



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004209/2010-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.694 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente ROBERT NAJI NAHAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2006

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

PRECLUSÃO. Matéria não impugnada, art. 17 do Decreto nº70.235/1972.

DECADÊNCIA SEGUNDO REGRAS DO AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR EM 31 DE DEZEMBRO.

O prazo de decadência do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) nos lançamentos por Acréscimo Patrimonial a Descoberto rege-se pelas regras do imposto sujeito ao ajuste anual, considerando-se ocorrido o fato gerador no dia 31 de dezembro de cada ano.

SÚMULA STJ nº555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.(PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. REVISÃO. LANÇAMENTO.

A declaração entregue pelo contribuinte pode ser objeto das correções pertinentes em procedimento de ofício daí resultando o lançamento devido.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. CARTÕES DE CRÉDITO. GASTOS DE TERCEIROS. 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.

MÚTUO. PROVA.

A alegação da existência de empréstimos tomados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo e/ou a informação nas declarações de bens do credor e do devedor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo da matéria preclusa, e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente Convocado) e João Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata de autuação (Auto de Infração às e-fls. 165-172) relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2005, com apuração de crédito tributário da ordem de R\$ 2.911.005,81.

Por bem descrever os fatos dos autos, colo abaixo trecho do relatório do acórdão de DRJ.

Foi instaurado procedimento fiscal mediante MPF nº08.1.90.00.2010.02268-5 datado de 12/07/2010 (fl. 02), através do qual o contribuinte foi intimado a apresentar documentos comprobatórios dos valores recebidos a título de Rendimentos Tributáveis, Rendimentos Isentos e não Tributáveis, discriminados mensalmente; das aquisição(ões)

e/ou alienação(ões) de bens; bem como contratos sociais e alterações das empresas RODER ADM. E CONSTRUÇÃO LTDA e RNN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; planilhas contendo saldos bancários de contas corrente e aplicações financeiras nas instituições financeiras BANCO ABN AMRO REAL, UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A e BANCO SAFRA S.A e contrato de mútuo referente a empréstimo da empresa SK OVERSEAS INVESTMENTS CORP. Houve perfeita ciência do interessado tendo este apresentado resposta parcial (fls. 15-19).

No dia 20/08/2010, reiterou-se a intimação nos exatos termos anteriores (fls. 20-23), pelo que se obteve acesso a alterações contratuais da empresa RNN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e cópia dos extratos mensais das contas nº 018.068-1 do BANCO SAFRA S.A e nº 9826752-8 do BANCO ABN AMRO REAL S/A.

Em 07/10/2010 o fiscalizado foi instado a apresentar contratos de câmbio contraído junto a SK OVERSEAS INVESTMENTS CORP acompanhado da devida comprovação de repasse do numerário e demonstrativo dos gastos realizados no ano-calendário 2005 (fls. 24-28).

Uma derradeira intimação foi dirigida com escopo de obter esclarecimentos a respeito de gastos com cartão de crédito devidamente relacionados constantes dos sistemas que se apresentavam bastante divergentes daqueles informados pelo contribuinte (fls. 29-31).

Da análise conjunta das Declarações de Ajuste Anual entregues (fls. 05- 14) e esclarecimentos prestados foi elaborado o Demonstrativo de Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte (fls. 156/157) que evidenciou excessos de aplicações sobre origens e fez a Autoridade Tributária lavrar o presente Auto de Infração (fls. 165-172), consubstanciado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 158-164, para apurar ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO no montante de R\$ 4.723.707,83. A multa de ofício aplicada foi estabelecida no percentual de 75%.

Cientificado da exigência em 13/12/2010, segundo informa Aviso de Recebimento (AR) de fl. 173, a parte apresentou impugnação de fls. 175-200, datada de 11/01/2011, na qual defende a revisão do lançamento mediante a seguinte argumentação sintetizada:

- Entende restar decadente o lançamento lavrado em 06/12/2010. Argumenta que a edição da Lei nº 7.713, de 1988, tornou devido o imposto sobre a renda mensalmente, à medida que se tornam disponíveis rendas e proventos. Logo, aplicável o prazo decadencial disposto no §4º do art 150 do Código Tributário Nacional (CTN), que impõe contagem a partir do fato gerador. Conclui assim que restariam fulminados pela decadência os acréscimos apurados nos meses de janeiro a novembro de 2005, citando jurisprudência administrativa.
- Quanto ao mérito, afirma que a apuração de acréscimos patrimoniais não pode ser justificada pela retificação de Declaração de Ajuste Anual procedida pelo fiscalizado, pelo fato de ser a retificação um direito previsto no art 147 do CTN exercido espontaneamente, ou seja, antes de iniciado o procedimento fiscal, com vistas a corrigir erros percebidos na original.
- Diz ter havido desconsideração de negócios jurídicos regularmente celebrados que tornariam nula a apontada variação patrimonial a descoberto, a saber: 1) empréstimo tomado da sociedade SK OVERSEAS INVESTMENTS CORPOR no valor de R\$ 3.800.000,00, 2) distribuição de lucros pela empresa ROFER ADMINISTRAÇÃO E CONSTRUÇÃO LTDA no valor de R\$ 189.598,98, e 3) rendimentos recebidos da empresa SELEPARK ESTACIONAMENTOS LTDA da ordem de R\$ 1.212,12.

- Em relação ao empréstimo tomado, o impugnante aduz que a Autoridade Fiscal inventou fatos para impor tributo por não ter se agradado da forma através da qual obteve os recursos. Diz ter apresentado o contrato celebrado reconhecido por ambas as partes e ter declarado tal operação na retificadora entregue, mas admite não ser possível apresentar DOC ou TED para atestar a transferência dos recursos sob a justificativa que “estes créditos sido liquidados em sua conta bancária cujos extratos foram todos entregues à fiscalização tempestivamente”.
- Adita ser da essência do contrato a vontade das partes podendo se concretizar mediante inúmeras formas, sendo vedado ao Direito Tributário exigir instrumento específico para que o contrato tenha validade. Conclui que a exigência de DOC ou TED exorbita a competência constitucional delegada à Administração Tributária, constituindo-se em abuso de poder.
- Em relação aos valores pagos pelas pessoas jurídicas ROFER ADMINISTRAÇÃO E CONSTRUÇÃO LTDA e SELEPARK ESTACIONAMENTOS LTDA, não aceitos pelo Agente Fiscal por suposta não comprovação da efetividade dos recursos, insurge-se por entender como prova suficiente cópia do Livro Razão e informe de rendimentos apresentados. Relembra ter esclarecido durante o procedimento fiscal estar impedido de trazer ao feito provas adicionais em virtude da apreensão de documentos contábeis pela Polícia Federal e conclui que foi subvertido o princípio in dubio pro réu.
- Acusa o Fiscal de ter desconsiderado valores declarados pelo contribuinte como despesas de cartão de crédito para considerar informações advindas dos sistemas da Receita Federal prestadas pelas operadoras. Atribuiu a divergência a cartões de créditos adicionais pertencentes a familiares e por eles suportados, fato levado a conhecimento da Autoridade Fiscal que, ao invés de intimar os parentes envolvidos, preferiu entender “que tal prova caberia ao impugnante, esquecendo-se o D. agente fiscal que, mesmo em se tratando de familiares, existe o sigilo da informação de terceiros, ...”
- Defende que o auto de infração desrespeita o art 845 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), o qual comina aos lançadores o dever de apresentar elemento seguro de prova ou indício de falsidade para se opor aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte. Cita jurisprudência neste sentido. • Por fim, cita o inciso VII do art 149 do CTN para defender que o lançamento somente poderia ser efetuado caso a Fiscalização comprovasse ter o contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação, ancorando-se em citações jurisprudenciais.

A decisão unânime da 7ª Turma da DRJ/RJ1 foi pela improcedência da impugnação.

Irresignado, manejou recurso voluntário no qual alegou:

- Preliminarmente, decadência, conforme já havia alegado na impugnação;
- Que não tem como apresentar DOCs e TEDs referentes ao alegado mútuo de R\$3.800.000,00 com S.K Overseas Investments Corporation “*por se tratar de transferência de créditos para a recorrente que os assumiu, tendo esses créditos sido liquidados em sua conta bancária cujos extratos foram todos entregues à fiscalização tempestivamente*”;

- Que recebeu os valores alegados das fontes pagadoras Rofer Administração e Construção Ltda (R\$189.598,98) e Selepark Estacionamentos Ltda (R\$1.212,12);
- Que teve livros contábeis apreendidos pela Polícia Federal, impossibilitando sua apresentação;
- Que era responsável apenas por suas despesas no cartão de crédito, sendo o restante do valor de responsabilidade dos possuidores dos adicionais do cartão;
- Que a fiscalização não fez prova da inexatidão ou falsidade dos negócios jurídicos desconsiderados;
- Que é inaplicável a variação da taxa Selic à multa aplicada;

Por fim pediu o recebimento do recurso e seu integral provimento com reforma da decisão recorrida e declaração de nulidade da autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALFREDO JORGE MADEIRA ROSA, Relator.

Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo, atendendo ao disposto no art. 33 do Decreto nº70.235, de 06 de março de 1972, e dele tomo conhecimento parcial. Não conheço das alegações de inaplicabilidade da variação da taxa Selic sobre a multa apurada (e-fls.246 e 247) por se tratar de matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº70.235/1972.

Preliminares

O contribuinte alegou decadência do direito de lançar do Estado. Defende a aplicação do art. 150, §4º do CTN, em lugar do art. 173, I do CTN. A questão já foi bem enfrentada pelo acórdão recorrido ao trazer decisão do STJ que pacificou a divergência de entendimentos existente até então.

A decisão proferida no acórdão do REsp 973.733/SC (Tema Repetitivo 163), cujo trânsito em julgado se deu em 22/10/2009, deu origem à Súmula STJ nº555, posterior ao acórdão recorrido.

Súmula STJ nº555

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

Conforme se constata das Declaração de Ajuste Anual 2006, às e-fls. 05 a 09, retificada pela declaração às e-fls. 10 a 14, não houve antecipação de pagamento de imposto devido, ou mesmo declaração do débito.

Em mesmo sentido já entendia anteriormente a CSRF do CARF, conforme ementa do acórdão nº 9202-002.627 da 2ª Turma, ao julgar caso similar.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. Inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Afasto a preliminar de decadência, em atenção à Súmula STJ nº 555, por força do disposto no art. 62 do RICARF (Portaria MF nº 343/2015).

Mérito

As alegações de mérito no recurso voluntário já haviam sido apresentadas em sede de impugnação, tendo sido enfrentadas pelo acórdão de DRJ. Transcrevo abaixo trecho do voto do acórdão recorrido.

Acréscimo patrimonial a descoberto. Base legal.

Antes de adentrarmos nos argumentos de mérito trazidos pelo recorrente, faz-se oportuno tecer algumas considerações sobre a tributação de rendimentos em razão de constatação de acréscimo patrimonial a descoberto. A base legal do presente auto se encontra disciplinada no § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com redação alterada pela Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, abaixo reproduzida:

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90) § 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.**[...] (Grifo nosso)*

Esta espécie de tributação foi objeto de regulamentação nos arts. 55, XIII, 806 e 807 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR), reproduzidos abaixo:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

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;

[...]

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

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).

*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.** (Grifo nosso)*

As disposições normativas supramencionadas têm natureza de presunção legal. Para Pontes de Miranda (MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974), presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os tem como verdadeiros, e divide as presunções em iuris et de jure (absolutas) e iuris tantum (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, nenhuma prova contrária admitem, quando, em vez disso, a presunção for iuris tantum, cabe a prova em contrário.

Desta feita, induz-se que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos legalmente estabelecida, cabendo à autoridade lançadora apenas desvelar o desequilíbrio entre as aplicações de recursos e os rendimentos declarados de diferentes naturezas. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa.

Este também é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CSRF), como bem exemplifica o Acórdão CSRF nº 01-0.071, sessão de 23/05/1980, do qual se destaca o seguinte trecho:

“O certo é que, cabendo ao fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece-me elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte.”

Importa também enfatizar que tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém adquire um bem, empresta dinheiro ou paga alguém, ou seja, realiza uma aplicação de valor, sem que tenha recursos para isso ou os tome emprestado de terceiros.

Assim, cabe ao impugnante concorrer para provar, de maneira robusta, a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão fiscal, mediante

apresentação de documentos hábeis e idôneos a atestarem a não ocorrência do incremento patrimonial (ou mesmo, o decréscimo deste) ou a existência de origem suficiente a suportá-lo dentre rendimentos tributados de maneira exclusiva/definitiva, isentos ou não-tributáveis.

Assim sendo, passa-se à análise da impugnação.

Retificação. Acréscimo Patrimonial.

O recorrente inicia seu questionamento em relação ao mérito, afirmando que a apuração de acréscimos patrimoniais não pode ser justificada pela retificação de Declaração de Ajuste Anual por ele realizada. Apesar da pouca especificidade do argumento, entendo que o recorrente refere-se a trecho do Termo de Verificação Fiscal (fl. 162) onde o autuante explica suas razões para deixar de considerar como origem empréstimo pretensamente concedido pela sociedade SK OVERSEAS INVESTMENTS CORP constante em declaração de ajuste retificadora (fl. 14). Reproduz-se in verbis:

4.7) - Dívidas e Ônus Reais:

O contribuinte informou no Quadro - Dívidas e Ônus Reais - da Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2005, o valor de R\$ 3.800.000,00 a título de empréstimo conforme contrato de mútuo celebrado com a S.K.OVERSEAS INVESTMENTS CORP.-MIAMI.

Esta fiscalização não considerou na análise o valor anteriormente citado como recurso pelas razões a seguir comentadas.

Na declaração original, entregue pelo contribuinte em 24/04/2006 às 16:09:57 via Receitanet, ele declarou como rendimento isento – Transferência Patrimonial o valor de R\$ 5.500.000,00, valor este excluído na Declaração Retificadora transmitida em 30/04/2008 às 12:40:55. Na declaração retificadora foi excluída a transferência patrimonial e foi incluída no quadro Dívidas e Ônus Reais o valor de R\$ 3.800.00,00.

Considerando que o contrato de mutuo apresentado data de 17/03/2005 não há justificativa para que a dívida não tenha constado da declaração original, uma vez que a assinatura do mutuo ocorreu um ano antes da apresentação da declaração. A dívida só foi declarada dois anos depois da entrega da Declaração do Exercício de 2006, ou seja 30/04/2008.

A simples apresentação da cópia do contrato de mutuo e a declaração do credor de que o empréstimo foi realmente concedido não foram provas suficientes para a fiscalização considerar tal valor como recebido em 2005 com base no anteriormente comentado.

Para aceitação que o recurso recebido pelo fiscalizado realmente foi originário da dívida, deveriam ter sido apresentados outros documentos como cópia de DOC, TED, CHEQUE e etc, ou mesmo o extrato de conta corrente do fiscalizado com o lançamento a crédito do valor emprestado no seu total ou em parcelas, bem como da conta da credora com os débitos correspondentes aos valores liberados, de forma que não pairasse nenhuma dúvida de que os recursos foram realmente recebidos da S.K. OVERSEAS como empréstimo, o que não ocorreu.

Assim sendo, não ficou comprovado que os recursos vieram realmente da S. K. OVERSEAS podendo estes nem terem sido recebidos ou se originarem de outra fonte e serem passíveis de tributação.

Impossível não reconhecer que a retificação é faculdade do contribuinte que independe de autorização e foi exercida de maneira espontânea no caso em exame. Porém é bom lembrar que o exercício desta prerrogativa não obsta a revisão da veracidade das informações prestadas e averiguação do cumprimento das obrigações tributárias declaradas a contento, nas hipóteses previstas pelo art 149 do Código Tributário Nacional (CTN).

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

I - quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Então, forçoso admitir que declarações originais e/ou retificadoras poderão passar pelo crivo da Autoridade Fiscal em procedimento de revisão de ofício regulado pelo art. 835 do Decreto nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR).

CAPÍTULO III

REVISÃO DA DECLARAÇÃO

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

§ 1º A revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à declaração de rendimentos, ou

em caráter definitivo, com observância das disposições dos parágrafos seguintes.

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 1º).

...

Afinal, o Código Tributário Nacional (CTN) atribuiu ao Auditor Fiscal a competência para proceder ao lançamento e também homologar a declaração de ajuste anual entregue pelo contribuinte. Chama-se atenção para o conteúdo do Parágrafo único do art 142 que alerta à Autoridade Administrativa sobre o caráter obrigatório do exercício da atividade do lançamento, o que nos mostra estarmos diante de um dever a ser exercido sob pena de perda do cargo.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o

crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

De outro turno, não nos parece que o empréstimo tomado pelo impugnante foi desconsiderado pura e simplesmente por constar de uma retificação. Em verdade, nota-se que as divergências entre as informações prestadas em original e retificadora envolvendo valores substanciais foram tomadas como indícios a apontar a necessidade de obter maiores esclarecimentos, via intimações ao sujeito passivo ocorridas em 4 oportunidades, a saber: 22/07/2010; 20/08/2010; 07/10/2010 e 18/10/2010.

Ao nosso sentir, o lançamento apenas se tornou realidade frente ao insucesso do contribuinte em desvencilhar-se do ônus probatório atribuído pela inversão do ônus da prova decorrente da presunção legal.

Realmente o recorrente apresentou o instrumento particular de mútuo (fls. 148-149), informou a operação em Declaração de Ajuste Anual retificadora (fl. 14) e trouxe declaração assinada por Fidel Gimenez Torres sobre possíveis repasses, todavia não se nota a entrada de recursos demonstrada nos extratos que menciona (fls. 115-147) tampouco se pode garantir que a pessoa que assina o ateste mencionado é representante legal da mutuante.

Destaque-se ainda que a informação da operação de mútuo em declaração, apesar de representar um dever para o declarante, não tem o condão de fazer prova do ato econômico em tela, qual seja, a contratação de empréstimo, pois interessa ao Fisco a comprovação da data e do valor da operação, dados imprescindíveis para a consignação do empréstimo como fonte de recursos na análise da variação patrimonial.

Chama atenção ainda o fato deste instrumento, apesar do vulto financeiro, não ter sido levado a registro como exige o art 221 Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil (CC), situação que lhe conferiria, por força dos arts. 1º e 127 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, autenticidade, segurança, publicidade e natureza probatória inequívoca junto a terceiros.

Some-se a isto o fato de constar do instrumento contratual cláusula I – DO OBJETO a prever a abertura de uma linha de crédito a permitir o repasse do numerário ao próprio mutuário ou a terceiro “*consoante instruções que receba*”, situação que não garante efetiva percepção de origem a justificar o acréscimo apontado. Vide que o instrumento contratual faz menção a emissão de títulos de crédito que poderiam ter sido apensos aos autos.

Diante deste contexto, impossível não recorrer à jurisprudência emanada do Colegiado Administrativo, a qual se firmou mansa e pacificamente no sentido de não acolher as alegações de empréstimos não acompanhadas das provas que irrefutavelmente demonstrem a transferência do efetivo numerário.

NORMAS PROCESSUAIS - PROVA - MÚTUO - O evento econômico de referência expresso em documento apresentado como prova, deve estar em harmonia com os demais que constituíram o suporte fático para incidência do tributo. O empréstimo do tipo mútuo requer suporte em instrumento contratual, revestido das formalidades intrínsecas e extrínsecas previstas na lei e a comprovação da efetiva entrega de seu objeto. (2ª Câmara, Ac. 102-46120, sessão de 10/09/2003)

EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - MÚTUO - A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo e/ou a informação nas declarações de bens do credor e do devedor. (6ª Câmara, Ac. 106-13763, sessão de 05/12/2003)

EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação mediante cópia do contrato de mútuo, cheque, comprovante de depósito bancário ou do extrato da conta corrente ou outro meio hábil e idôneo admitido em direito, da efetiva transferência dos recursos, coincidente em datas e valores, tanto na concessão como por ocasião do recebimento do empréstimo, não sendo suficiente a apresentação apenas de recibo ou nota promissória. (2ª Câmara, Ac. 102-46568, sessão de 01/12/2004)

EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação mediante cópia do contrato de mútuo, cheque, comprovante de depósito bancário ou do extrato da conta corrente ou outro meio admitido em direito, da efetiva transferência dos recursos, tanto na concessão como por ocasião do recebimento do empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo consignado apenas na declaração de rendimentos apresentada tempestivamente pelo contribuinte, sem comprovação, com documentos hábeis e idôneos, da efetiva transferência do numerário, coincidentes em datas e valores. (2ª Câmara, Ac. 102-46559, sessão de 12/11/2004).

EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas do efetivo ingresso dos respectivos recursos. Inaceitável a alegação de empréstimo feita sem a necessária e indispensável comprovação da efetiva transferência. (4ª Câmara, Ac. 104-21094, sessão de 20/10/2005).

Sem dúvida, não é admissível pela legislação, jurisprudência ou mesmo pela dinâmica das transações cotidianas o curso forçado da moeda por contas bancárias. Todavia, o fato de determinada transação ser realizada em espécie não a isenta de ser provada a contento, ainda que por via indireta, indiciária, com escopo de subsidiar a pretensão do autor e a formação do convencimento do julgador.

Desconsideração de contratos

O recorrente diz ter havido desconsideração de negócios jurídicos regulares celebrados de acordo com a vontade das partes, e defende ser vedado ao Direito Tributário exigir instrumento específico a fim de dar validade a determinado contrato. Conclui que a exigência de DOC ou TED constitui abuso de poder.

Decerto, sabe-se da liberdade das partes no que tange à definição do objeto e forma dos contratos disciplinada pela Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil (CC), e, por consequência, igualmente se reconhece a incapacidade de o Direito Tributário influir sobre tais aspectos.

Todavia aqui não se discute a validade, natureza ou efeitos de determinado negócio jurídico perante as partes, mas sim como estes negócios devem ser provados para serem opostos a terceiro, no caso o Fisco. E esta robustez de provas, que não é estranha nem mesmo ao Direito Civil como nos mostra os termos dos arts 219 e 221 do Código Civil, toma ainda mais relevo quando se está no campo da inversão do ônus probatório cominado legalmente como no caso do acréscimo patrimonial a descoberto.

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

...

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Não se olvide ainda que ao Processo Administrativo Fiscal importa a verdade material, e não a meramente formal extraída dos autos e frieza dos instrumentos contratuais.

Assim, cabe destacar a condição de sócio administrador do ora impugnante nas empresas ROFER ADMINISTRAÇÃO E CONSTRUÇÃO LTDA e SELEPARK ESTACIONAMENTOS LTDA (fls. 08, 13, 54, 59, 65, 74), contexto a exigir comprovação mais acentuada dos fatos que se pretende sustentar, no caso, percepção de lucros isentos da ordem de R\$ 189.598,98 e pró labore de R\$ 3.600,00 respectivamente, seja em função do interesse comum entre pessoa física e jurídica, seja pela maior oportunidade de produção de provas que esta vinculação possibilita.

Perceba-se que este maior rigor que toca instrução probatória em caso de sócios sobre fatos econômicos de responsabilidade das sociedades das quais participam é compartilhado inclusive pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dos quais extraímos a ementa do Acórdão nº 2802-003.075.

ERRO NA INFORMAÇÃO DE RENDIMENTOS. SÓCIO ADMINISTRADOR. A alegação de erro no preenchimento da Declaração de Ajuste Anual, que objetiva a modificação do lançamento, deve ser comprovada por quem alega. Esse ônus é do contribuinte. No caso dos autos, o contribuinte é sócio administrador da fonte pagadora e tem condições de fazer a prova que lhe aproveitaria. Ao não se desincumbir do ônus probatório deve ter seu recurso negado. MULTA. CONFISCO. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. SUMULA CARF Nº 2. As multas de ofício e de mora são previstas

em lei. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

Logo, resta justificada a meu ver a exigência de elementos de prova outros, diferente das cópias do Livro Razão, informe de rendimentos e recibos de pagamento apresentados pelo recorrente (fls. 32-41), até porque os livros contábeis nem sequer foram registrados na Junta Comercial competente.

Quanto à alegação do contribuinte de estar impedido de trazer ao feito provas adicionais em virtude da apreensão de documentos contábeis pela Polícia Federal, cabe atentar para o Termo de Verificação Fiscal (fl. 163).

5 - Outras Informações:

O contribuinte foi intimado varias vezes a apresentar os Livros Contábeis e documentos que comprovassem o efetivo recebimento dos Rendimentos Isentos e não Tributáveis rotulados como distribuição de Lucros e Dividendos, o que não aconteceu. Para justificar a não apresentação dos livros contábeis foi informado a fiscalização que os mesmos foram apreendidos pela Policia Federal, conforme cópia de Auto de Apreensão Equipe SP-19 - OPERAÇÃO SATIAGRAHA.

No Termo de Apreensão anteriormente mencionado, consta que foram apreendidos vários elementos, inclusive caixas contendo Livros Contábeis.

Diante da impossibilidade de identificar quais os Livros Contábeis e a que anos eles se referem e na ausência de comprovação do efetivo recebimento dos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis mediante comprovação de crédito em conta corrente de sua titularidade e o correspondente débito na conta corrente da empresa pagadora a fiscalização não considerou o valor declarado como recursos/origem no Demonstrativo da Variação.

Ora, se durante o procedimento fiscal existia o óbice mencionado, fato que não restou provado, nada impediria que o interessado o fizesse agora em sede de impugnação ou aditivo a ela acrescido que seria analisado em prol da verdade material e com o resguardo do §4º do art 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Uso conjunto de cartões por familiares. Ônus da Prova.

Alega o recorrente que foram considerados como seus gastos em cartões de crédito de responsabilidade de familiares por eles suportados.

Pois bem, ainda que se cogite da efetividade das despesas realizadas por parentes, fato que não restou comprovado pela parte pois ela se mantém apegada à mera

oratória, sem apensar uma fatura sequer a provar que haja dependentes no cartão auditado, caberia ao contribuinte fazer prova dos repasses efetuados por cada familiar às mãos do titular do cartão de crédito correspondente à sua parcela dos gastos.

Vide que foi instado a fazê-lo por intimação (fl. 29) e alertado para as repercussões em caso de não atendimento como registra o Termo de Verificação Fiscal de fl.163.

Em face da divergência, o contribuinte foi intimado a esclarecer o fato. Na oportunidade o mesmo foi comunicado que, no caso da não comprovação de que o valor por ele declarado foi o efetivamente pago a fiscalização consideraria para efeito da inclusão na análise, como dispêndio, os valores informados pelas administradoras dos cartões. Em resposta o fiscalizado apresentou simplesmente uma declaração informando que as despesas dos cartões filhotes foram assumidas pelos seus usuários, sem apresentação de qualquer documento que comprovasse tal afirmativa. Assim sendo, os dispêndios mensais incluídos na análise foram aqueles informados pelas administradoras dos cartões.

É bom que se repise que, sendo o acréscimo patrimonial presunção legal que inverte o ônus probatório para o sujeito passivo, caberia a este se desincumbir de provar que os gastos realizados em cartões de sua titularidade pertenciam a terceiros, bem como demonstrar a efetiva transferência de recursos dos terceiros ao seu patrimônio, entendimento que se coaduna à farta jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Acórdão nº 106-17183

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CONSIDERAÇÃO DE TODAS AS FONTES E APLICAÇÕES DE RECURSOS - Na apuração da variação patrimonial a descoberto, devem ser consideradas todas as origens e aplicações de recursos, comprovadas de forma inequívoca nos autos. Recurso voluntário provido parcialmente.

Acórdão nº 102-48929

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.

Rechaçada a tese do recorrente.

Por todo exposto, proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida, com base no art. 57, §3º do RICARF (Portaria MF nº343, de 09 de junho de 2015). Fundamento nos argumentos acima, os quais acolho como razão de decidir.

Conclusão

Voto por conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inaplicabilidade da variação da taxa Selic sobre a multa apurada (e-fls.246 e 247) e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

ALFREDO JORGE MADEIRA ROSA