a pretensão da Fiscalização de considerar, para fins de imposto sobre a renda, ao invés do valor das escrituras públicas de venda dos imóveis, aquele adotado como base de cálculo do ITBI. Ora, se assim é, com maior razão não pode a exigência, no



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

caso, fundar-se exclusivamente no valor declarado para fins do ITR, que ao contrário do ITBI, sequer guarda relação com operação de transferência de propriedade dos bens e ainda é objeto de previsão expressa no sentido de não poder ser adotado para fins de imposto sobre a renda!

De resto, a manutenção da exigência fiscal com base em meras conjecturas do D. Julgador contraria os artigos 112, II, e 142 do CTN, pois não é possível a imposição fiscal com base em meros indícios e sem que se demonstre, inequivocamente, a im procedência do documento público da escritura de compra e venda.

Em suma, impõe-se a aplicação, ao caso concreto, do entendimento inúmeras vezes reiterado por este C. Conselho de Contribuintes, no sentido de que **“não deve prosperar o lançamento do imposto de renda baseado em omissão de receita quando essa omissão não restou suficientemente comprovada”**.

Portanto, deve ser excluído da Análise de Evolução Patrimonial da Recorrente o valor imputado a título de realização de benfeitorias nos imóveis rurais no ano de 1997, pois elas não foram realizadas pela Recorrente, tendo sido adquiridas juntamente com os terrenos, tudo pelo valor total constante das escrituras públicas. Ademais, a autoridade fiscal está impossibilitada de, sem qualquer fundamento legal autorizador, utilizar os valores declarados para fins de ITR, para efetuar lançamento de IRPF, por nem sequer configurarem “indício” capaz de gerar convencimento e mostrarem-se contrários às provas apresentadas pela ora Recorrente.

Por estas razões, aguarda a ora recorrente que este C. Conselho de Contribuintes reforme a r. decisão recorrida, para o fim de cancelar o Auto de Infração inicialmente lavrado.

**Da aquisição do veículo Saveiro no ano-calendário de 1996**

No relatório que embasou o Auto de Infração impugnado, apontou a D. Autoridade Fiscal que a Recorrente teria adquirido, no ano de 1996, um veículo Saveiro – CL 1.6, 0 KM, no valor de R\$ 13.000,00, que não consta da sua declaração de rendimentos.

Ocorre, porém, que o veículo não foi adquirido com recursos da Recorrente, mas sim com recursos de seu sobrinho, Andrik Moksha Querenghi, que na época não preenchia os requisitos cadastrais para a aquisição, como demonstra a declaração firmada por ele (cópia anexada à Impugnação).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

Assim, não tendo sido o veículo adquirido com recursos próprios, não deveria o bem constar nas declarações de rendimento da Recorrente, não sendo legítima, portanto, a inclusão do valor correspondente à aquisição do bem no Relatório de Análise da Evolução Patrimonial da Recorrente.

A r. decisão recorrida, ao negar provimento à impugnação apresentada a este ponto, afirma que a nota fiscal é, inicialmente, instrumento hábil para comprovar uma operação de compra e venda, o que é indubitável. Todavia, a Recorrente fez prova, nos autos, de que não foi ela a adquirente do automóvel e sim seu sobrinho. Por esse motivo, tal ponto do trabalho fiscal deve ser corrigido, para retirar o valor referente à aquisição da Saveiro dos gastos ou aplicações de recursos da Recorrente.

**Do empréstimo tomado pela Impugnante no ano-calendário de 1996**

A fim de que pudesse fazer frente às suas despesas, a Recorrente tomou empréstimo em 06/11/96 no valor de R\$ 190.000,00, da empresa DITAUTO Distribuidora de veículos Ltda., conforme demonstram o Instrumento Particular de Contrato de Mútuo e registros contábeis dessa empresa, já juntados aos autos.

No entanto, por um lapso, o montante objeto de empréstimo não constou das declarações de rendimento da Recorrente, mas isso não deveria impedir a sua consideração pela D. Autoridade Fiscal, no momento da fiscalização da correção dos lançamentos do ano-calendário de 1996, em observância ao princípio da verdade material que deve reger o lançamento tributário.

A r. decisão recorrida, ao manter o Auto de Infração nesta parte, afirma que os documentos juntados aos autos não possibilitam a comprovação da regularidade dos registros relativos ao mútuo. Assim seria por não ter sido apresentado o plano de contas da empresa, que permitiria identificar a conta que recebeu o lançamento a débito registrado no Diário Geral. Também argumenta que a conta "Créditos a Receber" sofreu acréscimo em relação a balanço do ano anterior no montante de R\$ 28.162,84, não permitindo a inferência de que o valor de R\$ 190.000,00 referente ao mútuo encontrar-se-ia aí incluído. Ora, este argumento é falacioso, nada indica ou comprova, dado que tal conta tem baixas e créditos no decorrer do período. Assim, um acréscimo de R\$ 28.mil de um ano para outro não significa que não foi feita a inclusão do empréstimo de R\$ 190 mil. A rigor, poderia ocorrer a inclusão do valor desse empréstimo na conta e ainda assim a quantia total dessa poderia até ter tido um decréscimo, tudo dependendo de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

outros lançamentos efetuados – o que importa é que o valor indicado na DIRPJ da empresa Ditauto é de R\$ 260.351,02, superior portanto aos R\$ 190.000,00, Isto, aliado às demais provas apresentadas (contrato de empréstimo e registros contábeis da empresa Ditauto), implica a inequívoca comprovação do empréstimo recebido. Veja-se que, conforme documentos apresentados pela ora recorrente em 04/05/2001, a operação em questão foi regularmente registrada, à **época**, no Livro Diário da empresa Ditauto, sob o histórico “CONTR. MUTUO Ma. Cristina APDA. DE SOUZA FIGUEIREDO HADDAD”, no exato valor declarado na DIRPF da RECORRENTE, DE r\$ 190.000,00!

Vê-se, assim, que mais uma vez pretendeu a r. decisão, com base em meras ilações e sem qualquer respaldo documental, desqualificar as robustas provas apresentadas pela ora recorrente, razão pela qual impõe-se sua reforma também nesta parte.

**Do saldo bancário apurado existente em dezembro de 1996**

No mês de dezembro de 1996 foi computado um saldo bancário da ora recorrente no valor de R\$ 213.040,81, como aplicação de seus recursos. Todavia, tal não prova nada, até porque referidos valores, que transitaram pela conta da Recorrente, referem-se a levantamentos judiciais procedidos pela Recorrente na qualidade de advogada, bem como a outros procedimentos próprios da atividade advocatícia, em que muitas vezes recursos pertencentes a clientes transitam pela conta corrente do advogado.

Tal fato é comum em processos judiciais em que, por exemplo, são efetuados depósitos junto aos bancos oficiais, ficando tais depósitos vinculados ao processo, à disposição da autoridade judicial. Para facilitar o posterior levantamento, que somente pode ser efetuado nas agências bancárias localizadas dentro dos diversos fóruns, é comum que os mandados de levantamento sejam expedidos em nome do advogado, que recebe o numerário e o repassa ao seu cliente.

Dessa forma, não podem tais valores, pelo fato de não serem recursos da Recorrente, serem computados no Relatório de Análise de Evolução Patrimonial que embasou o Auto de Infração impugnado.

É exatamente por situações como esta que a jurisprudência pátria, administrativa e judicial, bem como a doutrina, adverte que a **mera existência de depósitos bancários não são suficientes para justificar um lançamento tributário**. Nesse sentido são vários dos precedentes (Ag.Pet. 28.991-SP, Ap. Civil 4.756 e AC 89.03.02402-8SP), quando restou demonstrado que presunções não são suficientes



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

para justificar um lançamento tributário (exatamente nos termos da doutrina sobre o tema de presunções, aqui já referida).

O presente tópico é um caso exemplar dessa jurisprudência: sendo desconsiderado o saldo bancário que não pertencia à Recorrente, deixa de existir variação patrimonial a descoberto. A Fiscalização, portanto, presumiu que a ora Recorrente omitiu rendimentos baseando-se tão-somente em depósitos bancários, algo que não se sustenta como pacificou a jurisprudência pátria.

A r. decisão recorrida afirma que as informações que fundamentaram o Auto de Infração foram retiradas de informes anuais das instituições financeiras, nos quais constam os saldos bancários e não depósitos. A alegação da r. decisão claramente não se sustenta: os saldos bancários foram atingidos em razão justamente dos depósitos. Assim, se esses não podem justificar a presunção de existência de uma renda, também o saldo bancário não o poderá.

Assim, também este ponto deve ser reformado, para excluir-se como aplicação de recursos, no ano de 1996, o volume de saldo bancário de R\$ 213.040,81.

**Retirada de R\$ 85.000,00 do escritório de advocacia no ano-base de 1998**

Além dos pontos antes elencados, a Sra. Fiscal Autuante ainda procurou alterar outros pontos da variação patrimonial da ora Recorrente que, **não obstante não tenham gerado alegação de variação patrimonial a descoberto**, também configuram flagrantes erros, a demonstrar a completa e irremediável improcedência do descuidado trabalho fiscal.

Exemplar nesse sentido é a afirmação de que a retirada financeira, pela Recorrente, de R\$ 85.000,00 do seu escritório de advocacia não estaria comprovada, tendo sido desconsiderada pela Fiscalização. Ora, basta um simples e rápido exame nos livros contábeis do escritório de advocacia para verificar que tal retirada está registrada, tendo realmente ocorrido (docs. Juntados quando da Impugnação).

A r. decisão recorrida, certamente na tentativa de afastar a inequívoca comprovação de ter sido a recorrente submetida a uma verificação fiscal descuidada e tendenciosa, ainda pretendeu defender tal procedimento adotado pela d. fiscal (não obstante, como referido, tal alegação não tenha gerado a constituição de qualquer crédito



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96  
Acórdão nº. : 102-46.521

tributário) afirmando que, para constituírem provas hábeis, os registros contábeis deveriam estar acompanhados de documentos emitidos por terceiros, que lhes tivessem dado lastro.

Olvidou o D. Julgador, entretanto, tratar-se na hipótese de retirada de recursos do escritório da Recorrente, para ela mesma, de modo que os registros contábeis da pessoa jurídica e a DIRPF da pessoa física (ora recorrente) demonstram, inequívoca e suficientemente, o acréscimo patrimonial havido, mesmo porque não há como se pretender a comprovação dessa operação com documentos de terceiros!

**Conclusão quanto ao mérito**

Como conclusão quanto ao mérito, verifica-se a inexistência da variação patrimonial a descoberto imaginada pela Sra. Fiscal Autuante, que realizou seu trabalho sem atentar para os fatos, chegando a conclusões precipitadas e deixando de considerar dados relevantes. Verdadeiramente, a Fiscalização pautou-se de uma forma geral em meras conjecturas e incertezas, que de qualquer forma não suportariam o lançamento efetuado, de acordo com a doutrina e jurisprudência aqui colocadas, e que são contrárias ao comprovado pela contribuinte.

Tal falta de atenção do trabalho fiscalizatório para com os fatos chegou inclusive a ser reconhecida pela r. decisão recorrida, embora ela, alterando o critério jurídico do lançamento, não o tenha cancelado. Demonstrado está, então, que o Auto de Infração deve ser anulado.

**III – JUROS DE MORA**

Além de todos os pontos levantados pela Recorrente aqui, convém notar que a Fiscalização incidiu em erro mais uma vez, quando aplicou ao tributo por ela lançado juros de mora calculados a partir da taxa SELIC. Ocorre que a aplicação de tal taxa de juros agride o ordenamento jurídico de diversas formas: (i) falta de adequada e completa previsão em lei quanto à sua forma de cálculo, (ii) inadequação entre a natureza da taxa como criada e regulamentada pelo Banco Central e o campo tributário, e (iii) delegação de competência contrária ao CTN.

Essa situação levou a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, a suscitar incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa de juros SELIC para fins tributários, que seria examinada pela Corte Especial desse Tribunal e só não foi porque esse órgão do STJ entendeu que existiam impedimentos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

processuais para tanto (apesar disso, 5 Ministros que julgaram não existir tais impedimentos entendem inconstitucional a SELIC) (Resp 215.881-PR).

Por esses motivos, a aplicação da taxa de juros SELIC não pode prosperar e deve ser afastada.

**IV – PEDIDO**

Frente a todo exposto o Recorrente requer, com a devida vênia, a reforma da r. decisão recorrida, declarando-se a nulidade ou, quando menos, a improcedência do Auto de Infração, levando em consideração os elementos de prova e de direito trazidos aos autos.”

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

**V O T O**

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator

O recurso preenche as formalidades legais, dele conheço.

Na ordem das questões trazidas a julgamento passo das preliminares, através das quais a recorrente pretende ver declarado nulo o lançamento por dois motivos a saber:

Primeiro motivo, atraso na entrega de cópia do processo, e;

Segundo motivo, mudança de critério jurídico do lançamento.

Em relação à primeira preliminar a contribuinte em síntese assim manifestou-se:

“Nos termos da legislação vigente, concede-se a contribuinte autuado, diretamente ou por meio de seu representante legal, o direito de ter vista do processo, dentro do prazo da impugnação, ou seja, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ocorrência do feito, na repartição fiscal onde corre o processo administrativo.

No caso em questão, observou-se a ocorrência do cerceamento do direito de defesa pela falta de entrega, à Recorrente, de cópias do processo que originaram o Auto de Infração, impedindo-a de conhecer o inteiro teor das imputações que lhe eram cometidas e implicando a nulidade do lançamento.

De fato, embora a Recorrente tivesse solicitado cópia do referido processo, conforme petição datada de 08/03/01 e protocolada na CAC em 08/03/01 (comprovante anexado à Impugnação), tais cópias não foram fornecidas pelo Órgão da Receita Federal até a data de 15/03/01, isto é, às vésperas da data fatal do término do prazo dado para a entrega da Impugnação (19.03.01) – uma segunda-feira.”

Já em relação à segunda Preliminar a recorrente em síntese assim se manifesta:

“Logo, se a Fiscalização convenceu-se da existência de um suposto fato (gastos com benfeitorias superiores aos rendimentos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº : 102-46.521

declarados) e, em razão dele, motivado por ele, lavrou o Auto de Infração, a comprovação da inexistência daquele fato implica a impossibilidade de manutenção do lançamento.

No entanto, não obstante tal reconhecimento da não existência dos fatos que levaram a Fiscalização a efetuar o lançamento e de que, por conseqüência, o motivo do Auto de Infração não tinha fundamento, o D. Julgador, para surpresa da ora Recorrente, não cancelou o Auto de Infração imposto. A constatação de que não foram feitas benfeitorias pela ora Recorrente é tida, pela r. decisão recorrida, como irrelevante. Segundo a argumentação apresentada pelo D. Julgador, se a Recorrente não teve gastos para realizar as benfeitorias, deve ter tido um dispêndio de recursos maior para adquirir os imóveis. No entender do D. Julgador, se não é por um motivo que a autuação se justifica, o seria por outro!

Houve, portanto, no caso, inequívoca alteração de critério jurídico: o motivo que fundamentava a alegação de variação patrimonial a descoberto e que fundamentou o lançamento – como aplicação da norma tributária – foi alterado. Antes da r. decisão recorrida, afirmava-se que tal variação a descoberto era comprovada por um certo fato. Após, demonstrada a inexistência do fato, argumenta-se que a variação a descoberto persiste por um outro fato!

Assim, mesmo que a exigência tributária, de acordo com a decisão recorrida, ainda procure se calcar em análise da evolução patrimonial da Recorrente, é certo que o acontecimento imputado pela Fiscalização como indicador da alegada variação patrimonial a descoberto e que era, em última análise, a base da autuação foi substituído por outro suposto acontecimento. Isso, a toda evidência, é alteração de critério jurídico.”

Verifica-se que a contribuinte tinha conhecimento sobre a unidade da Administração Tributária onde se desenvolvia o procedimento investigatório, porque constou de todos os mandados de procedimento fiscal e também do Auto de Infração de fl. 134 (Av. Pacaembu nº 715)

Assim caso houvesse interesse a contribuinte não necessitaria extrair cópia do processo para compor sua peça impugnatória, bastava que pedisse vistas na forma do artigo 3º, inciso II da Lei nº 9.784/99, pois localizava-se na mesma cidade em que reside.

Portanto rejeito esta preliminar.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

Quanto a preliminar de mudança de critério jurídico destaco a manifestação da fiscalização no Termo de Verificação Fiscal à fl. 112.

“O cônjuge da fiscalizada foi intimado a comprovar os valores das benfeitorias realizadas nos imóveis rurais adquiridos em 1996 e 1997 em Salto do Pirapora, não tendo apresentado qualquer documento. Assim verificamos nas Declarações do ITR dos referidos imóveis (fls. 84/89), relativas a 1997, apresentadas e assinadas pelo próprio contribuinte que o mesmo declarou os seguintes valores:

-Sítio Sherwood I: Valor das Benfeitorias = R\$152.000,00, Valor das Culturas = R\$ 12.000,00

-Sítio Sherwood II: Valor das Benfeitorias = R\$ 40.000,00, Valor das Culturas = 25.000,00

-Sítio Sherwood III: Valor das Benfeitorias = R\$ 450.000,00, Valor das Culturas = R\$ 10.000,00

Tais benfeitorias e culturas deveriam ter sido informadas na Declaração de Bens da DIRPF/98, vez que o cônjuge não explora a Atividade Rural, conforme dispõe os art. 798 a 817 e 848 do Decreto 1.041/94;

Portanto, com base nestas declarações apura-se um valor total de Benfeitorias/Culturas de R\$ 689.000,00, atribuindo-se no Demonstrativo de Análise da Variação Patrimonial, (50%) para cada cônjuge, R\$ 344.500,00, com base no artigo 895 do Decreto 1.041/94; Artigo 6º da Lei 8.021/90;”

A autoridade de primeiro grau assim manifestou-se quanto a esta preliminar:

**“Das benfeitorias existentes nos imóveis rurais**

25 A impugnante contrapõe-se ao fato de ter a autuante considerado, para fins de análise da evolução patrimonial, aplicação de recursos no montante de R\$ 344.500,00 a título de benfeitorias realizadas nos imóveis rurais localizados em Salto do Pirapora, constantes da declaração de bens do seu cônjuge, com base em declarações de ITR apresentadas por este.

26 Cabe frisar que, sendo o cônjuge da impugnante o declarante dos imóveis que deram causa ao arbitramento das benfeitorias, as investigações ocorridas durante a ação fiscal foram a ele direcionadas, encontrando-se documentadas no Processo 13808.000718/2001-41.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

27 Desta feita, esta parte da fundamentação reportar-se-á, quando necessário, ao aludido processo administrativo fiscal.

28 Em se tratando de arbitramento de valores que influenciaram no cálculo do tributo, mister se faz o exame prévio da legalidade da utilização desse instrumento, bem como da validade do critério de valoração empregado.

29 O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, que sirvam de base para o cálculo do tributo é recurso previsto no artigo 148 da Lei 5.172, de 25/10/966 – o Código Tributário Nacional – nos casos em que esses sejam omissos ou não merecem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

30 A autuante intimou o cônjuge da interessada a apresentar, entre outros documentos, os comprobatórios dos gastos incorridos nas benfeitorias realizadas nos imóveis rurais de propriedade do então fiscalizado. Observe-se que tais benfeitorias não constaram da declaração de bens, tendo sido informadas apenas nas Declarações do ITR.

31 Em resposta, o intimado prestou a seguinte declaração:

“item 5 – Tratando-se de despesas não dedutíveis do IRPF, não está o requerente obrigado a manter – e muito menos a apresentar ao fisco – os respectivos comprovantes, como já referido em sua manifestação de 03/07/2000 (item 13) e expressamente consignado na r. medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.61.00.025337-7 (“não há no ordenamento jurídico nenhuma norma que autorize a Administração a fazer as exigências que faz o impetrado, e, via de consequência, que obrigue os impetrantes a atendê-los” – sic fls. 214 daqueles autos).”

32 É infundada a alegação que respalda a recusa do intimado.

33 Os valores perquiridos pela auditora fiscal naquele processo referem-se a benfeitorias realizadas em bens imóveis, que importam em aumento do patrimônio, podendo ela, portanto, exigir os esclarecimentos que julgar necessários acerca dos dispêndios realizados, a teor do art. 806 do Decreto 3000, de 26/03/1999.

34 Diante da recusa, a autuante fez uso do recurso facultando pelo artigo 845, inciso II do Decreto 3000,, de 26/03/1999, fixando os



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

rendimentos tributáveis de acordo com as informações disponíveis, atribuindo 50% para cada cônjuge.

35 Note-se que na intimação a autuante já previa o fiscalizado quanto à possibilidade de realização do lançamento de ofício com base nos elementos disponíveis na Repartição, em caso de não apresentação dos documentos solicitados.

36 Portanto, presentes no caso as condições que autorizam o arbitramento de valores é de se considerar válida a utilização desse recurso.

37 Outrossim, revela-se válido o critério adotado pela autuante para arbitrar os valores das benfeitorias realizadas nos imóveis rurais. Tais valores foram extraídos das respectivas declarações de ITR, relativas ao exercício de 1997, refletindo, portanto, os valores de mercado, de acordo com as regras aplicáveis a esse tributo.

38 A utilização do valor de mercado para fins de arbitramento é prática largamente aceita, prevista, inclusive, no artigo 6º, § 4º, da Lei 8.021/1990 e nas normas de incidência do ganho de capital (Lei 8.383/91, art. 96, § 3º).

39 Entretanto, ainda que pertinente, tal critério poderia ser substituído por outro, se a impugnante demonstrasse que outra e melhor técnica poderia determinar tais gastos. Contudo, limitou-se esta a apresentar o documento de fls. 166/167, no qual o cônjuge afirma que, por inexperiência, determinou incorretamente os valores que fez constar nas declarações do ITR relativas aos anos de 1997 e 1998, solicitando que fossem levados em conta os valores constantes na declaração do ITR relativa ao ano 2000, a qual, acredita ele, espelha melhor os valores reais do mercado.

40 O argumento, assim como os documentos apresentados neste processo e no do Cônjuge, revelam-se inaceitáveis para refutar os valores arbitrados. O laudo técnico de avaliação de fls. 190/208 fornece dados valorativos para a terra nua e culturas mas, em relação às benfeitorias, limita-se a atestar o tempo de existência de parte delas. Por outro lado, o cônjuge anexou ao seu processo, publicação do Instituto de Economia Agrícola e Coordenadoria de Assistência Técnica Integral, o qual menciona apenas valores de terra nua, não oferecendo condições de valorar as benfeitorias.

41 Não há, portanto, como dar guarida aos argumentos da impugnante.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

42 Contudo, a sua defesa centra importância em outro objetivo: o de comprovar que as benfeitorias cuja realização foram a ela atribuídas já se encontravam na propriedade quando de sua aquisição. Para tanto, traz aos autos os elementos de prova a seguir expostos.

43 No documento de fl. 169, o engenheiro civil Victor Brechoret Filho – CREA 27.129D – declara que realizou, em abril de 1996, uma vistoria informal nas benfeitorias do imóvel rural sito à Av, Mesopotâmia, 12, a pedido do ora impugnante, que tinha interesse em sua aquisição. Afirma que já na ocasião o imóvel possuía ampla sede social com construção de elevado padrão e elenca com detalhes as demais benfeitorias nele existentes.

44 No documento de fl. 170, Rogério Del ARCO – rg 17.582.162/SP – ex-proprietário do imóvel adquirido pela contribuinte e seu cônjuge conforme escritura de fls. 232/233, declara que este já possuía benfeitorias à época da venda, elencando algumas. Afirma, ainda, que o imóvel foi vendido pelo preço de R\$ 60.000,00, sendo que na época os lotes de terra nua na região tinham seus valores estimados entre R\$ 12.000,00 e R\$ 15.000,00.

45 O documento não datado,, denominado Laudo Técnico Agrônomo Avaliativo (fls. 190/208), foi assinado por Marcelo Ferraz Borges, engenheiro agrônomo, que se identifica no preâmbulo como responsável pela Casa da Agricultura de Araçoiaba da Serra (fl. 190).

Consta que foi emitido por solicitação do Sr. Roberto Luiz Ribeiro Haddad, por meio de ofício encaminhado ao citado órgão público. Refere-se a sete imóveis rurais denominados Sherwood de I a VII, localizados no bairro do Itinga, no município de Salto de Pirapora e contém três avaliações: da terra nua, de culturas e de benfeitorias. Enquanto as duas primeiras expressam valores, a última fornece dados sobre idade das construções.

46 A análise dos documentos retro-mencionados leva à conclusão de que é procedente a alegação da impugnante quanto à preexistência de benfeitorias nos imóveis quando adquiridos. Tal fato, contudo, não tem o condão de alterar; por si só, as bases do lançamento.

47 Ao tempo em que demonstram que a contribuinte e seu cônjuge não foram responsáveis pela execução da totalidade das benfeitorias, as provas trazidas também laboram no sentido de confirmar que elas existiam e foram omitidas nas correspondentes declarações de bens.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

48 O exame das escrituras de venda e compra anexados ao processo do cônjuge demonstra que os preços nelas registrados referem-se somente aos terrenos, visto que nenhum desses instrumentos públicos faz menção à existência de benfeitorias nas descrições dos imóveis objeto das transações. A corroborar tal conclusão encontram-se as DIAT – Documento de Informação e Apuração do ITR – de fls. 84/85 e 86/87, em que constam como valores de **terra nua** os mesmos das escrituras dos imóveis a que se referem. Na DIAT de fl. 88/89, relativa ao Sítio Sherwood III, o valor declarado de terra nua, embora não coincida exatamente com o da escritura, aproxima-se deste (valor da terra nua: R\$ 40.000,00; valor de compra do terreno: R\$ 60.000,00).

49 Por outro lado, os valores dos referidos imóveis foram consignados nas declarações de bens integrantes das declarações de ajuste pelos constantes das escrituras, donde se conclui que não abrangem as benfeitorias.

50 é fato inconteste que se as benfeitorias faziam parte dos imóveis no momento de sua aquisição, o (s) comprador(s) pagaram por elas um preço. Não há como se conceber a idéia de que os imóveis tenham sido transferidos pelo valor de mercado da terra nua, principalmente quando os valores das benfeitorias revelam-se muito superiores a eles.

51 Assim, se a autuante arbitrou o valor das referidas benfeitorias, visando dimensionar o que elas representaram de aplicação de recursos para a contribuinte, é irrelevante se estes se referem à construção ou à aquisição destas. (sublinhei)

52 Observe-se que essa mudança não implica alteração de critério jurídico, pois a análise da evolução patrimonial nada mais é do que um planilhamento de ingressos e aplicações de recursos ocorridos mensalmente, visando detectar omissão de rendimentos. Importa, nesta análise, o fluxo financeiro, mais do que os fatos que o compõem.

53 Não se trata de considerar a realização ou a aquisição de benfeitorias como fato gerador do imposto de renda, que se traduz na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

54 A análise da evolução patrimonial é um instrumento de arbitramento de rendimentos presumidamente omitidos e os gastos com benfeitorias constitui apenas um componente dessa análise.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96  
Acórdão nº. : 102-46.521

55 Por outro lado, a presunção de omissão de rendimentos que se estabelece quando o acréscimo patrimonial não corresponde aos rendimentos declarados, por ser relativa, admite a prova em contrário.

56 No caso vertente, para elidir a presunção de omissão de rendimentos erigida pela fiscalização, caberia à contribuinte comprovar que incorreu em gastos inferiores aos arbitrados a título de benfeitorias.

**57 A prova de que elas já existiam no momento de sua aquisição não elide a presunção de que ela incorreu em tais gastos, pois, como já dito anteriormente, a aquisição também importa em aplicação de recursos (negritei)**

58 Por todo o exposto, mantém-se o lançamento quanto ao aspecto examinado.”

Relativamente a esta segunda preliminar que rejeito, teço mais os seguintes comentários:

“MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. A mudança de critério jurídico, relativamente à interpretação e aplicação de dispositivo legal, de que trata o art. 146 do CTN, somente ocorre em se tratando de lançamento tributário, quando a autoridade administrativa substitui uma interpretação por outra sem que se possa afirmar que uma ou outra esteja incorreta, bem como, quando dentre as várias alternativas oferecidas pelo dispositivo de lei, a mesma autoridade opta por substituir a que adotou inicialmente, para alterar o lançamento. Simples constatação de procedimento, através de Termo de Verificação Fiscal, e do qual não decorreu qualquer exigência ou manifestação da autoridade, não se presta como parâmetro de interpretação de lei para se alegar que, em face de lançamento superveniente, houve modificação de critério jurídico.”

Quanto ao mérito conforme já mencionado no relatório o crédito tributário apurado decorreu da tributação de omissão de rendimentos evidenciada em análise de evolução patrimonial mensal, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, bem como glosa de despesas médicas deduzidas indevidamente. As três infrações sanou-se, ainda a falta de pagamento do saldo do imposto a pagar apurado pela contribuinte no valor de R\$ 103.004,50 conforme as declaração retificadora de fls. 27/30 apresentada com intuito de incluir rendimentos recebidos de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96  
Acórdão nº. : 102-46.521

pessoas físicas no montante anual de R\$ 413.000,00 relativamente ao exercício de 1.997.

Ou seja, pela declaração originalmente apresentada (fls. 43) a contribuinte declarou renda bruta anual de R\$ 167.000,00 e posteriormente retificou este valor para R\$ 580.000,00 do exercício de 1.997 conforme acima mencionado.

Quanto às questões de mérito abordaremos item a item.

A autoridade de primeiro grau assim manifestou-se

**“Da aquisição do veículo Saveiro no ano-calendário de 1996**

59 A contribuinte contesta a inclusão, como aplicação de recursos durante o ano-calendário de 1996, da aquisição de um veículo Saveiro no valor de R\$ 13.000,00. Alega que a compra foi, de fato, efetuada pelo seu sobrinho Andrik Moksha Querenghi, que na época não preenchia os requisitos cadastrais para efetuar a operação. Como comprovação do alegado, anexa a declaração firmada pelo citado sobrinho (fl. 211), corroborando suas afirmações.

60 O documento que deu base à inclusão do valor da aquisição na análise da evolução patrimonial do contribuinte consiste em nota fiscal emitida em seu nome pela empresa Jewa Com. De Veículos Ltda. (fl. 65).

61 Sendo a nota fiscal instrumento hábil para comprovar uma operação de compra de um bem, assiste razão à autuante quando conclui, pelos seus dados, que a contribuinte-constante como destinatária no documento – é parte interessada na transação. Compete à última, neste caso, provar o contrário, se pretende refutar a condição de compradora do bem, exteriorizada pela nota fiscal.

62 A simples declaração de que os pagamentos foram efetuados por Andrik Moksha Querenghi, desacompanhada de outros elementos, não pode ser aceita como prova do alegado.

63 Para elidir o efeito tributário da inclusão contestada, é imprescindível que se prove de forma cabal, a quem pertencem os recursos utilizados no pagamento do veículo. Para tanto, além da declaração apresentada, teria a impugnante que lançar mão de outros meios de prova.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

64 Pelo exposto, considera-se incomprovada a alegação da reclamante, mantendo-se a aplicação de recursos, na análise da variação patrimonial, correspondente à aquisição do veículo Saveiro.”

A contribuinte não concordando com a manifestação acima recorre nos seguintes termos:

**“Da aquisição do veículo Saveiro no ano-calendário de 1996**

No relatório que embasou o Auto de Infração impugnado,apontou a D.Autoridade Fiscal que a Recorrente teria adquirido, no ano de 1996, um veículo Saveiro – CL 1.6, 0 KM, no valor de R\$ 13.000,00, que não consta da sua declaração de rendimentos.

Ocorre, porém, que o veículo não foi adquirido com recursos da Recorrente, mas sim com recursos de seu sobrinho, Andrik Moksha Querenghi, que na época não preenchia os requisitos cadastrais para a aquisição, como demonstra a declaração firmada por ele (cópia anexada à Impugnação).

Assim, não tendo sido o veículo adquirido com recursos próprios, não deveria o bem constar nas declarações de rendimento da Recorrente, não sendo legítima, portanto, a inclusão do valor correspondente à aquisição do bem no Relatório de Análise da Evolução Patrimonial da Recorrente.

A r. decisão recorrida, ao negar provimento à impugnação apresentada a este ponto, afirma que a nota fiscal é, inicialmente, instrumento hábil para comprovar uma operação de compra e venda, o que é indubitoso. Todavia, a Recorrente fez prova, nos autos, de que não foi ela a adquirente do automóvel e sim seu sobrinho. Por esse motivo, tal ponto do trabalho fiscal deve ser corrigido, para refinar o valor referente à aquisição da Saveiro dos gastos ou aplicações de recursos da Recorrente.”

Pela análise dos posicionamentos acima, concluo que a razão está com o fisco neste item.

A contribuinte em sua peça impugnatória e também no recurso voluntário alega ter feito um empréstimo de R\$ 190.000,00 no ano calendário de 1.996 e que seja este valor considerado como origem de recurso. Alega ainda que por um lapso este empréstimo não constou de sua declaração de rendimentos.

A autoridade de primeiro grau assim manifestou-se sobre este tópico.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

**“Do empréstimo tomado pela Impugnante no ano-calendário de 1996**

65 Alega a impugnante que em 06/11/1996 tomou empréstimo no valor de R\$ 190.000,00 da empresa DITAUTO Distribuidora de Veículos Ltda. Tendo, por lapso, omitido o fato nas declarações. Como provas do alegado, apresenta cópia autenticada do Contrato de Mútuo (fls. 171/172), bem como do Livro Diário e de outras demonstrações financeiras da mutuante, que foram anexadas posteriormente, às fls. 221/228.

66 O Contrato de Mútuo foi formalizado por meio de instrumento particular, assinado pelos contraentes e por duas testemunhas, tendo sido datado em 06/11/1996.

67 Sobre a força desse documento como meio de prova, é de se dizer que os efeitos do instrumento particular só se operam perante terceiros após sua transação no Registro Público (Código Civil, artigo 135). Embora não esteja prescrita em lei para contratos de mútuo, é esta solenidade que garante a contemporaneidade da prova com o fato a que se refere.

68 Conquanto o julgamento no processo administrativo fiscal seja regido pelo princípio da livre apreciação da prova, não estando o julgador adstrito aos seus aspectos formais, não se pode arredar o fato que, no presente caso, por se tratar de relevante origem de recursos não declarada, a comprovação do seu ingresso deve ser plena.

69 Os documentos oriundos da Contabilidade da mutuante consistem em termo de abertura do Livro Diário (autenticado), página 777 do Diário Geral, onde constam os lançamentos contábeis relativos ao Contrato de Mútuo no valor de R\$ 190.000,00, Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/1996, Demonstração de Registros em 31/12/1996 e fichas 01.02, 17 e 18 da declaração de rendimentos de pessoa jurídica (exercício 1997).

70 Os documentos acima mencionados não possibilitam, sequer, as verificações básicas necessárias à comprovação da regularidade dos registros relativos ao mútuo.

71 Em primeiro lugar, não foi apresentado o plano de contas da empresa que permitiria identificar a conta que recebeu o lançamento a débito registrado no Diário Geral. Tendo em vista que o contrato de mútuo estipula um prazo de dois anos para o pagamento, é de se prever que tal conta deveria integrar o grupo “realizável a longo prazo”. Contudo, examinando-se o Balanço Patrimonial e a ficha 17 da DIRPJ, verifica-se não existir saldo relativo a esse grupo de contas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96  
Acórdão nº. : 102-46.521

72 Por outro lado, a conta "Créditos a Receber", classificada como de realizável a curto prazo, sofreu acréscimo em relação ao Balanço do ano anterior, no montante de R\$ 28.162,84, não permitindo, portanto, inferir que o valor de R\$ 190.000,00 encontra-se aí incluído.

73 mAs, ainda que se demonstrasse a regularidade dos registros contábeis, a ausência dos documentos que deram lastro aos lançamentos não permitiria considerar comprovada a efetividade da operação de mútuo alegada. Para tanto, seria imprescindível a comprovação documental da transferência dos recursos da mutuante para a mutuária, o que não foi feito.

74 Assim, considera-se não comprovada a operação de mútuo alegada, não cabendo a alteração pleiteada pela recorrente."

A despeito da bem fundamentada rejeição dessa origem de recursos acima transcrita os documentos de fls. 359/372 não deixam qualquer dúvida que o alegado mútuo de R\$ 190.000,00 jamais existiu.

Naqueles documentos de fls. 359/372 foram ouvidos o Contador e os sócios da empresa DITAUTO Distribuidora de Veículos Ltda.

O Contador da empresa declarou que era responsável pela contabilidade desde sua constituição em dezembro de 1.994 a dezembro de 1.998 e que não tem conhecimento de que tenha a empresa celebrado contrato de mútuo. Que a empresa jamais efetuou empréstimos a pessoas físicas e nem mesmo a seus sócios. Mais ainda, não existia a conta contábil 1211002, não existindo portanto o lançamento "contrato de mútuo Maria Cristina Aparecida de Souza Figueiredo Haddad."

Da oitiva da sócia da DITAUTO Marinez Fraletti Miguel (fl. 363) transcrevo o seguinte trecho:

"Afirmou que desconhece a existência de contrato de mútuo firmado entre Ditauto e Maria Cristina Aparecida de Souza Figueiredo Haddad; que jamais ouviu falar de Maria Cristina e desconhece quem sejam as testemunhas Gilberto Lério e Lucas Spehar Filho, que figuram no instrumento de fl. 2146/2147; que causa enorme estranheza à depoente o fasto de no referido instrumento constar o foro da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96  
Acórdão nº. : 102-46.521

comarca de São Paulo para dirimir dúvidas e litígios dele decorrentes, bem como também o fato de ter sido firmado em São Paulo, vez que todos os contratos firmados pela Ditauto apresentavam como foro a comarca de Itapetininga e apenas havia referência à comarca de Sorocaba em caso de operação bancária com banco de Sorocaba; que se a Ditauto dispusesse de R\$ 190.000,00 em caixa em novembro de 1996, daria preferência à aplicação dessa importância na própria empresa; que em 31/12/1996 a empresa Ditauto tinha tomado empréstimo para capital de giro da ordem de R\$ 250.964,60, de acordo com balanço patrimonial, bem como havia obtido crédito rotativo junto à montadora Ford da ordem de R\$ 606.992,76, não havendo o menor sentido, sob o aspecto econômico, para a concessão de empréstimo a pessoa física da ordem de R\$ 190.000,00, sem a previsão de pagamento de juros; que a depoente desconhece que a Ditauto tenha feito qualquer empréstimo a pessoas físicas, no período em que sua mão foi sócia cotista, isto é de 1994 a 03 agosto de 1998; que a Ditauto não realizou no período nem mesmo empréstimo aos sócios; que o contador da Ditauto no período de novembro de 1994 a 03 de agosto de 1998, era Renato Zamora Sola, o qual até hoje é contador de uma empresa dos irmãos da depoente; que o carimbo de uso da Ditauto, no período de novembro de 1994 a agosto de 1998, é o que está apostado às fls.2196 da representação nº 225/99 e não o carimbo que consta do contrato de mútuo às fls. 2147 da representação.”

Conclui-se que o valor de R\$ 190.000,00 não pode integrar o rol das origens de recursos por não estar devidamente comprovado, muito pelo contrário.

Do saldo bancário apurado existente em dezembro de 1.996.

Aqui valho-me da decisão de primeiro grau por sua clareza e objetividade.

**“Do saldo bancário apurado existente em dezembro de 1996**

75 Sobre a inclusão do saldo bancário existente no dia 31/12/1996, como aplicação de recursos, a impugnante interpõe três argumentos: 1) não deixou à disposição da fiscalização cópia de extratos bancários, o que permite supor que foi violado o seu sigilo bancário; 2) a tributação não pode ser feita com base em presunções, especificamente no que toca a depósitos bancários; 3) o saldo computado como aplicação de recursos inclui levantamentos judiciais procedidos na qualidade de advogada e outros procedimentos próprios da atividade advocatícia.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

76 O argumento de violação do sigilo bancário não procede. Os saldos bancários foram extraídos de informes anuais de rendimentos, cuja finalidade é fornecer dados para o preenchimento da declaração anual de rendimentos.

77 Diferentemente dos extratos bancários, que retratam a movimentação financeira do contribuinte dentro de um período, tais comprovantes fornecem dados anuais de rendimentos e saldos existentes no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Não há, pois, violação de direitos individuais no exame de tais dados pelo Fisco.

78 Por outro lado, é de se frisar que os argumentos relativos à impossibilidade de se efetuar lançamento com base em depósitos bancários não se aplicam ao presente caso. A polêmica existente em trono dessa tributação refere-se à caracterização de depósitos bancários como fatos geradores de imposto de renda.

97 No caso em tela, os valores incluídos na análise referem-se a **saldos** existentes nas contas bancárias à disposição da contribuinte e oram tratados como aplicações de recursos na análise da evolução patrimonial, não como fatos geradores de imposto de renda.

80 Note-se que os saldos bancários existentes no dia 31 de dezembro devem constar d declaração de bens e direitos, conforme estabelece o artigo 25, § 1º, inciso III, da Lei 9.250/1995. A sua inclusão na análise da evolução patrimonial como aplicações de recursos é, portanto, indiscutível, não se configurando nesse ato a presunção alegada.

81 Equivoca-se a impugnante, portanto, ao trazer à colação decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes e pelos Tribunais Regionais Federais a respeito de depósitos bancários.

82 Por outro lado, como se disse anteriormente, a tributação por meio de acréscimo patrimonial a descoberto, por derivar de presunção relativa, admite a prova em contrário.

83 Prova, por definição, é a “demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta (apud De Plácido e Silva – Vocabulário Jurídico).

84 Portanto, se a impugnante alega que nos saldos considerados pela fiscalização existem valores que não lhe pertencem, cabe a ela demonstrar tal fato mediante a apresentação de provas hábeis e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96

Acórdão nº. : 102-46.521

idôneas. Não o fazendo, restringindo-se ao campo das alegações, não prove as alterações pretendidas em relação ao lançamento.”

Retirada de R\$ 85.000,00 do escritório de advocacia no ano base de 1.998.

A recorrente protesta que a autoridade de primeiro grau não acatou a retirada do valor de R\$ 85.000,00 de seu escritório de advocacia sob a alegação de que quando o crédito a sócio – administrador reportar a entrega do numerário, se a pessoa jurídica não provar com documentação hábil e idônea, a efetiva entrada do dinheiro e sua origem, coincidente em datas e valores, sujeitando-se a importância suprida à tributação como omissão de receitas.

Compulsando-se os autos constatamos à fl. 173 que o livro Diário da Advocacia Figueiredo Haddad S/C foi autenticado sob nº 8576 em 17 de agosto de 2.000 na OAB-SP a retirada de R\$ 85.000,00 conta ter ocorrido em 31/12/98 (fl. 174)

Constata-se também que a fiscalização iniciou-se em 31/05/ 2.000.

Portanto a cópia do livro Diário não se presta à comprovação da retirada de R\$ 85.000,00 por falta de contemporaneidade das datas, e, também o livro Diário foi registrado após o início da fiscalização.

Desta forma, considero incomprovada aquela retirada.

Finalmente protesta a recorrente pela inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC para fins tributários.

Quanto a este tópico cabem duas considerações a saber:

1-Não cabe aos Conselhos de Contribuintes apreciar inconstitucionalidade de Lei;

2-A Lei que versa sobre a taxa SELIC (Lei nº 9.065/95 está em pleno vigor.

Portanto sem razão a recorrente neste item.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13808.000719/2001-96  
Acórdão nº. : 102-46.521

Assim sendo, na esteira de toda argumentação acima dispendida, voto por NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2.004

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'A. Dutra', written in a cursive style.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA