



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15983.001102/2008-69
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.257 – 2ª Turma
Sessão de 22 de junho de 2016
Matéria Imposto de Renda da Pessoa Física
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PAULO ROBERTO MANSUR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

Ementa:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. VALORES DECLARADOS A TÍTULO DE RECEBIMENTO DE LUCRO OU MÚTUO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA E DO EFETIVO RECEBIMENTO.

Na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, somente cabe a consideração de valores de lucros ou mútuos recebidos em espécie de pessoa jurídica, como origem, caso reste comprovada sua efetiva existência no patrimônio dessa pessoa jurídica e na forma de disponibilidades.

Hipótese em que não houve comprovação da existência desses valores e sua efetiva entrega ao beneficiário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra (relator) e Maria Teresa Martínez López, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Acompanhou o julgamento o patrono do contribuinte, Dr. Remis Almeida Estol OAB-RJ 045.196.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por GERSON MACEDO GUERRA, Assinado digitalmente em 08/07/2016

por GERSON MACEDO GUERRA, Assinado digitalmente em 12/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, A

ssinado digitalmente em 11/07/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 04/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de Auto de infração lavrado contra o contribuinte em epígrafe para cobrança de IRPF diante da constatação de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, bem como pela verificação de depósitos bancários de origem não comprovadas. A multa aplicada foi qualificada, pela constatação de fraude.

No julgamento da impugnação administrativa, a DRJ competente decidiu pela procedência do Auto de Infração.

Inconformado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, cuja análise pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, da 2ª Sessão do CARF redundou em seu provimento parcial, para "reduzir o acréscimo patrimonial a descoberto e a omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários, bem como para reduzir a multa de ofício do percentual de 150% para 75%". Transcreve-se a ementa do acórdão guerreado na parte de interesse:

**LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.
EXCLUSÕES. ORIGEM COMPROVADA.**

Excluem-se da tributação valores cuja origem tenha sido comprovada como os depósitos e créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física e os referentes a resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos e empréstimos bancários, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ORIGEM COMPROVADA.

Comprovada a existência de recursos correspondentes ou superiores, não incluídos no fluxo financeiro, que apurou o acréscimo do patrimônio da pessoa física e ensejando o lançamento, cancela-se a autuação.

Em resumo, no julgamento do Voluntário entendeu-se que os documentos trazidos pelo contribuinte para comprovação de lucros recebidos e empréstimos tomados era suficiente para comprovar a ocorrência da operação, ficando dispensada a comprovação do efetivo recebimento dos valores. Assim sendo, tais valores foram considerados para redução do valor do APD e para a comprovação parcial dos depósitos de origem não comprovada.

Inconformada com essa decisão a União, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, nos termos do artigo 67, do RICARF então vigente, apenas no que tange à omissão de rendimentos, nada falando sobre a desqualificação da multa.

Para demonstrar a admissibilidade de seu recurso, a União trouxe aos autos o Acórdão nº 2801-01.825, 104-22.902 e 106-12.836, objetivando demonstrar divergência quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto e Acórdãos nº 106-16.977 e 104-23.562 visando demonstrar a divergência quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada.

Nos dois primeiros acórdãos retro mencionados é evidente o entendimento de que a comprovação do efetivo recebimento de recursos relativos a lucros é necessária para serem estes considerados como origens no cálculo da APD.

Já os dois acórdãos tratam da necessidade de "documentos hábeis e idôneos, coincidentes em data e valor, que comprovem a origem dos recursos depositados nas contas bancárias do interessado" para ilidir a presunção de omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na análise de admissibilidade do Recurso Especial, o Presidente da 1ª Câmara da 2ª Sessão, entendeu que há divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

Intimado da decisão e do Recurso da Fazenda, o contribuinte apresentou e contra razões, argumentando que por não possuir natureza remuneratória o salário educação não deve ser incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme já decidiu o STJ.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Inicialmente, entendo prudente tecer alguns comentários acerca da admissibilidade do Recurso da União.

A meu ver, os Acórdãos paradigma de nº 2801-01.825, 104-22.902, que expõem entendimento de que a comprovação da efetiva transação financeira é elemento necessário para que se possa considerá-los como origens de recursos na análise da evolução patrimonial do contribuinte, são suficientes para demonstrar a divergência quanto a este tema.

Contudo, o Acórdão 106-12.836 que demonstra o mesmo entendimento quanto à empréstimos não pode ser aceito, na medida em que apenas os dois primeiros devem ser considerados no exame de admissibilidade de Recurso Especial.

Por sua vez, os Acórdãos paradigma nº 106-16.977 e 104-23.562 também são suficientes para demonstrar a divergência na medida em que demonstram entendimento de que para comprovação da origem dos depósitos deve-se considerar cada um individualmente, enquanto que o recorrido desconsidera a individualização e reconhece que depósitos realizados nos meses em que ingressaram recursos relativos a lucros e empréstimos são por estes comprovados.

Assim, entendo que deve ser admitido o recurso da União.

Quanto ao mérito, contudo, penso que a comprovação do recebimento dos valores relativos a lucros e empréstimos dispensa a identificação da transferência financeira respectiva. Ou seja, a comprovação dessa transação é dispensável, quando há diversos outros elementos de prova que justificam a origem.

Ora, no caso em questão foram trazidos pelo contribuinte ainda em fase de fiscalização o informe de rendimentos das fontes pagadoras, razão da conta contábil relativa à distribuição de lucro, ficha da DIPJ da fonte que demonstra a distribuição e recibos formados. Isso de diversas sociedades das quais o contribuinte era sócio à época.

Da mesma forma entendo que os empréstimos tomados das sociedades ficaram efetivamente comprovados, na medida em que juntados aos autos razões contábeis que indicam em datas e valores em que os recursos foram disponibilizados ao contribuinte, bem como a sua liquidação parcial.

Penso que a comprovação da transação financeira é desnecessária até mesmo porque, a pedido da contribuinte, na qualidade de credor da sociedade, esta pode efetuar o pagamento a terceiro, que eventualmente seja credor do contribuinte.

Nesse contexto, entendo que é demasiada a exigência do comprovante da transação para se comprovar a origem dos recursos, no âmbito da apuração do acréscimo patrimonial à descoberto.

Por outro lado, ao se pensar em comprovação da origem de depósitos efetuados em contas do contribuinte a indicação exata, coincidente em data e valor é deveras relevante.

Como disse antes, pode o contribuinte determinar que recurso a ele devido seja entregue a terceiro por seu credor, logo, se isso ocorreu no caso, não se pode afirmar que aquele recurso depositado é oriundo de lucro a ele distribuído ou empréstimo tomado.

Assim, quando a Lei permite a cobrança de imposto seja feita por presunção, invertendo o ônus da prova, cabe ao contribuinte indicar a exata origem do valor ingressado. Não se pode agora presumir a favor do contribuinte. Fazer isso seria admitir que a presunção pode ser afastada por presunção. Ocorre que a Lei apenas permite ao fisco cobrar por presunção, não permitindo que o contribuinte comprove a origem também por presunção.

Nesse contexto, voto por dar parcial provimento ao recurso da União, mantendo decisão *a quo* no que toca ao acréscimo patrimonial a descoberto e determinando sua reforma quanto aos depósitos de origem não identificada, de modo a manter o quanto cobrado pelo Auto de Infração.

Processo nº 15983.001102/2008-69
Acórdão nº **9202-004.257**

CSRF-T2
Fl. 2.095

Gerson Macedo Guerra - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Em que pesem os sempre bem articulados fundamentos apresentados pelo Sr. Conselheiro Relator, peço vênia para discordar de suas conclusões, apenas quanto à consideração dos valores de lucros recebidos e de empréstimos recebidos, para fins de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto - APD. Registre-se que acompanho o relator nas demais questões postas.

Com efeito, discute-se a possibilidade de consideração de valores em dinheiro declarados a título de recebimento de lucros e empréstimos de pessoa jurídica, como origem, para fins de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto (APD). Em sede de fiscalização, entendeu-se que esses valores poderiam ser aceitos na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto (APD), entendimento corroborado pela decisão de primeira instância. Entretanto, na decisão recorrida, entendeu-se que os valores, em dinheiro, estariam satisfatoriamente comprovados, pela coerência entre o valor declarado pela pessoa jurídica com o declarado pela pessoa física beneficiária; entendimento acompanhado pelo ilustre Conselheiro Relator.

Saliente-se que o acórdão apresentado a título de paradigma entende que a distribuição de lucros deve ser comprovada por movimentação bancária.

Portanto, delimitando o litígio, temos a discussão quanto ao critério jurídico aplicável para aceitação de valores declarados como recebidos em espécie.

Respeitosamente, divirjo do Conselheiro Relator, entendo que, para valores transacionados em espécie, é necessária comprovação da efetiva entrega dos valores. Não considero que a mera declaração coerente das duas partes seja comprovação da efetiva entrega, mormente por se tratar de partes relacionadas. Consequentemente, a movimentação bancária é que seria a prova cabal da entrega. Todavia, na inexistência da comprovação pela movimentação bancária, ainda seria possível aceitar como comprovada a entrega, se houvesse comprovação da movimentação bancária anterior, que comprovasse a existência e origem do valor em espécie posteriormente entregue à pessoa física.

Ocorre que, nos autos, não há quaisquer dessas comprovações. Tanto em relação aos empréstimos, quanto aos lucros distribuídos, (a) não há prova da entrega dos valores e (b) admitindo-se, contudo, que o pagamento tivesse sido feito em dinheiro, não há prova da origem desses valores no patrimônio da pessoa jurídica (mutuante ou responsável pela distribuição de resultados).

A seguir, encontra-se esclarecido como o critério jurídico que entendo corretamente aplicável, deve incidir aos fatos cujas provas foram trazidas aos autos.

APRESENTAÇÃO RESUMIDA DA SITUAÇÃO VERIFICADA

De início, faço rápida referência ao extenso Termo de Verificação Fiscal, decorrente do minucioso trabalho da fiscalização, e aos correspondentes documentos nele referidos, resumindo a questão e considerando - para fins de facilitação do entendimento - números redondos, e analisando especificamente:

- o recebimento de lucros, declarado em DIRPF, no valor de 220 mil reais;
- o recebimento de empréstimos, declarado em DIRPF, no valor de 740 mil reais.

I - Lucros recebidos - 220 mil reais

Rádio Cultura São Vicente - 23 mil reais

Para comprovação da operação, foram apresentados os seguintes documentos: (a) informe de rendimentos, no valor de 23 mil, (b) recibos de 8 mil e 15 mil, (c) a DIPJ da Rádio cultura São Vicente, com informação de pagamento ao fiscalizado, no valor de 23 mil e (d) cópia do livro razão analítico, com informação de distribuição de lucro a crédito de caixa, no valor de 8 + 15 mil, com histórico refere o fiscalizado. Entretanto, não houve apresentação de documento de efetiva transferência de valores (cópia de cheque ou extratos bancários).

Em face da situação levantada, foi realizada diligência (fl. 1.122 e seguintes), com intimação para verificação da existência do lucro e do numerário em caixa, para o pagamento registrado de valores aos sócios, solicitando apresentação de: (a) extratos bancários, (b) documentação do recebimento de serviços prestados, registrados a débito de caixa, (c) cópia dos cheques sacados e registrados a débito de caixa, (d) documentação do recebimento de 19 mil registrados a débito de caixa, a título de dividendos, (e) documentação comprobatória de 20 mil registrados a débito de caixa, a título de empréstimos.

Rádio Cultura FM Santos - 89 mil reais

Para comprovação da operação, foram apresentados os seguintes documentos: (a) recibos de 32 + 33 + 23 mil, (b) DIPJ da Rádio Cultura FM Santos, com informação de pagamento ao fiscalizado, no valor de 89 mil, (c) cópia do Livro razão analítico, com registro de distribuição a crédito de caixa de 32 + 33 + 23 mil e histórico referente ao fiscalizado. Porém, não houve apresentação de documento de efetiva transferência de valores (cópia de cheque ou extratos bancários).

Em face da situação levantada, foi realizada diligência (fl. 1043 e seguintes), com intimação para verificação da existência do lucro e do numerário em caixa, para o pagamento registrado de valores aos sócios, solicitando apresentação de: (a) extratos bancários, (b) documentação do recebimento de serviços prestados, registrados a débito de caixa, (c) cópia dos cheques sacados e registrados a débito de caixa, (d) documentação do recebimento de 48 mil registrados a débito de caixa, a título de venda de bens imobilizados e (e) documentação comprobatória do recebimento de 270 mil registrados a débito de caixa, a título de quitação de empréstimo concedido ao fiscalizado.

Rede VTVendas Telemarketing Ltda - 95 mil reais.

Para comprovação da operação, foram apresentados os seguintes documentos: (a) recibos de 32 + 0,5 + 31 + 31 mil, (b) DIPJ da Rede VTVendas Telemarketing, com informação de pagamento ao fiscalizado no valor de 95 mil e (c) cópia do Livro razão analítico, com registro de distribuição a crédito de caixa 32 mil, e a crédito de **Distribuição de Lucros** 31 + 0,5 + 31 mil. Entretanto, não houve apresentação de documento de efetiva transferência de valores (cópia de cheque ou extratos bancários).

Em face da situação levantada, foi realizada diligência (fl. 1156 e seguintes) com intimação para verificação da existência do lucro e do numerário em caixa, para o pagamento registrado de valores aos sócios, solicitando apresentação de: (a) extratos bancários, (b) documentação do recebimento de serviços prestados, registrados a débito de caixa, (c) cópia dos cheques sacados e registrados a débito de caixa, (d) cópia dos documentos comprobatórios dos saques em conta bancária, registrados a débito de caixa e (e) documentação comprobatória do recebimento de 62 mil registrados a débito de caixa, a título de empréstimo.

Empresa de Comunicação PRM Ltda - 12 mil reais.

Para comprovação da operação, foram apresentados os seguintes documentos: (a) DIPJ da Empresa de Comunicação PRM, com informação de pagamento ao fiscalizado de 12 mil, (b) cópia do Livro razão analítico, com registro distribuição de lucros a pagar, a crédito de caixa, no valor de 12 mil. Entretanto, não houve apresentação de documento de efetiva transferência de valores (cópia de cheque ou extratos bancários).

Em face da situação levantada, foi realizada diligência (fl. 1079 e seguintes) com intimação para verificação da existência do lucro e do numerário em caixa, para o pagamento registrado de valores aos sócios, solicitando apresentação de: (a) extratos bancários, (b) documentação do recebimento de serviços prestados, registrados a débito de caixa, (c) cópia dos cheques sacados e registrados a débito de caixa e (d) cópia dos documentos comprobatórios dos saques em conta bancária, registrados a débito de caixa sob o histórico "Aviso de Débito".

Resposta para todos os casos

Em todos os casos, não foi apresentada documentação e, consequentemente, não foram comprovados os fatos alegados, sob o argumento de "impossibilidade da composição da documentação dentro das conformidades para atender o objetivo principal da fiscalização" (fl. 1375).

II - Empréstimos recebidos 740 mil reais

Iporanga Agropecuária - 440 mil

Para comprovação da operação, foram apresentados os seguintes documentos: (a) instrumento particular de mútuo (300 mil em 2002 + aditivo de 440 mil em 2003) e (b) razão analítico conta CONTAS A RECEBER, porém com lançamentos em 2003, nos valores de 447 mil + 292 mil. O fiscalizado apresentou informação dos valores e datas, porém sem documentação (fls. 923 e seguintes).

Em face da situação levantada, foi realizada diligência (fl. 434 e seguintes) com intimação para verificação da efetiva existência e entrega do numerário.

Foi alegado (fls. 910 / 911) que as operações "foram realizadas de acordo com a disponibilidade da mutuante, e a necessidade do mutuário, e as liquidações foram efetuadas mediante pagamentos em cheque, transferências bancárias e venda de sorgo", sem apresentação de documentação de suporte.

Rádio Cultura FM Santos - 300 mil

Para comprovação da operação, foram apresentados os seguintes documentos: (a) instrumento particular de mútuo 300 mil entregue em moeda corrente, para pagamento sem prazo determinado, totalmente livre de juros, correção monetária e qualquer outro tipo de encargo, (b) cópia do Livro razão analítico referente a conta denominada c/corrente Paulo Roberto Gomes Mansur. Entretanto, não houve apresentação de documento de efetiva transferência de valores (cópia de cheque ou extratos bancários).

Em face da situação levantada, foi realizada diligência (fls. 1043 e seguintes), com intimação para verificação da efetiva existência e entrega do numerário, solicitando apresentação de: (a) extratos bancários, (b) documentação do recebimento de serviços prestados, registrados a débito de caixa, (c) cópia dos cheques sacados e registrados a débito de caixa, (d) documentação do recebimento de 48 mil registrados a débito de caixa, a título de venda de bens imobilizados e (e) documentação comprobatória do recebimento de 270 mil registrados a débito de caixa, a título de quitação de empréstimo concedido ao fiscalizado.

Para esse caso, também , não foi apresentada documentação e, conseqüentemente, não foram comprovados os fatos alegados, sob o argumento de "impossibilidade da composição da documentação dentro das conformidades para atender o objetivo principal da fiscalização" (fl. 1375).

ANÁLISE DA SITUAÇÃO

O cerne da discussão reside na verificação da existência do recebimento de lucros e empréstimos, como origem para justificativa de aumento patrimonial do fiscalizado. No caso, os valores foram recebidos de pessoas jurídicas que, em sede de diligência, não apresentaram a documentação que comprovaria a existência dos valores entregues nem sua efetiva entrega.

Os valores aqui discutidos ultrapassam a cifra de 950 mil reais, no ano, sendo - em todos os casos - entregues em dinheiro.

Não é proibida a negociação em espécie, porém a prova da operação fica dificultada, justamente por prejudicar a possibilidade de rastreamento da origem dos recursos alegadamente recebidos. Assim, para sua comprovação, é necessária uma instrução probatória robusta, que espanque dúvidas quanto (a) à existência dos recursos e (b) à entrega dos recursos ao beneficiário.

Ocorre que, no caso, não houve apresentação de provas em nenhum desses dois aspectos.

Com relação à simples existência do lucro cuja distribuição é declarada, as pessoas jurídicas que os teriam distribuído, não apresentam documentação da prestação de serviços registrada, impossibilitando a verificação de sua ocorrência. Ora, sem serviços prestados, não há receita, sem receita não há lucro e, sem lucro, não pode haver distribuição.

Já com relação à existência de numerário em caixa, para possibilitar a distribuição de valores em espécie, as pessoas jurídicas, não apresentam documentação de saques de cheque, saques de valores em conta bancária ou recebimento de valores de terceiros. Ora, sem entrada de dinheiro em caixa, não há numerário e, sem numerário, não pode haver pagamento em espécie, nem de lucros nem de empréstimos.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de também dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, no tocante à desconsideração dos valores de distribuição de lucros e de mútuo, declarados, na apuração do aumento patrimonial a descoberto (APD), para fins de lançamento de rendimentos omitidos.