



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

Processo n° 19515.001298/2007-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.151 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente CLÁUDIA MANSUR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Instaurado o contencioso administrativo, por meio da impugnação protocolizada, o contribuinte obteve a possibilidade de apresentar argumentos e provas de fato e de direito capazes de afastar a exigência fiscal, em atendimento ao contraditório e à ampla defesa, não havendo que se falar em nulidade.

ÔNUS DA PROVA.

Por força de presunção legal, cabe à contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

PROCEDIMENTO FISCAL.

A autoridade autuante procedeu de acordo com a legislação de regência da matéria, possibilitando à interessada, por meio de intimações, manifestar-se no curso da ação fiscal para fins de acolhimento de suas alegações, não havendo que se falar em irregularidade no procedimento administrativo que implique nulidade.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMOS. COMPROVAÇÃO.

A alegação de recebimento de recursos provenientes de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação de contratos de mútuo/recibos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Restando configurado um dos elementos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996 deverá ser duplicado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, e afastar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria, dar-lhe parcial provimento para excluir a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Vencido o conselheiro Cleber Alex Friess que negava provimento ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Virgílio Cansino Gil e Rayd Santana Ferreira. Ausentes os Conselheiros Miriam Denise Xavier e Francisco Ricardo Gouveia Coutinho.

Relatório

Cuidam os presentes autos de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 184/186, relativo ao ano-calendário de 2003, exercício de 2004, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor total de R\$ 107.780,02 (cento e sete mil, setecentos e oitenta reais e dois centavos), sendo R\$ 36.429,40 referentes ao imposto, R\$ 54.644,10, à multa proporcional, e R\$ 16.706,52, aos juros de mora (calculados até 30/04/2007).

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 186), que o lançamento é decorrente da 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.

Para melhor compreensão da matéria, cumpre transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 190/196) nos seguintes termos:

“A contribuinte foi selecionada para fiscalização por apresentar, durante o ano de 2003, variação patrimonial sustentada com empréstimo de mútuo realizado por seu marido, HORACIO ALBERTO JOHANNES NIEMS TITTA, CPF739.794.301-20, porém sem dados fiscais para o mesmo (fls. 06, 09).

Em 12/06/2006, remetemos para o domicílio fiscal da contribuinte o Termo de Início de Fiscalização de fls.11, recepcionado em seu domicílio, conforme fls.12, em 19/06/2006, que abrangeu solicitação de comprovação de todos os rendimentos obtidos, bem como de todo o patrimônio e ônus adquiridos no período de janeiro a dezembro de 2003.

Como permanesse silente a fiscalizada, re-intimamos a mesma, conforme fls. 13/14.

Em 1º de agosto de 2006, a interessada remeteu-nos, conforme fls. 15/16, solicitação de prorrogação de prazo para atendimento, bem como alteração de endereço, sendo atendida em seu pleito, conforme fls. 17/18.

Em 24/08/06, a contribuinte apresentou o requerimento de fls. 19, onde esclarece que os seus documentos foram apreendidos em operação realizada pela Polícia Federal, ficando sem condições de cumprir o prazo determinado por nós, requerendo, então, suspensão do prazo para apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização.

Diante do exposto, emitimos o Termo de Prorrogação de Prazo de fls.20/21, condicionado à apresentação de protocolo de pedido de cópia ao órgão responsável pelo guarda dos documentos apreendidos.

Em 10/10/2006, a interessada remeteu-nos, conforme fls. 22/43, documentação comprobatória das informações constantes em sua declaração

do imposto de renda, ou seja, a compra do imóvel no valor de R\$ 149.500,00, através e de arrematação em leilão (fls.26/30), bem como o contrato de mútuo, no valor de R\$ 120.000,00, além de informar que não possui mais comprovantes de gastos, pois permaneceu a maior parte do ano no exterior.

Em 05 de outubro de 2006, tivemos acesso à documentação apreendida pela Operação Dilúvio, conforme fls.47/66 com autorização, inclusive para troca de informações entre os órgãos participantes daquela operação, que envolveu apreensões de objetos, documentos e informações nos vários endereços pertencentes à fiscalizada, à sua empresa e a familiares, além de um relatório elaborado pela Polícia Federal, do qual juntamos, às fls. 55/66, um trecho. Documentos encontrados no notebook de Alessandra Salewski (cujo espelhamento encontra-se nos autos da Polícia Federal) ligam a fiscalizada como integrante do grupo MAM e diretora da empresa EMCLA, tendo a secretária Alessandra como intermediária na simulação de documentação para burlar o fisco, conforme observamos As fls. 67/68, onde houve a tentativa de retirar a fiscalização da jurisdição onde se encontra, com a mudança do endereço para Itu, configurando, assim, embaraço à fiscalização. Há, ainda a procuração de fls. 73, que demonstra os amplos poderes outorgados pela fiscalizada à secretária do grupo MAM. Muitas situações de empréstimo de mútuo utilizadas pelo Grupo foram encontradas ao longo da análise dos documentos apreendidos. Uma destas operações foi o mútuo 'concedido' à fiscalizada pelo seu marido, com o auxílio do esquema do grupo MAM, cujo valor não consideramos como recurso na variação patrimonial da fiscalizada, visto configurar uma montagem, além de não ser comprovada a saída dos numerários em Declaração do Imposto de Renda do marido.

Assim sendo, conforme quadro de variação patrimonial de fls.85/88, teremos um patrimônio a descoberto no valor de R\$ 135.952,00, considerado tributável de acordo com o artigo 807, do RIR/99.

Juntamos, ainda, o Auto de Infração e seus anexos referentes ao lançamento de ofício dos rendimentos considerados omitidos, durante o ano de 2003.

A Declaração do Imposto de Renda referente ao ano-calendário de 2003, exercício de 2004 encontra-se juntada às fls. 05/08.

Para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente termo em 3 (três) vias de igual forma e teor, assinado pela Auditora Fiscal da Receita Federal, sendo uma das vias enviada à contribuinte por via postal, com aviso de recebimento.”

Devidamente cientificada, a Interessada apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 220/224), alegando, resumidamente, o que segue:

“DA INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO

Como anteriormente relatado e reconhecido pela própria fiscalização, a primeira informação prestada pela Impugnante foi acerca de seu atual endereço residencial.

A fiscalização encaminhou, inicialmente, o termo de intimação fiscal para o endereço da Rua Major Diogo, onde, como informado pela Impugnante às fls. 15, não é sua residência.

Atualmente, a Impugnante reside num Condomínio da cidade de Itu, interior paulista, como demonstra o comprovante de residência anexo e foi devidamente informado à fiscalização.

Ocorre que a fiscalização entendeu que a informação da alteração de endereço tratou-se de artifício para burlar o fisco, a fim de que a fiscalização fosse redirecionada para Sorocaba, jurisdição competente pela comarca de Itu. Tal conclusão da fiscalização foi justificada por uma mensagem eletrônica informando que a alteração de endereço importaria em - conseqüente alteração de competência (fls. 68).

Entretanto, o que se percebe das mensagens eletrônicas acostadas aos autos é que foi informado o atual endereço da Impugnante e que tal fato, conseqüentemente, representaria a alteração de competência para a fiscalização. As mensagens colacionadas nos autos não comprovam dolo na informação de endereço, mas tão somente uma conclusão lógica referente à mudança informada.

Ademais, o Agente Fiscal da Receita Federal — AFRF não demonstrou que a informação de endereço diverso do constante no primeiro termo de intimação seria artifício para burlar o fisco, não demonstrou que a Impugnante de fato não reside no endereço informado em Itu, apenas aferiu tal questão em razão de mensagens eletrônicas que nada provam e que não poderão ser tidas como provas de infração tributária, como será demonstrado em tópico próprio.

Por outro lado, 'através do comprovante de endereço anexo, conta de consumo recente, resta Claro 'que a Impugnante possui como endereço residencial aquele informado anteriormente na cidade de Itu, devendo, assim, ser reconhecida a nulidade do presente auto de infração pela ausência de competência do agente fiscalizador.

DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS VALORES LANÇADOS COMO RENDIMENTOS ISENTOS SEM PROVA INEQUÍVOCA DE SUA NÃO OCORRÊNCIA

O auto de infração em questão, como relatado anteriormente, foi lavrado desconsiderando-se informações prestadas para a Receita Federal através da declaração de ajuste anual apresentada pela impugnante.

Vê-se que o referido auto de infração, ao ser lavrado, criou novo cenário de fato, desconstituindo, por completo, toda a situação pré-existente e presumindo, em relação a esse novo cenário, a existência de uma obrigação tributária a ser suportada pela impugnante.

Vale afirmar que todos os atos praticados no cenário pré-existente foram praticados de acordo com a legislação existente e produziram seus regulares efeitos, criando, por conseqüência, obrigações, que também foram cumpridas.

A desconstituição de todas as relações pré-existentes, é fato, depende de prova, depende de prova inequívoca de que a situação era ilícita, fraudulenta ou servia para ocultar efetivo fato gerador.

O contrato de mútuo existe e foi declarado. Os envolvidos possuem uma relação marital de parentesco. Tais fatos, é certo, dependem de prova para ser desconstituídos.

[...]

No caso em tela, está sendo atribuída obrigação tributária à impugnante sem a produção de provas suficientes a comprovar o alegado pela fiscalização.

A Administração Pública é regida pelos princípios da moralidade, da legalidade, da impessoalidade, da publicidade e da eficiência, como bem expressa o caput do artigo 37 da Constituição Federal.

Na realização de seus atos os entes administrativos estão vinculados à lei, enquanto os cidadãos comuns podem fazer tudo que a lei não impeça, Administração é permitido atuar apenas da forma que a lei assim preveja.

A fiscalização da Receita Federal, ao lavrar o auto de infração ora impugnado, utilizou-se de presunções e não da verossimilhança exigida pela produção de provas.

No caso em exame, o que se questiona é a validade e a legitimidade das supostas provas utilizadas pela dita fiscalização na elaboração do auto de infração. Os documentos juntados padecem da validade que lhe são atribuídas pelo fisco, haja vista que não se prestam a provar as alegações fazendárias de forma efetiva, restringindo-se a mensagens eletrônicas, que nada provam, são apenas indícios que deveriam ter sido investigados para se chegar a alguma conclusão, bem como por não ter superado a análise de sua validade e eficácia na esfera em que foram produzidos, ou seja, na esfera criminal.

[...]

Com relação ao caso em discussão, a autoridade administrativa não se utilizou de prova inequívoca ou de elementos utilizados em inquérito policial validados por sentença, sequer justificou de forma clara e evidente os motivos que levaram à desconsideração da informação prestada na declaração de ajuste anual da Impugnante, haja vista que os documentos juntados a fim de justificar seu convencimento nada provam e não podem ser tidos como prova.

Assim, carecem de validade probatória os documentos juntados ao auto de infração, haja vista que se trata de meros indícios e que a autoridade competente não procedeu à investigação necessária para a aferição da infração imputada à impugnante no lançamento ora questionado. Ademais, os documentos juntados aos autos oriundos do inquérito policial, ainda não foram legitimados por sentença, o que afasta o cabimento destes como prova no presente caso.

Ademais, o ônus da prova no caso em tela é da autoridade autuante, e não do contribuinte, cabendo à primeira demonstrar inequivocamente a existência do fato gerador do imposto de renda, como já entendeu a Secretaria da Receita Federal:

[...]

Assim, considerando que a impugnante apresentou, regularmente, sua declaração de ajuste anual, onde constam os rendimentos recebidos (isentos e tributáveis) e que a autoridade administrativa não desconstituiu, através de

provas inequívocas, as informações prestadas pela contribuinte, padece de validade o auto de infração lavrado contra a impugnante.

DA IMPOSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DA MULTA EM 150%

Ainda que as alegações acima não sejam reconhecidas pelo nobre julgador administrativo, persistindo o lançamento realizado, o que se admite apenas por hipótese, mister ser reduzida a multa aplicada para o percentual mínimo de 75%.

Ora, o AFRF entendeu pela majoração da multa para 150% em razão de suposto embaraço à fiscalização causado pela informação do endereço da Impugnante em Itu. Entretanto, como anteriormente demonstrado, as provas apontadas pela fiscalização não comprovam a intenção da Impugnante em burlar o fisco, mas demonstram uma conclusão lógica de que a alteração do endereço representaria, conseqüentemente, a alteração da competência.

Assim, percebe-se que a fiscalização não apresentou provas específicas quanto à infringência a justificar a majoração da multa aplicada para 150%, apresentando indícios que não suportam a mais superficial análise.

Além do mais, a autoridade autuante aplicou, ao valor exigido no presente auto de infração, multa no percentual de 150%, com fundamento no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

É certo afirmar que a capitulação legal para a aplicação da multa não corresponde ao percentual aplicado pela autoridade administrativa no auto de infração ora impugnado.

O que se percebe é que o auditor fiscal, ao elaborar o auto de infração em questão utilizou redação antiga da lei, onde o inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 previa a aplicação de multa no percentual de 150% quando qualificada a sonegação ou fraude, sem se dar conta de sua expressa alteração pela Medida Provisória no 351/2007.

Ademais, no caso em tela, não ficou comprovada a autuação ou omissão do Impugnante de forma a configurar sonegação ou fraude a justificar a incidência de multa em percentual tão exorbitante.

[...]

Desta forma, resta claro que a qualificação do percentual de multa em 150% é completamente injustificada, devendo esta ser mantida em 75%.

DO CALCULO DO IMPOSTO

Ainda que não sejam reconhecidos os argumentos supra aduzidos, importante reconhecer-se a irregularidade no cálculo do imposto de renda devido sobre o acréscimo patrimonial a descoberto apurado.

[...]

Ocorre que, na elaboração do cálculo do valor devido a título de imposto a autoridade autuante, embora informe a parcela a deduzir, não procede, efetivamente, ao desconto do referido valor do montante devido, o que representa afronta ao princípio da' progressividade, que é inerente ao imposto de renda.

Assim, mister ser reconhecida a improcedência do lançamento, também com relação à não observância do 'princípio da progressividade no cálculo do suposto tributo devido.

DO PEDIDO

Por todo o acima exposto, requer seja julgada completamente procedente a presente impugnação, reconhecendo-se a nulidade do lançamento em questão em razão da incompetência da autoridade autuante.

Caso não seja este o entendimento de V. Sa., requer seja reconhecida a total improcedência da autuação haja vista a inexistência de prova inequívoca de ocorrência da infração tributária, e a existência de documentos que justificam o rendimento isento declarado pela Impugnante.

Por fim, caso entenda-se pela procedência do lançamento, requer, ao menos, seja refeito o cálculo do imposto devido, observando-se a tabela progressiva, bem como seja reduzido o percentual de multa aplicado.”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº **17-30.361 da 3ª Turma da DRJ/SPOII**, às fls. 290/316, julgando improcedente a impugnação apresentada em face do lançamento, mantendo o crédito tributário exigido em sua integralidade. Recorde-se:

“PRELIMINAR. NULIDADE. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA.

A exigência de crédito tributário é válida, mesmo que formalizada por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, haja vista que o início do procedimento fiscal previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

CAPITULAÇÃO DA MULTA. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Na aplicação da multa a legislação a ser observada é a vigente à data da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso da contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

CALCULO DO IMPOSTO. Uma vez não detectado erro no cálculo do imposto devido, incabível a retificação do lançamento.

Impugnação Improcedente”

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, a Recorrente interpôs **Recurso Voluntário** às fls. 338/374, em suma, com os seguintes argumentos:

“II— RAZÕES DA REFORMA DA R. DECISAO RECORRIDA

II. 1 — IMPOSSIBILIDADE DE AUTUAÇÃO COM BASE EM PROVA EMPRESTADA [CRIMINAL]

4. - A Fiscalização procedeu ao lançamento de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Física baseado em presunções, sem fazer prova da efetiva omissão de rendimentos e dos acréscimos patrimoniais a descoberto, ou seja, da ocorrência dos fatos jurídicos que fazem surgir os fatos geradores cujos créditos são imputados a Recorrente como devidos.

5. - É cediço que os atos administrativos são dotados de presunção de legitimidade. No entanto, tais premissas não eximem a Administração do dever de comprovar que o fato jurídico ocorreu.

6. - No presente caso, não há prova de que efetivamente ocorreu omissão de rendimentos a descoberto ou mesmo a existência de fraude ou simulação na declaração de rendimentos isentos declarados pela Recorrente. Isso impede que a autuação subsista.

[...]

9. - Verifica-se que DD. Fiscalização presume o suposto acréscimo patrimonial a descoberto por parte da Recorrente. Isto porque se baseia em mensagens eletrônicas que nada provam. São apenas indícios que não foram devidamente comprovados por meio de outros documentos.

10. - O procedimento adotado pelas DD. Autoridades Fiscais para a desconstituição de todas as relações existentes que ensejou na constituição do crédito tributário de IRPF, foi realizado sem prova inequívoca da ilicitude, simulação ou fraude. A ilicitude dos atos e das relações existentes foi supostamente comprovada pela DD. Autoridades Fiscais apenas por meio dos documentos apreendidos na denominada ‘Operação Dilúvio’. Suprimiu-se o procedimento de fiscalização da fazenda pública. Tal providência não pode ser validada.

[...]

12. -Assim, as DD. Autoridades Fiscais não poderiam ter se utilizado, tão somente, de informações produzidas e coletadas em outro processo, ‘documentos da Operação Dilúvio’, para constituir crédito tributário,

supostamente devido pela Recorrente. É necessária a realização de todo o procedimento de fiscalização exigido, sob pena de nulidade.

13. -Portanto, impera-se o reconhecimento da nulidade da autuação fiscal, face à inexistência procedimento administrativo hábil à apuração e comprovação das supostas infrações cometidas.

14. - Nesse ponto, a Recorrente transcreve pronunciamento da SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL sobre o uso de provas emprestadas de outros procedimentos investigatórios, com especial ênfase as informações extraídas de inquéritos policiais:

[...]

15. - A Autoridade Fiscal não se utilizou de prova inequívoca ou de elementos do inquérito policial validados por sentença, para desconsiderar o contrato de mútuo firmado entre a Recorrente e seu marido, de modo que urge a declaração de nulidade do procedimento fiscal que originou o auto de infração combatido.

II. 2 — IMPOSSIBILIDADE DE AUTUAÇÃO COM BASE EM PROVA EMPRESTADA [PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ESTADUAL]

16. - Qualquer auto de infração para constituição do crédito tributário tem como pressuposto o procedimento de fiscalização previsto no artigo 532 do RICMS, cumulado com as disposições do Decreto Estadual nº 46.676/2002. Esse procedimento visa evitar a constituição do crédito tributário que se pautem em mera presunção de irregularidade.

17. - Dessa forma, a autuação fiscal incorre em clara nulidade, já que não obedeceu aos ritos procedimentais previstos na legislação. O procedimento adotado pelas DD. Autoridades Fiscais para a constituição do crédito tributário, com base em prova emprestada do Fisco Federal, constitui verdadeira inversão das relações jurídicas, na qual se suprime o procedimento de fiscalização da fazenda pública.

[...]

20. - Assim, o Fisco Estadual não pode se utilizar, tão somente, de informações de outra Fazenda Pública, no presente caso a da União, para constituir crédito tributário, supostamente devido pela Embargante. É necessária a realização de todo o procedimento de fiscalização exigido, sob pena de nulidade.

21. - Veja-se que é exatamente o que aconteceu no presente caso. A Embargada constituiu crédito tributário, tão somente, com informações obtidas/extraídas do Fisco Federal.

22. - Excelência, não houve o procedimento adequado e exigido pela RICMS/SP, ou seja, uma fiscalização própria a suportar a lavratura do auto de infração relacionado ao caso.

[...]

24. - Portanto, impera-se o reconhecimento da nulidade da autuação fiscal, bem como do processo administrativo correlacionado à ação executiva ora embargada, face à inexistência procedimento administrativo hábil a apuração e comprovação das supostas infrações cometidas.

II. 3 — ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS IMPUTADOS À RECORRENTE

25. — *As DD. Autoridades Fiscais imputaram a Recorrente o acréscimo patrimonial a descoberto — fls. 152 — ‘(...) acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de outubro de 2003, decorrente da aquisição de um lote de terreno situado à Rua Três, s/ n, no Itaim, São Paulo, mediante arrematação em leilão, no valor R\$ 149.500,00 (fls. 26/30)’.*

26. — *Conforme já constou na impugnação ao auto de infração apresentada, a Recorrente adquiriu o referido imóvel com produto do contrário de mútuo celebrado com Sr. Horácio Johannes Niemz Titta, seu marido, no valor R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais).*

27. — *Para fazer prova dessa origem, a Recorrente providenciou a juntada de cópia do contrato de mútuo celebrado — fls. 40/42 e tal informação constou em sua Declaração de Imposto de Renda. Apesar disso, as DD. Autoridades Julgadoras entenderam que — fls. 152 — ‘(...) cumpre salientar que os empréstimos realizados com terceiro, pessoa física ou jurídica, devem estar registrados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, tendo em vista a sua repercussão na variação patrimonial’.*

28. — *Ocorre que, o mutuante apenas passou a residir no Brasil no ano calendário de 2004 e, por tal motivo, não houve a entrega da declaração de imposto de renda — DIPF/2004.*

29. — *Dessa forma, as DD. Autoridades Julgadoras exigem documento que a Recorrente encontra-se impossibilitada de apresentar já que, não existia a obrigação do mutuante em entregar a referida declaração de imposto de renda.*

30. — *Para desconsiderar os valores e dados informados na DIPF/2004 da Recorrente, as DD. Autoridades Julgadoras presumem fatos em provas emprestadas. Isso fica evidente no seguinte trecho da r. decisão — fls. 155 — ‘(...) os mencionados documentos, especialmente os de fls. 81/84, deixam claro que o empréstimo ‘concedido’ à fiscalizada por seu cônjuge, Horácio Alberto Johannes Niemz Titta, tratou-se, na verdade, de negócio simulado, que teve a única e exclusiva finalidade de garantir suporte legal de recursos para a variação patrimonial da contribuinte.’*

31. — *Ora, Conselheiros, os documentos que as DD. Autoridades Julgadoras mencionam são mensagens eletrônicas - documentos apreendidos na denominada ‘Operação Dilúvio’. Suprimiu-se o procedimento de fiscalização da fazenda pública, o que não pode ser admitido.*

11. 4. DESCABIMENTO DA APLICAÇÃO DA MULTA DE 150%

[...]

33. - *Conforme demonstrado, a DD. Fiscalização exige da Recorrente multa punitiva majorada, equivalente a 150% e juros de mora sobre o suposto crédito tributário discutido nestes autos. Esse procedimento, entretanto, é equivocado.*

34. - *Ora, Conselheiros, a própria DD. Autoridade Julgadora reconheceu que a necessidade da comprovação da existência de fraude para que possa ser majorada a multa de ofício para 150%: '(..) Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o §1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. 8, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa qualificada' (fls. 156)*

35. — *Como já exposto no tópico relativo aos acréscimos patrimoniais apontados, não houve qualquer prova dos fatos alegados. A DD. Autoridade Tributária presume fatos e imputa à Recorrente acréscimo patrimonial, de modo que urge o reconhecimento da inexigibilidade da multa majorada sobre o referido valor.*

36. — *Repita-se: o procedimento fiscal foi baseado, tão somente, em mensagens eletrônicas, documentos apreendidos na 'operação dilúvio', os quais não tem o condão de ensejar na aplicação de multa majorada - 150% ao presente caso.*

115.) INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO INDEXADOR

[...]

49. - *Assim sendo, in casu, por tudo o quanto anteriormente exposto, forçoso concluir pela absoluta ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização da taxa SELIC no cômputo dos juros moratórios, por expressa violação aos artigos 161, caput e §1º, do Código Tributário Nacional, e artigos 5º, 48, I e 150, I e III, "h" da Constituição Federal, o que, per se, já é bastante para que seja declarada a nulidade do título executivo ora impugnado, em decorrência de sua iliquidez. Caso, contudo, não se entenda pela absoluta nulidade do aludido título, o que se admite apenas ad argumentandum, impera, em vista do quanto acima exposto, seja revisto o percentual dos juros pretendidos pela Recorrente.*

III. — CONCLUSÕES E PEDIDOS

50. - *Ante todo o acima exposto, a Recorrente requer:*

- a. seja conhecido o presente recurso, em razão da sua tempestividade;*
- b. sejam acolhidas as preliminares levantadas, para o fim de se determinar o cancelamento da exigência fiscal; ou, caso tais alegações não sejam aceitas por essa C. Câmara, o que apenas se admite em atenção eventualidade;*
- c. seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para que seja reformado o v. acórdão recorrido, e, ato contínuo, sejam afastados definitivamente o lançamentos e a cobranças do IRPF em face da Recorrente por suposto acréscimo patrimoniais no ano-calendário de 2003.”*

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa – Relatora

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da r. decisão em debate no dia 22/06/2009 conforme A.R à fl. 328, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 22/07/2009 (fl. 338), razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

2. DAS PRELIMINARES

2.1 – Da nulidade.

A Recorrente suscita a nulidade da autuação fiscal, face à inexistência procedimento administrativo hábil à apuração e comprovação das supostas infrações cometidas.

Sustenta que a Autoridade Fiscal não se utilizou de prova inequívoca ou de elementos do inquérito policial validados por sentença, para desconsiderar o contrato de mútuo firmado entre a Recorrente e seu marido, de modo que urge a declaração de nulidade do procedimento fiscal que originou o auto de infração combatido.

Argumenta que Fiscalização procedeu ao lançamento de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Física baseado em presunções, sem fazer prova da efetiva omissão de rendimentos e dos acréscimos patrimoniais a descoberto, ou seja, da ocorrência dos fatos jurídicos que fazem surgir os fatos geradores cujos créditos são imputados a Recorrente como devidos.

Afirma que é cediço que os atos administrativos são dotados de presunção de legitimidade. No entanto, tais premissas não eximem a Administração do dever de comprovar que o fato jurídico ocorreu, e, no presente caso, não há prova de que efetivamente ocorreu omissão de rendimentos a descoberto ou mesmo a existência de fraude ou simulação na declaração de rendimentos isentos declarados pela Recorrente. Isso impede que a autuação subsista.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Saliente-se de imediato que, via de regra, não há qualquer óbice à utilização de prova emprestada, conforme se observa do artigo 372 do Código de Processo Civil, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal.

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

A utilização de uma prova produzida em outro processo não exige identidade de partes, prescindindo-se que sejam as mesmas partes na origem e no processo de destino da prova emprestada, conforme entendimento da jurisprudência pátria (Embargos em Recurso Especial nº 617.428/SP, relatora Ministra Nancy Andri ghi, Corte Especial, julgado em 4/6/2014).

A jurisprudência deste conselho segue no mesmo sentido. Recorde-se:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. REQUISITOS. ADMISSIBILIDADE.

Conceitua-se prova emprestada como aquela prova produzida no âmbito de outra relação jurídica processual, sendo apresentada para formar a convicção do julgador quanto à veracidade do fato que se pretende provar.

Tal forma de prova é tradicionalmente aceita âmbito do processo administrativo. Contudo, para resguardar os direitos fundamentais dos contribuintes, somente é admitida a prova emprestada para basear auto de infração se cumpridos dois requisitos de admissibilidade cumulativamente, quais sejam: i) que a prova tenha sido originalmente produzida sob o crivo do contraditório; e ii) que o sujeito passivo da obrigação tributária, cujos interesses são postos em análise pela prova emprestada no processo administrativo, tenha participado do referido contraditório original, ou seja, seja do parte no processo do qual a prova foi trasladada. (CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, Relatora Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Acórdão nº 3402-004.290, Data da Sessão: 29/06/2017)

PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE.

Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, tampouco é necessária a identidade entre as partes no processo de origem e aquele a que se destina a prova emprestada. Não há que se falar em nulidade no uso de prova emprestada quando é oportunizado ao sujeito passivo manifestar-se sobre todos os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora. (CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Acórdão nº 2401-004.874, Data da Sessão: 06/06/2017)

NULIDADE - UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA - POSSIBILIDADE - RESPEITO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

A utilização de conjunto probatório - utilizado como prova subsidiária - produzido em processo judicial criminal ao qual a fiscalização obteve acesso mediante autorização judicial, relativo ao mesmo contribuinte, respeitado o contraditório e a ampla defesa, está de acordo com o ordenamento jurídico, não constitui causa de nulidade do lançamento fiscal e pode ser utilizado para caracterizar a existência de fato gerador de contribuição previdenciária.

A absolvição na esfera judicial criminal não interfere no processo administrativo fiscal, pois este não apura a existência de crimes, mas tão somente a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária. (CARF, 2ª Seção, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro

Marcelo Milton da Silva Risso, Acórdão 2201-003.657, Data da Sessão: 06/06/2017)

Não é demais lembrar que, no tocante aos documentos e às informações que amparam o lançamento tributário, o contraditório e a ampla defesa foram garantidos ao contribuinte no contencioso administrativo fiscal.

Observa-se, também, que o Auto de Infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais.

A autuada, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo-lhe sido concedido o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Além disso, após cientificada do lançamento, a interessada teve 30 (trinta) dias para apresentar a sua impugnação e anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para desconstituir a exigência.

Ademais, na apreciação de provas no processo administrativo tributário, a legislação tributária confere ao órgão julgador o livre convencimento de sua validade para os fins de que são propostas.

Portanto, forte nessas razões, rejeito a preliminar argüida.

não cabem mais questionamentos quanto à possibilidade de formalização da exigência com base em extratos bancários. Tal entendimento já foi superado desde o advento da Lei nº 9.430/96 que estabeleceu a hipótese da caracterização de omissão de receita com base em movimentação financeira não comprovada.

A presunção legal trazida ao mundo jurídico pelo dispositivo em comento torna legítima a exigência das informações bancárias e transfere o ônus da prova ao sujeito passivo, cabendo a este prestar os devidos esclarecimentos quanto aos valores movimentados. A propósito, confira-se:

IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS PROBATÓRIO DO SUJEITO PASSIVO.

1. O art. 42 da Lei 9.430/1996 cria um ônus em face do contribuinte, ônus este consistente em demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira. Por outro lado, o consequente normativo resultante do descumprimento desse dever é a presunção de que tais recursos não foram oferecidos à tributação, tratando-se, pois, de receita ou rendimento omitido. 2. Tal disposição legal é de cunho eminentemente probatório e afasta a possibilidade de se acatar afirmações genéricas e imprecisas. A comprovação da origem, portanto, deve ser feita de forma minimamente individualizada, a fim de permitir a mensuração e a análise da coincidência entre as origens e os valores creditados em conta bancária.

Recurso Voluntário Negado. (CARF, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 2402-005.592, Rel. Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, Sessão 19/01/2017)

Veja-se que é pacífico o entendimento deste Conselho no sentido de que “a presunção legal de omissão de rendimentos tributáveis, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”.

Ademais, tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade competente, observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário, e não demonstrado óbice ao pleno exercício do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Portanto, a alegação de que em regra cabe ao Fisco comprovar as suas alegações, não merece acolhida.

3. Do mérito – Acréscimo patrimonial a descoberto

A Recorrente se insurge quanto à imputação em tela ao fundamento de que “As DD. Autoridades Fiscais imputaram a Recorrente o acréscimo patrimonial a descoberto fls. 152 – ‘(...) acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de outubro de 2003, decorrente da aquisição de um lote de terreno situado à Rua Três, s/ n, no Itaim, São Paulo, mediante arrematação em leilão, no valor R\$ 149.500,00 (fls. 26/30) ”.

Narra que adquiriu o referido imóvel com produto do contrato de mútuo celebrado com Sr. Horácio Johannes Niemz Titta, seu marido, no valor R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais).

Para fazer prova dessa origem, a Recorrente providenciou a juntada de cópia do contrato de mútuo celebrado - fls. 40/42 e tal informação constou em sua Declaração de Imposto de Renda. Apesar disso, os julgadores entenderam os empréstimos realizados com terceiro, pessoa física ou jurídica, devem estar registrados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, tendo em vista a sua repercussão na variação patrimonial.

Ocorre que, o mutuante apenas passou a residir no Brasil no ano calendário de 2004 e, por tal motivo, não houve a entrega da declaração de imposto de renda DIPF/2004.

Dessa forma, as Autoridades Julgadoras exigem documento que a Recorrente encontra-se impossibilitada de apresentar já que não existia a obrigação do mutuante em entregar a referida declaração de imposto de renda.

Ademais, sustenta que as Autoridades Julgadoras presumem fatos em provas emprestadas.

Inicialmente, cumpre destacar que conforme dispõe o artigo 55, XIII, do decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), devem ser tributadas as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis. Confira-se:

Art. 55. São também tributáveis:

[...]

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

[...]

Outrossim, o artigo 807 do mesmo diploma normativo preceitua que:

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Por sua vez, o § 1º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88 dispõe que constituem rendimento bruto os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados na forma seguinte:

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.

O dispositivo legal acima transcrito estabelece uma *presunção legal juris tantum* ou relativa, e o principal efeito desta *presunção legal* é a inversão do ônus da prova.

Assim, verificada a ocorrência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos sujeitos à tributação, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a irrealidade da imputações feitas. Ausentes esses elementos de prova, resulta procedente o feito fiscal.

No caso dos autos, conforme anteriormente descrito, a Recorrente, com o objetivo de justificar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de outubro de 2003, decorrente da aquisição de um lote de terreno situado à Rua Três, s/n, no Itaim, São Paulo, mediante arrematação em leilão, no valor de R\$ 149.500,00 (fls. 26/30), a interessada argumenta que deve ser considerado como origem o empréstimo supostamente recebido de seu cônjuge, o Sr. Horácio Alberto Johannes Niemz Titta, no valor de R\$120.000,00.

Assegura que tal transação foi devidamente registrada em sua declaração de ajuste, na qualidade de beneficiária, apresentando como prova o contrato de mútuo firmado entre ela e seu cônjuge (fls. 82/86).

Todavia, a DRJ de origem rejeitou a argumentação da contribuinte por entender que “os empréstimos realizados com terceiro, pessoa física ou jurídica, devem estar registrados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, tendo em vista a sua repercussão na variação patrimonial”.

E na sequência concluiu da seguinte forma:

“Como se vê, o contrato de mútuo em questão não tem o condão de, por si só, comprovar a operação alegada, já que pode ser feito a qualquer tempo, com o teor que convier ao interessado e trazendo valores de acordo com os seus interesses, o que o torna pouco convincente. Trata-se de mero documento particular sem registro em cartório, que se existente, constituiria um reforço para a credibilidade das operações, além de conferir certeza, no mínimo, à data em que o documento foi efetivamente firmado.

Ademais, além de não registrado, também não está apoiado por outras provas conclusivas, comprobatórias da transferência efetiva da quantia mutuada do mutuante para a conta-corrente do mutuário, da quitação do suposto empréstimo, nem, tampouco, da capacidade financeira do mutuante à época do empréstimo.

Em suma, cabe à contribuinte fazer prova do recebimento dos recursos, por meio de extrato bancário ou indicação do cheque ou depósito em sua conta corrente, prova esta que, se existente, satisfaria plenamente a exigência, mesmo porque não se trata de pequena quantia e o valor, se efetivamente emprestado, deve ter sido entregue em cheque ou em dinheiro e depositado na conta-corrente do devedor, o que tornaria fácil a comprovação da transferência relativa ao ato de empréstimo. Sem esses elementos não é possível aceitar o empréstimo mencionado.

É um equívoco o raciocínio de que a informalidade dos negócios entre parentes próximos pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito, apenas, a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes - um empréstimo sem nota promissória, por exemplo -, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública. Logo, o grau de parentesco com o mutuante ou a forma convencionada entre as partes diz respeito somente as partes; não exime o contribuinte de apresentar a prova do recebimento do dinheiro, e não pode ser oposta à Fazenda Pública.”

Entendo que a respeitável decisão não merece sofrer qualquer censura, merecendo ser confirmada pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

Todavia, sobre empréstimos a título de mútuo, cabe observar o que segue.

Especificamente no que se refere às alegações formuladas sobre os empréstimos supostamente contraídos junto a terceiros (cônjuge), para suas comprovações, seria imprescindível que fossem juntados ao processo: a) a apresentação do contrato de mútuo devidamente assinado e registrado em cartório pelas partes por ocasião da celebração do respectivo acordo; b) que o empréstimo fosse regularmente informado nas Declarações de Ajuste Anual dos interessados; c) que os mutuantes tivessem disponibilidade financeira para o empréstimo, bem como a mutuário para saldar tempestivamente seus compromissos; d) que restasse comprovada a efetiva transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), bem como a comprovação da restituição dos valores tomados pelo mutuário (bem suas previsões de restituição, caso os empréstimos ainda estivessem em andamento).

Assim não fosse, abrir-se-ia um enorme leque de possibilidades de fraudes mediante informações de “operações fantasmas”, permitindo, por exemplo, que quem dispusesse de meios, ficticiamente “emprestasse” a outro um determinado valor, “esquentando”, dessa forma, recursos do “mutuário” não apresentados à tributação.

Em outras palavras, a pretensão do interessado deveria estar baseada em outros documentos que não deixassem margem à dúvida quanto à consistência das operações, ou seja, recebimento das quantias que afirma terem sido emprestadas, como é o caso de transferências bancárias do numerário ou cópias de cheques emitidos e comprovadamente sacados ou creditados. Não consta dos autos a comprovação, seja da saída do numerário do patrimônio dos mutuantes seja da quitação efetuada pelo mutuário, não socorrendo ao contribuinte a alegação de que os empréstimos foram realizados por ambas as partes.

É de se esclarecer que os fatos devem ser devidamente comprovados com elementos que não deixem margem à dúvida quanto à consistência da operação, em especial frente a matérias que cominem ao contribuinte o ônus probatório, como nos casos de presunções legais, sendo certo que tudo que é informado na declaração está sujeito à comprovação, por documento hábil, tendo a fiscalização a atribuição legal para verificar a autenticidade de todos os fatos declarados.

Além do mais, é de causar estranheza que a movimentação de quantias tão significativas venham sendo reiteradamente realizadas em espécie, ou seja, à margem do sistema bancário nacional, sem uma comprovação efetiva da ocorrência de tais empréstimos, como salientado pela decisão recorrida.

Observe-se, que 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 a 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.

Com efeito, o mútuo de dinheiro atrai um ônus probatório mais custoso para quem dele se utiliza, justamente por ele se prestar muito facilmente à simulação e, infelizmente, ser muito mais utilizado para tanto. Ou seja, o mútuo deve ser efetivamente comprovado pelo interessado, não bastando a mera apresentação de seu instrumento de constituição.

Em razão dos fatos narrados, penso que a prova apta a espancar a dúvida seria a comprovação da transferência de numerário, conforme se observa dos julgados transcritos:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMO NÃO JUSTIFICADO. A justificação para o empréstimo deve basear-se em outros meios de prova, como a transferência de numerário, coincidente em datas e valores, não bastando a simples informação na Declaração de Ajuste. (CARF, Acórdão 2201-002.723, 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Eduardo Tadeu Farah, Sessão de 09/12/2015)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - MÚTUO - A contratação de empréstimo entre particulares despida de comprovação da transferência do correspondente numerário, ainda que constante das declarações de ajuste anuais dos contratantes apresentadas a destempo e após o início do procedimento de ofício, não constitui origem para eventuais aplicações, uma vez contrato unilateral que se perfaz com a tradição de seu objeto. (Acórdão 102-45383 de 20/02/2002)

Não se pode perder de vista que os dados constantes da Declaração de Ajuste e de Bens do contribuinte são informações prestadas voluntariamente, sob sua responsabilidade, e sujeitos à comprovação, se o Fisco entender necessária. O artigo 806 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999) assim determina:

Art. 806. 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 (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).

Portanto, resta claro que todo contribuinte está sujeito a comprovar, mediante documentos hábeis e esclarecimentos, os rendimentos auferidos e as alterações ocorridas em seu patrimônio, sempre que intimado a fazê-lo, quando da revisão da declaração de rendimentos.

Forte nessas razões, nego provimento ao recurso quanto a esse ponto.

4. Da multa de ofício

Por fim, a Recorrente sustenta que a multa de ofício qualificada aplicada pela Fiscalização é indevida porquanto restou demonstrada de forma clara e justificada a ocorrência de fraude ou sonegação que justificasse a aplicação da multa de 150%.

A aplicação da multa de ofício tem regulação prevista na Lei 9.430/96, conforme art. 44. O inciso II deste dispositivo, com a redação alterada pela Lei 11.488 de 15/06/2007, transcrito a seguir, assim determina sobre a aplicação da multa de ofício:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Devemos então verificar se os fatos anteriormente narrados, que detalham a conduta da autuada, se encaixa em alguma das definições de evidente intuito de fraude, que estão estampadas nos artigos 71, 72 e 73, acima transcritos. Em caso positivo, de se aplicar a multa qualificada. Ou seja, não cabe aqui avaliar de forma subjetiva se a conduta foi claramente ou evidentemente uma fraude ou não. A avaliação deve ser objetiva, verificando se a conduta se encaixa ou não em algum dos dispositivos citados. E a nova redação do dispositivo deu fim a toda essa discussão.

Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a conduta acima descrita nas definições contidas na Lei nº 4.502/64, já transcrita. A sonegação, conforme citado artigo, apresenta as seguintes exigências:

- *Uma ação ou omissão; e*
- *Que esta ação ou omissão seja dolosa; e*
- *Que ela impeça ou retarde o conhecimento pelo Fisco:*
- *da ocorrência do fato gerador; ou*
- *da natureza do fato gerador; ou*
- *das circunstâncias materiais do fato gerador.*

Já a fraude caracteriza-se por:

- *Uma ações ou omissão; e*
- *Que esta ação ou omissão seja dolosa; e*
- *Que ela impeça ou retarde a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante do tributo devido; ou*
- *Que ela exclua ou modifique as características essenciais do fato gerador, de forma a reduzir o montante do tributo devido.*

Incorrendo o contribuinte em uma das duas situações acima, de se aplicar a multa qualificada.

No caso em exame, há elementos suficientes para a caracterização da atitude dolosa, intencional da Recorrente, com intuito de ocultar da Administração Tributária o real montante de seus rendimentos no ano-calendário fiscalizado.

A utilização de negócio jurídico simulado, objetivando dar suporte legal de recursos à variação patrimonial da contribuinte, evidenciou claramente o propósito deliberado de ocultar o seu verdadeiro patrimônio e rendimentos ao fisco, impedindo o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Com as considerações supra, não há como acolher as alegações da Recorrente, afastando-se, assim, a argumentação de “*inexistência de dolo, fraude ou simulação*”.

Diante do exposto, portanto, deve ser declarada procedente a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso I e §1º, da Lei n.º 9.430/1996.

5. Do juros de mora sobre a multa de ofício

A Recorrente requer seja excluída a incidência de juros sobre a multa de ofício, haja vista esta penalidade não retratar obrigação principal, mas mero encargo que se agrega ao valor da dívida como forma de punir o contribuinte. Além disso, a incidência dos juros sobre a multa carece de disposição legal.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre multa de ofício, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuição.

A respeito do tema, cumpre transcrever trecho do voto vencido no Acórdão 9202-01.806, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddaad, exarado pela 2ª Turma CSRF, ao qual me filio e peço vênias para transcrever e adotar como razões de decidir:

“Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.

Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e

- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §10 do Código Tributário Nacional — CIN (1% ao mês).

Data máxima vênua, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isoladas, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento".

"Crédito", por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão "penalidade pecuniária" incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão "penalidade pecuniária" ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa de ofício) já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser "corrigida" é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o C77V não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se fez analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei 1209.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão "débitos" constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso."

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o "caput". Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluíam nos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia a improcedência da interpretação.

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática — entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos mora tórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único — Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, concluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

(...)

No presente caso, os paradigmas apresentados pela recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.

Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão."

Processo nº 19515.001298/2007-88
Acórdão n.º **2401-005.151**

S2-C4T1

Fl. 15

Assim, em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

6. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário da recorrente, para, no mérito, **DAR-LHE** provimento parcial.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.