



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18471.001834/2003-11
Recurso n° 161.887 Voluntário
Acórdão n° 2102-00.953 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente MARCOS PEREIRA DE AZEVEDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001

NULIDADE DE DECISÃO ADMINISTRATIVA. OMISSÃO.

Não se verifica no caso qualquer omissão por parte da decisão recorrida. Mas, ainda que se admitisse a existência de eventual falta de análise de argumentos, a omissão sobre argumentos da parte não gera, por si só, nulidade da decisão recorrida, desde que, conforme ocorre no caso, tenha o julgador fundamentado sua decisão com as razões suficientes para seu convencimento e não tenha deixado de examinar qualquer matéria de direito.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não é nulo o lançamento quando o contribuinte alega cerceamento de defesa, mas demonstra ter pleno conhecimento das acusações formuladas.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

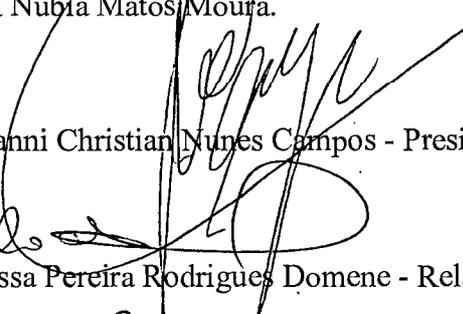
ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

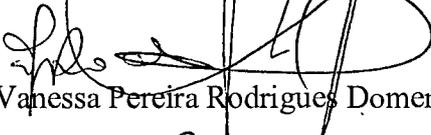
Para justificar acréscimo patrimonial a descoberto o empréstimo deve ser comprovado mediante a apresentação de prova inequívoca da transferência do recurso.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Vanessa Pereira Rodrigues Domene (Relatora) e Acácia Sayuri Wakasugi que reconheciam as origens de R\$ 16.000,00 (empréstimo de Sr. Mauro Azevedo - irmão) e R\$ 15.000,00 (empréstimo do Sr. Joacer - tio), referentes ao APD do ano-calendário 2000, dando, assim, parcial provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Núbia Matos Moura.


Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente


Vanessa Pereira Rodrigues Domene - Relatora


Núbia Matos Moura – Redatora designada

EDITADO EM: 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Maurício Carvalho, Acácia Sayuri Wakasugi e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Em 16/10/2003 o contribuinte foi autuado no valor total de R\$ 18.805,82, sendo R\$ 8.164,26 de imposto, R\$ 4.518,37 de juros de mora e R\$ 6.123,19 de multa proporcional.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 98/103, contra o contribuinte foi imputada a seguinte infração:

001 – Acréscimo patrimonial a descoberto. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme demonstrado nos quadros FLUXO FINANCEIRO MENSAL, anos-calendários de 1999 e 2000, que fazem parte do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL-EXERCÍCIOS FISCAIS DE 2000 E 2001.

Há Termo de Verificação Fiscal apresentado às fls. 104/112

Inconformado com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, o contribuinte apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 128/155, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 208/212), que considerou o **lançamento procedente**, aduzido em suma que:

- Em relação ao PAD (processo administrativo disciplinar), o colegiado não tem competência para o exame da matéria. As DRJ têm competência regimental para julgar, em primeira instância, processos administrativos fiscais.
- No que tange ao domicílio fiscal, esclarece que houve a recusa por parte da fiscalização em relação ao domicílio eleito pelo contribuinte, que foi o endereço da repartição. Tal recusa teve respaldo legal nos termos do que dispõe o artigo 28 do RIR/99. Sendo assim, foi correto o procedimento das autoridades fiscais ao intimarem o contribuinte em sua residência e não no domicílio fiscal. Reforça, ainda, que o Manual de Fiscalização (MANFIS), que recomenda que seja reduzida a termo a recusa do domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, não possui força de lei e nem é vinculante.
- Não há nenhum impedimento de se colher provas, informações, circularizar quem tenha vínculo econômico ou relacionamento comercial com o contribuinte objeto de fiscalização; pelo contrário, recomenda-se que a fiscalização aja de forma investigativa, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória.
- Quanto ao não recebimento do RPF, esclarece que o contribuinte não tem acesso a tal documento, por se tratar de documento interno. O MPF é o documento que legitima a ação fiscal, sendo devidamente apresentado ao contribuinte.
- Quanto ao fato de a fiscalização ter computado os rendimentos auferidos pelo cônjuge na planilha de apuração de acréscimo patrimonial (fls. 113 e 114), não há que se falar em quebra de sigilo fiscal, pois os rendimentos foram informados na DIRPF do autuado num valor maior que o informado na DIRPF de sua esposa. Este foi considerado na planilha de acréscimo patrimonial. Salvo prova efetiva do consumo, os rendimentos do cônjuge são aproveitados nos do outro para justificar o incremento patrimonial.
- A alegação de existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado. A simples informação, na declaração de ajuste anual, de recursos obtidos através de empréstimos não é suficiente para comprovar este fato.
- O desconto simplificado substitui as deduções legais cabíveis do modelo completo de declaração de ajuste anual, sendo por conseguinte considerado dispêndio e lançado como tal no demonstrativo, não podendo esse valor justificar acréscimo patrimonial.
- Os custos das benfeitorias do ano-calendário de 2000 foram levadas em conta na planilha de acréscimo patrimonial (fls. 114), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 10).

- No fluxo financeiro, admite-se o aproveitamento das sobras de recursos mensais de um mês para outro, limitado ao ano-calendário da apuração.

Ainda inconformado com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 218/251, aduzindo em suma que:

- Inicialmente o contribuinte alega a existência de fato novo, requerendo, com isso, a juntada de novos documentos, a fim de demonstrar a efetiva ocorrência dos empréstimos (mútuos) que foram desconsiderados pela autoridade fiscal quando da elaboração da planilha de evolução patrimonial.
- Pugna o contribuinte pela sustentação oral de suas razões, requerendo a intimação com antecedência para a execução do ato.
- O recorrente reproduz *ipsis literis* os termos da impugnação.
- **Desvio de finalidade:** Quanto às razões recursais aborda inicialmente a ocorrência do desvio de finalidade, aduzindo em sua que o procedimento fiscal foi uma sindicância disciplinar, cujo objetivo final da autoridade fiscal seria a legitimação de uma posterior acusação de improbidade administrativa. Com isso, o lançamento carregaria um vício congênito e insanável, sendo de rigor a declaração de sua nulidade.
- **Nulidade da decisão recorrida:** Aduz inicialmente que a decisão recorrida foi proferida sem isenção e por órgão incompetente. Ademais, entende ter havido a nulidade da decisão por não ter considerado os argumentos apresentados em relação à incorreção do domicílio tributário eleito pela autoridade fiscal.
- Ainda em relação à nulidade da decisão recorrida, o contribuinte entende ter ocorrido o cerceamento do direito de defesa em função da não apresentação do RPF, muito embora tenha solicitado o referido documento diversas vezes ao longo do procedimento fiscal.
- Por fim, alega que houve a nulidade da decisão recorrida, tendo em vista que esta não teria abordado expressamente todas as questões trazidas na impugnação ao auto de infração, caracterizando cerceamento do direito de defesa. Ademais, a decisão recorrida estaria carente de fundamentação legal, o que também ensejaria sua nulidade.
- **Da ilegal e arbitrária “glosa” dos empréstimos:** Entende o contribuinte que os empréstimos indicados durante o procedimento fiscal e em sua defesa, deveriam ser considerados para fins de origem de recursos. Tais empréstimos, segundo o recorrente, sempre foram de conhecimento da fiscalização. Entende que as Declarações de Ajuste Anuais dos mutuantes, bem como a demonstração da capacidade financeira para efetuar os empréstimos, são elementos suficientes para a

convicção do julgador no sentido de considerar como efetivos os empréstimos.

- Ainda em relação à comprovação dos empréstimos, o recorrente alega que não há na legislação nenhuma obrigatoriedade de que os empréstimos sejam realizados pela vis bancária, de forma que a exigência da comprovação dos depósitos pelo fisco não teria respaldo legal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Sendo assim, conheço-o e passo ao exame.

Preliminares:

(a) Do desvio de finalidade:

O contribuinte alega em sede preliminar que o lançamento ora analisado estaria viciado por desvio de finalidade. Isto porque, de acordo com o entendimento do recorrente, o procedimento fiscal, que culminou com a lavratura do auto de infração de **fls. 98/105**, teve como finalidade a legitimação posterior de acusação de improbidade administrativa.

No entanto, não observo nos autos qualquer elemento que pudesse demonstrar tal desvio de finalidade por parte do auditor fiscal, nem tampouco por parte do fisco. Aliás, o recorrente não apresenta, nem identifica indícios ou circunstâncias que revelem a distorção do fim legal, substituído por um fim ilegal ou imoral não desejado pelo legislador.

Nesse sentido, observo que houve por parte do fisco a emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal (**fls. 01**) para o início dos trabalhos, demonstrando a finalidade do trabalho fiscal, bem como o objeto e períodos de análise. Portanto, não foi uma ação desmotivada, ou mesmo cuja motivação tenha sido distorcida ao longo do procedimento fiscal.

Reforço ainda que o fato do contribuinte ser Agente Fiscal da Receita Federal, não lhe garante tratamento diferenciado por parte do fisco, devendo sujeitar-se aos mesmos requisitos legais que os demais contribuintes.

Não obstante, o início de procedimento fiscal para apuração de eventuais distorções patrimoniais do recorrente não encerra em si qualquer tipo de desvio de finalidade, posto que, conforme aponta o documento de **fls. 252**, carreado aos autos pelo próprio recorrente, a constatação de variação patrimonial a descoberto “*pode vir a caracterizar, em tese, ato de improbidade administrativa*”, motivo pelo qual foi proposto o encaminhamento das informações à unidade correicional.

Com efeito, como qualquer contribuinte que tem iniciado contra si procedimento de fiscalização, cabe ao recorrente nestes autos carrear provar suficientes para afastar a acusação fiscal de acréscimo patrimonial a descoberto, que por sua vez, afastaria qualquer tipo de análise quanto à suposta ocorrência de improbidade administrativa, ao menos no que tocante ao ilícito fiscal porventura rechaçado.

Ainda com base no exposto, esclareço que mesmo nos casos em que o procedimento de fiscalização tenha sido iniciado por fatos apurados em procedimentos penais ou em outros procedimentos, a atividade de fiscalização da Receita Federal do Brasil é autônoma e independente, não se vinculando aos resultados de investigações realizadas em outros planos do Poder do Estado ou mesmo aquelas que se pretende realizar para fins correicionais. Mesmo porque, ainda que não haja improbidade administrativa ou ainda que não haja outra infração sujeita à investigação, a Receita Federal do Brasil pode identificar a existência de tributos devidos e não pagos, cuja competência exclusiva para lançar lhe pertence.

Aliás, a análise de eventual ocorrência de improbidade administrativa é objeto que foge ao objeto da presente demanda administrativa, cabendo ao recorrente discutir no respectivo processo administrativo disciplinar a legalidade dos procedimentos adotados para apuração de eventual ilícito funcional.

Por fim, no curso do processo administrativo fiscal, a nulidade do ato administrativo somente será reconhecida nos casos previstos no artigo 59, do Decreto nº 70.235/72. No entanto, ao menos em relação à questão neste momento em análise, não verifico qualquer hipótese capaz de anular os atos praticados pelo fisco.

Deste modo, afasto a questão preliminar do contribuinte quanto à nulidade do procedimento, tendo em vista a não constatação, nem tampouco a comprovação do alegado desvio de finalidade.

(b) Da nulidade da decisão de primeira instância administrativa:

Ainda em sede preliminar, o contribuinte alega a nulidade da decisão recorrida, vez que esta não teria analisado as questões atinentes ao local de cumprimento das intimações efetuadas pelo fisco. De acordo com as alegações do contribuinte, seu domicílio tributário seria diverso daquele considerado pela autoridade fiscal.

Contudo, sob tal aspecto, não verifico qualquer nulidade da decisão recorrida, uma vez que houve a fundamentação da decisão, conforme destacado pelo próprio recorrente, de forma que a não concordância do contribuinte em relação à motivação da decisão, não implica na sua nulidade, mas sim na possível reforma por parte das instâncias superiores.

Não obstante, cumpre ressaltar, ainda mesmo em sede preliminar, já que aventada pelo contribuinte nesta seara, que a validade do lançamento em relação ao domicílio fiscal já foi pacificada por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio da edição da **Súmula CARF nº 27**, cujo teor segue abaixo:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Processo nº 18471.001834/2003-11
Acórdão n.º 2102-00.953

S2-CIT2

Fl. 277

274
87

Nesse sentido, não merece qualquer reparo a decisão recorrida quanto à ratificação da regularidade do procedimento adotado pela autoridade fiscal. Do mesmo modo, também não é o caso de ser declarada a nulidade do lançamento, já que neste não há qualquer tipo de irregularidade, ainda que tenha sido formalizado fora do domicílio tributário do contribuinte.

(c) Do cerceamento do direito de defesa e nulidade do processo administrativo:

O recorrente alega a nulidade do processo administrativo em decorrência de cerceamento ao direito de defesa, posto que não teve acesso ao Registro de Procedimento Fiscal (RPF), mesmo tendo solicitado diversas vezes às autoridades fiscais.

Contudo, não merece acolhimento a alegação de cerceamento do direito de defesa trazido pelo contribuinte.

Isto porque, corroborando o que já fora diversas vezes sinalizado ao contribuinte, o Registro de Procedimento Fiscal (RPF) é um documento de caráter interno, que registra todas as atividades fiscais desenvolvidas pelos AFRF junto ao contribuinte, sendo que para cada procedimento fiscal é emitido um único RPF.

Nessa esteira, o documento que deve ser apresentado ao contribuinte é o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), posto se tratar de documento de caráter externo, que instaura e informa os procedimentos de fiscalização e de diligência junto ao contribuinte.

Portanto, para que o contribuinte tenha pleno conhecimento dos fatos e ocorrências do procedimento fiscal, basta que a autoridade fiscal apresente o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), contendo as informações necessárias para que o contribuinte tenha ciência dos procedimentos e verificações que estão sendo efetuados no curso da ação fiscal.

Deste modo, compulsando os autos, verifico a existência do **Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 07.1.90.00-2003-00012-0**, às **fls. 01**, bem como o **Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 07.1.90.00-2002-02383-5**, às **fls. 04**, sendo que destes documentos o contribuinte foi devidamente notificado, conforme os respectivos avisos de recebimento **(AR) de fls. 18, fls. 48 e fls. 52**.

Aliás, o Registro de Procedimento Fiscal (RPF), o Mandado de Procedimento Fiscal, bem como o Termo de Início de Fiscalização são documentos para controle interno da Receita Federal, não sendo a sua existência pressuposto de validade do processo, nem tampouco os únicos documentos capazes de dar ciência ao contribuinte a respeito do início da fiscalização.

Tais documentos não constituem ato essencial à validade do lançamento, de sorte que a sua ausência, falta de prorrogação do prazo nele fixado ou falta de ciência pelo contribuinte, não retira a competência do auditor fiscal, que é estabelecida em lei.

A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária.

7

Desta forma, questões ligadas à existência ou ao descumprimento dos referidos Termos, inclusive quanto ao prazo, prorrogações e publicidade, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do artigo 142 do Código Tributário Nacional.—

Válido ressaltar novamente que nos termos do artigo 59 do Decreto nº. 70.235/72, apenas são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, vícios que não estão presentes no caso em debate.

Com efeito, há de se verificar, outrossim, se os atos praticados pelo agente público foram efetuados dentro dos limites legais, sem abuso ou excesso de poder ou extrapolando os ditames legais que o cargo acaba por revestir o agente. Entretanto, sob este aspecto, não verifico qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela autoridade fiscal, conforme já devidamente justificado quando do exame do desvio de finalidade do ato administrativo.

Não obstante, a competência dada ao Auditor Fiscal da Receita Federal para realizar os atos de fiscalização, tais como expedição de Termos de Intimações, bem como os atos de lançamentos tributários, decorre de expressa previsão legal, sendo que nestes aspectos os atos administrativos praticados não merecem qualquer reparo.

Ademais, pelos mesmos fundamentos acima expostos, deve-se afastar a alegação de nulidade em virtude de vício no trâmite da proposta de ação fiscal.

Isto porque, ainda que o trâmite da proposta de início da ação fiscal tenha ocorrido em desacordo com o previsto no Regimento Interno da Receita Federal, conforme alega o recorrente, tal vício, se existente, não tem o condão de invalidar o lançamento, pois, ratificando o que já fora exposto, este atendeu aos ditames do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Repiso que eventual vício no trâmite da proposta de ação fiscal é matéria a ser resolvida no âmbito do processo administrativo disciplinar, a exemplo do que ocorre com a questão da não apresentação do RPF ao contribuinte.

Por fim, cumpre ainda salientar que não houve qualquer prejuízo ao contribuinte no exercício de seu direito de defesa em razão da falta de apresentação do RPF. Nota-se que todos os pontos da defesa foram abordados e fundamentados pelo recorrente, permitindo inclusive ao contribuinte a interposição do Recurso Voluntário, ora em análise, no qual rebate todas as argumentações trazidas tanto no auto de infração, quanto na decisão recorrida.

Ademais, esclareço que é incabível a alegação de cerceamento de defesa quando as infrações apuradas estiverem perfeitamente identificadas e os elementos dos autos demonstrarem, inequivocadamente, a que se refere a autuação, concedendo suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa.

Em suma, conforme reiteradas decisões proferidas por este E. CARF, a exemplo da abaixo transcrita, não é nulo o lançamento quando o contribuinte alega cerceamento de defesa, mas demonstra ter pleno conhecimento das acusações formuladas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. – Não se configura cerceamento do direito de defesa quando foi dada ciência à contribuinte dos fatos que lhes estavam sendo imputados na denúncia fiscal; foi garantido apresentar defesa, no prazo de trinta dias, contados da ciência do auto de infração; foram apontados os fundamentos das infrações constantes da peça acusatória; foi dada ciência da diligência requerida pela autoridade julgadora de primeira instância, bem como oportunidade para manifestar-se sobre as conclusões dos trabalhos fiscais; foram respondidas as teses de defesa apresentadas na impugnação; e foi dada ciência da decisão a quo, facultando-lhe recolher ou recorrer do crédito tributário mantido. Preliminar rejeitada. (...) (2º CC – Ac. 203-09149 – 3ª C. – Rel. Luciana Pato Peçanha Martins – DOU 04.06.2004 – p. 31).

Sendo assim, entendo que não há qualquer nulidade neste aspecto a ser reconhecida em relação à decisão de primeira instância administrativa.

(d) Nulidade de decisão recorrida em decorrência da falta de análise de todos os pontos questionados em sede de impugnação:

O contribuinte aduz que a decisão recorrida seria nula por não ter analisado todas as questões postas em debate em sede de impugnação ao auto de infração. Entretanto, não encontro razão para o acolhimento das alegações trazidas pelo recorrente.

Isto porque, há que se observar que a decisão recorrida possui todos os requisitos exigidos em lei para sua validade em termos formais, ou seja, está em consonância ao que preceitua o artigo 31 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Não obstante, ainda que se admitisse a existência de eventual falta de análise de argumentos por parte da decisão recorrida, a simples omissão sobre os argumentos da parte não gera, por si só, nulidade da decisão, desde que, conforme ocorre neste caso, o julgador tenha fundamentado sua decisão com as razões suficientes para seu convencimento.

Além disso, conforme já aventado anteriormente, não se verifica em qualquer hipótese o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte em relação à decisão recorrida, visto que todos os pontos foram abordados e fundamentados, permitindo inclusive ao contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa.

Portanto, pelo exposto, entendo que não há qualquer nulidade a ser reconhecida neste aspecto.

Assim, por falta de amparo legal ou jurídico, deixo de acolher as questões preliminares trazidas pelo recorrente, passando, assim, para a análise do mérito

Mérito:**(a) Da ilegal e arbitrária “glosa” dos empréstimos:**

Inicialmente vale frisar que com relação ao lançamento de ofício, nos termos do que dispõe o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 24/12/1996, a autuação fiscal pode ocorrer com base na presunção legal de omissão de rendimentos, posto que autorizado o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, conforme segue:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será

Processo nº 18471.001834/2003-11
Acórdão n.º 2102-00.953

S2-CIT2

Fl. 287

276

imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Inclusive a obrigatoriedade de prestar contas ao fisco já era norma prevista no artigo 889, inciso II, do RIR/94 (Decreto nº 1.042/94), determinando que o contribuinte devesse atender a contento às solicitações de esclarecimentos por parte da autoridade fiscal, do contrário, ensejando a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício, conforme segue:

“Art. 889 - O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

(...)

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;”

Nesta mesma esteira, o atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 – Decreto nº 3.000/99) concede igualmente ao fisco a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício em casos de não atendimento às solicitações fiscais a contento, de acordo com a redação do artigo 841 deste diploma normativo, a seguir reproduzido:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único: Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

Aliás, as disposições normativas acima mencionadas encontram seu fundamento de validade no artigo 149, inciso III, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

(...)

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;"

Com efeito, as presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Isto porque, o ônus da prova, neste caso, cabe ao interessado, no caso o contribuinte.

Inclusive, nesse sentido, a fim de pacificar a matéria, este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF editou a **Súmula CARF nº 26**, que traz a seguinte redação:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Assim, importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, de acordo com os normativos retro mencionados, em casos de omissão de rendimentos ou de acréscimo patrimonial a descoberto, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao Fisco, trazer os elementos de prova que comprovem a origem dos recursos que ingressaram na conta corrente do contribuinte ao longo dos períodos base analisados, ou ainda provas que demonstrem as origens dos recursos, justificando o acréscimo patrimonial apurado.

Observe-se que o artigo 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil Brasileiro, estabelece que ***“todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa”***. Ademais, o mesmo Diploma Legal indica em seu artigo 334, inciso IV, que ***“não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade”***.

Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, o que confere ao contribuinte ampla liberdade na produção de provas para a comprovação dos fatos alegados em sua defesa.

Nesse passo, verifica-se que para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu artigo 42, já mencionado, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ou seja, o fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de depósitos bancários creditados em conta corrente do contribuinte. A presunção de omissão

Processo nº 18471.001834/2003-11
Acórdão n.º 2102-00.953

S2-CIT2

Fl. ~~282~~

277

D

de rendimentos se caracteriza, sobretudo, ante a falta de esclarecimentos da origem dos valores creditados junto ao sistema financeiro ou mesmo pela falta de justificativa do acréscimo patrimonial. Portanto, o fato gerador decorre da circunstância de tratar-se de dinheiro novo no patrimônio do contribuinte sem que este, embora regularmente intimado, não prove a origem dos recursos por meio de documentação hábil e idônea.

Desta forma, reforço que o auto de infração lavrado no caso concreto, no que tange à matéria litigiosa repise-se, é resultado da verificação de variação patrimonial a descoberto, em razão da constatação de excesso de aplicações quando confrontado com as origens de recursos, não respaldado por rendimentos declarados, apurados e ou comprovados.

Ademais, o chamado acréscimo patrimonial a descoberto, quando verificado, aponta para a ocorrência da omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal relativa (“*juris tantum*”), já que, uma vez comprovada, pelo contribuinte, a efetiva origem dos rendimentos, resta afastada a presunção e, conseqüentemente, o lançamento de ofício dos valores para os quais a fiscalização, até então, não havia identificado lastro.

Nesse sentido, importante ressaltar o que determina o artigo 1º, § 2º, do RIR/94 – Decreto nº 1.041/94 (atual artigo 2º do RIR/99 – Decreto nº 3.000/99):

“Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.”

Parágrafo 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93.”

E, ainda, o que dispõe o art. 3º, da Lei nº. 7.713/88:

“Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.”

§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua

aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”

Assim, cabe ao contribuinte **justificar o acréscimo patrimonial apontado pela fiscalização** indicando rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Aliás, a jurisprudência deste Conselho corrobora o quanto exposto até o momento, conforme as decisões do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), assim ementadas:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.” (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 152.329 – Sessão de 14/06/2007).

“TRIBUTAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui rendimento bruto sujeito ao imposto de renda, o valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. A tributação de acréscimo patrimonial a descoberto só pode ser elidida mediante prova em contrário. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Recurso negado.” (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara – Recurso nº. 151.678 – Sessão de 19/10/2006).

“RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Reflete omissão de rendimentos tributáveis quando o contribuinte deixe de comprovar, de forma cabal, a origem dos rendimentos utilizados no incremento do seu patrimônio. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte o ônus da

prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. A prova da origem do acréscimo patrimonial deve ser adequada ou hábil para o fim a que se destina, isto é, sujeitar-se à forma prevista em lei para a sua produção. Recurso parcialmente provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara – Recurso nº. 140.541 – Sessão de 10/11/2005).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. A omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto, apurada mensalmente, na forma prevista na legislação de regência, deve ser tributada no ajuste anual, tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva. ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 150.175 – Sessão de 05/03/2008).

Ademais, importante frisar que o Regulamento do Imposto sobre a Renda prevê expressamente a possibilidade de o fisco exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem e destino de recursos e, neste sentido estão os artigos 855 do RIR/94 e 806 do RIR/99:

“A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio.”

Vale destacar que nos termos da legislação aplicável ao tema, já colacionada neste voto, **a verificação do acréscimo patrimonial deve ser realizada mensalmente, e não anualmente**, sendo que no presente caso a autoridade fiscal procedeu da maneira correta, conforme demonstram os **Fluxos Financeiros Mensais** acostados às **fls. 113/114** dos autos.

Assim, ainda que os rendimentos globais do contribuinte, em determinado ano-calendário sejam suficientes para fazer frente a todas as despesas incorridas naquele mesmo período, eventuais descompassos entre receitas e despesas, **verificados mês a mês**, configuram acréscimo patrimonial a descoberto.

A jurisprudência deste tribunal corrobora o exposto acima, conforme decisão abaixo do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), assim ementada:

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui omissão de receitas o descompasso observado no estado patrimonial do contribuinte, cuja origem não restar comprovada por rendimentos tributados, não tributáveis,



tributados exclusivamente na fonte e/ou objeto de tributação definitiva. IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - Os acréscimos patrimoniais a descoberto devem ser apurados mensalmente em obediência a comando expresso da Lei n.º 7.713/88, observada a disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente, dentro do mesmo ano-base, e cujo montante será levado à tributação na declaração de ajuste anual. Recurso negado. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Quarta Câmara – Recurso n.º 136.560 – Sessão de 20/10/2004).

Portanto, conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais retro mencionados, somente o atendimento a contento do pedido de esclarecimentos, tem o condão de eximir o sujeito passivo (contribuinte) do lançamento de ofício. Sendo assim, não basta a apresentação de vasta documentação se esta não demonstrar ou comprovar a situação fática alegada pelo contribuinte, infirmando, por conseguinte, as constatações apontadas pelo Fisco.

Entretanto, o recorrente trouxe aos autos, juntamente com o Recurso Voluntário, documentos que entendo demonstrar a efetividade dos empréstimos (mútuos)-realizados com familiares, pelo menos do tio e irmão.

Nesse passo, observo que o recorrente trouxe aos autos, juntamente com o Recurso Voluntário, as Declarações de Ajuste Anual do Srs. Mauro Azevedo e Joacer Terra Lacerda (fls. 254/265), no sentido de demonstrar a efetiva ocorrência dos empréstimos, aduzindo fato novo para a apresentação de tais documentos nesta fase processual.

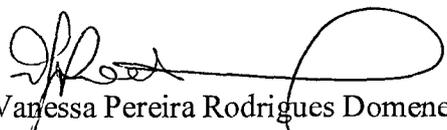
Assim, muito embora tenha ocorrido a preclusão do direito de apresentar documentos, nos termos do que dispõe o artigo 16, §5º, do Decreto nº 70.235/72, aceito a juntada dos documentos em observância ao direito à ampla defesa.

Nos termos já salientados, estes documentos fazem prova efetiva da operação de mútuo, posto que consta das Declarações de Ajuste Anuais dos Srs. Mauro Azevedo e Joacer Terra Lacerda (fls. 254/265) os aludidos mútuos, em consonância ao que consta da Declaração de Ajuste Anual do recorrente para os mesmos anos-calendários.

Ressalto, entretanto, que deixo de acatar o empréstimo com a mãe, na medida em que sequer há informação do referido empréstimo em sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física 2001, como ocorreu nos empréstimos realizados com o tio e irmão.

Com efeito, por tudo que consta dos autos bem como analisando os documentos acostados ao Recurso Voluntário, entendo que o contribuinte logrou êxito em demonstrar a existência dos mútuos e, conseqüentemente, demonstrou a existência de recursos suficientes para afastar o acréscimo patrimonial a descoberto.

Por todo o exposto, afasto as preliminares e no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso do contribuinte, para reconhecer os valores de R\$ 16.000,00 (empréstimo de Sr. Mauro Azevedo – irmão) e R\$ 15.000,00 (empréstimo do Sr. Joacer – tio), referentes ao ano-calendário 2000.


Vanessa Pereira Rodrigues Domene

Voto Vencedor

Conselheira Núbia Matos Moura, Designada

Dirijo da ilustre Relatora somente quanto ao seu entendimento no que diz respeito aos empréstimos que o contribuinte afirma ter tomado dos Srs. Mauro Pereira de Azevedo (irmão) e Joacer Terra Lacerda (tio).

É bem verdade que, normalmente, a operação de empréstimo ocorrida entre parentes costuma ser realizada sem as usuais formalidades, tais como contratos, notas promissórias, etc.

Contudo, a falta de formalidade quando da realização do empréstimo não pode comprometer a efetiva comprovação da operação. Os contribuintes envolvidos na operação devem não só informá-la em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual (DAA), mas também cercar-se de cautelas para, se intimados, apresentar documentos que comprovem a transferência dos valores mutuados. Tal comprovação pode ser feita, facilmente, mediante a apresentação de transferências bancárias.

No presente caso, durante o procedimento fiscal, o contribuinte, intimado a comprovar os empréstimos, afirmou que as notas promissórias estavam em poder dos credores. Nessa conformidade, a autoridade fiscal intimou os contribuintes que teriam concedido o empréstimo, mas estes também não forneceram nenhum documento. Ora, se existiam, conforme afirmou o recorrente, notas promissórias relativas aos empréstimos e se as operações se deram entre familiares causa bastante estranheza a falta de apresentação das profaladas notas.

Vale, ainda, dizer que todas as informações prestadas nas DAA são passíveis de comprovação.

Assim, diante da falta de comprovação da efetiva transferência dos valores que o contribuinte afirma ter tomado de empréstimo dos Srs. Mauro Pereira de Azevedo e Joacer Terra Lacerda, não há que se falar em reparos ao lançamento.

Ante o exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.



Núbia Matos Moura