



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004569/2010-52
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-010.627 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
NAJI ROBERT NAHAS

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

Exercício: 2006, 2007

RECURSO DE OFÍCIO. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PORTARIA MF Nº 2 DE 18/01/2023. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 57, § 3º DO RICARF.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à tributação o acréscimo patrimonial apurado pela autoridade lançadora não justificado por rendimentos declarados ou comprovados pelo contribuinte, presunção esta que somente pode ser elidida mediante a apresentação de prova hábil.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos

não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

CONTRATO DE MÚTUO. CONDIÇÕES DE VALIDADE. PROVA.

Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade, dentre elas a existência de contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e prova do pagamento dos juros e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato.

EMPRÉSTIMO/MÚTUO NÃO COMPROVADO.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (Suplente convocado), Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício (fl. 459) e voluntário (fls. 478/495) interpostos contra decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) de fls. 458/471, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado no auto de infração – imposto de renda pessoa física, lavrado em 14/12/2010 (fls. 393/400), acompanhado do Termo de Verificação Fiscal (fls. 383/392) e do Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial e Financeira (fls. 378/382), decorrente do procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias em relação aos exercícios de 2008 e 2009, anos-calendário de 2007 e 2008¹.

Do Lançamento

¹ Declarações de Ajuste Anual anexas nas fls. 364/377.

O crédito tributário objeto dos presentes autos, no montante de R\$ 5.692.969,70, já incluídos juros de mora (calculados até 30/11/2010) e multa proporcional (passível de redução), refere-se à infração de omissão de rendimentos caracterizada pela existência de ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO, nos exercícios de 2006 e 2007, anos-calendário de 2005 e 2006.

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 15/12/2010 (fl. 401) e apresentou impugnação em 12/01/2011 (fls. 406/434), acompanhada de documentos (fls. 435/454), com os seguintes argumentos, constantes no resumo do acórdão recorrido (fls. 458/462):

(...)

Da impugnação

Tempestivamente, o interessado, por seu representante legal (procuração a fls.43), apresenta a impugnação da exigência às fls.406 a 434. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas

Preliminares

Decadência- ano-calendário de 2005

Argumenta, que com a edição da Lei nº 7.713,1988 e legislação superveniente, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem recebidos. Dessa forma, o lançamento seria por homologação na forma prescrita no art. 150 do CTN.

Logo, tendo os fatos geradores do IRPF ocorridos durante o ano de 2005 e a ciência do Auto de Infração ocorrido em 13/12/2010, teria ocorrido a decadência do lançamento no exercício correspondente. Transcreve diversas ementas de Acórdãos para corroborar seu entendimento.

Nulidade do Auto de Infração

O lançamento foi baseado, equivocadamente, na declaração de ajuste anual original do ano-calendário de 2005, considerando doações que inexistentes nas retificadoras apresentadas pelo impugnante espontaneamente.

No ano-calendário de 2006, a fiscalização ignorou os empréstimos contraídos pelo impugnante junto à empresa Selecta Participações e Serviços Ltda. restando claro e evidente que a fiscalização laborou em erro grosseiro ao desconsiderar a declaração de rendimentos retificadora.

Estes fatos torna nulo de pleno direito o Auto de Infração. Transcreve ementas de Acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuinte a respeito da retificação de declaração retificadora.

Dos fatos

Primeiramente, o contribuinte reproduz todo o Termo de Verificação Fiscal e conclui que o fisco tinha como meta fazer autentica devassa nos negócios e na vida econômico-financeira do impugnante.

A fiscalização esteve preocupada em mudar, de ofício o endereço do impugnante da rua Guadalupe, 709 para a rua Guadalupe, nº 708 para que a ação não fosse tida como nula, todavia, não se deu conta que o contribuinte, no pleno gozo da espontaneidade, retificou suas declarações de imposto de renda dos anos-calendário de 2005 e 2006, em 18/04/2008.

O cálculo da variação patrimonial a descoberto é absurda e sem qualquer sentido, pois não se baseia nas declarações retificadoras regularmente apresentada pelo contribuinte.

A fiscalização sem maiores considerações ou argumentos simplesmente desconsiderou os mútuos contraídos pelo impugnante junto às empresas Selecta Participações e Serviços Ltda no valor de R\$ 8.864.655,49 (decorrente do acréscimo da dívida contraída junto àquela empresa R\$ 27.842.828,47 em 21/12/04 para R\$ 36.707,483,93 de 31/12/05) e RS Administração e Construção Ltda. no valor de R\$ 1.469.411,73 recursos que por si só, já seriam suficiente para dar suporte à suposta variação a descoberto.

No ano de 2005 não foram realizadas quaisquer das doações, todavia, a fiscalização computou no demonstrativo da variação patrimonial o montante de R\$ 6.945.000,00 sem levar em conta que na declaração retificadora não constava qualquer informação de doação. Também o Ministério Público trabalhou com a declaração original, antes das retificadoras apresentadas pelo contribuinte.

Esclarece que as doações constaram erroneamente na declaração de ajuste anual retificadora (a/c 2005 e 2006) pelo profissional encarregado de elaborá-las.

A variação patrimonial apurada pela fiscalização, no ano-calendário de 2006, de R\$ 1.902.329,96 se computados os recursos provenientes do mútuo no valor de R\$ 2.443.495,71 inexistiria o alegado acréscimo a descoberto.

Mérito

Alega que, de acordo com o inciso XIII do art. 55 do RIR/1999 “não há variação patrimonial, há uma aumento dos ativos em contrapartida do passivo, com variação patrimonial nula” (sic).

Não se pode alegar que as retificadoras foram ignorada deliberadamente pela fiscalização, pois isso significaria negar ao contribuinte corrigir seus erros conforme previsto no Código Tributário Nacional, conforme dispõe o parágrafo 1º do art. 147.

Aduz que não esperou o lançamento, mais de dois anos antes da ação fiscal retificou as declarações. Contudo, o fisco desconhece as retificadoras, insistindo em fiscalizar as declarações originais.

A fiscalização simplesmente desconsiderou os mútuos contraídos pelo impugnante junto às empresas Selecta Participações e Serviços Ltda no valor de R\$ 8.864.655,49 e RS Administração e Construção Ltda., no valor de R\$ 1.469.411,73 recursos, que por si só, já seriam suficiente para dar suporte à suposta variação patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 2005.

Reafirma que, no ano de 2005, não foram realizadas quaisquer das doações que o Termo de Verificação Fiscal dá notícias, todavia, constou no Demonstrativo de Evolução Patrimonial e Financeira valor de R\$ 6.945.000,00 sem levar em conta que na declaração retificadora não foi registrada qualquer doação.

No ano de 2006, sem qualquer explicação ou justificativa a fiscalização sob o argumento de que seriam inadmissível o contribuinte não possuir conta bancária, anulou o negócio jurídico regularmente celebrado (empréstimo adicional contraído junto a Sociedade Selecta Participações e Serviços Ltda) o que daria cobertura à variação patrimonial apontada pela fiscalização. Se computado 2006 (fls. 371 a 377) o empréstimo de R\$ 2.443.495,71 inexistiria o acréscimo patrimonial a descoberto de R\$ 1.469.411,73.

Os comprovantes regulares da celebração do contrato de mútuo foram entregues à fiscalização em 29/04/2010 em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização.

O Auto de Infração desrespeitou o mandamento essencial para sua validade de que trata o art. 845 do RIR/99.

A essência do contrato é a vontade das partes. No caso, mútuo é a vontade de uma parte emprestar e a outra de tomar emprestado, podendo o contrato concretizar-se mediante inúmeros instrumentos legais. Não pode a administração tributária exigir que um empréstimo tenha como contrapartida, para ser válido, que o contribuinte mantenha conta bancária, o que significa exorbitar de sua competência constitucional. Assim,

exigir que os recursos sejam repassados por cheque ou por transferência bancária é novamente exorbitar dos poderes conferidos pela Lei, pois ainda existe a moeda circulante neste País.

Afirma que o impugnante prestou esclarecimentos a respeito do modus operandi de tais operações, sendo ainda de se destacar que ambas as partes contratantes, em cada um dos casos, reconheceram o negócio.

Salienta que para se ter o negócio como falso ou inexato, o mínimo que poderia se esperar do fisco era demonstrar que o mutuante não dispunha dos recursos, ou que usou tais recursos para outra finalidade, ou, ainda que o mutuário obteve tais recursos de outra fonte. Essas provas não foram feitas. Transcreve diversas ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuinte para corroborar suas alegações, bem como sobre simulação, presunção, ônus da prova.

Entende que mais há que se falar em variação patrimonial a descoberto, pois a justificativa do aumento do ativo está devidamente comprovada, trata-se de empréstimo contraído pelo impugnante.

Conclui, que não fez a fiscalização a prova que lhe cabia preferindo desconstituir os fatos, ou pior, inventá-los, como forma de impor tributos ao contribuinte.

Do Pedido

Pede que: 1) sejam acatadas as preliminares de nulidade do Auto de infração; 2) a decadência do crédito tributário apurado; 3) analisadas as razões de defesa seja julgada improcedente a ação fiscal.

Acompanham a impugnação dos documentos em fls. 435 a 454.

(...)

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, em sessão de 16 de abril de 2014, a 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre (RS), no acórdão nº 10-49.648 (fls. 458/471), julgou a impugnação procedente em parte, alterando o imposto suplementar relativo ao ano-calendário de 2005 para R\$ 18.306,75 e manteve o imposto suplementar lançado relativo ao ano-calendário de 2006.

Abaixo segue reproduzida ementa do julgado (fl. 458):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006

DECADÊNCIA, VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A apuração mensal da variação patrimonial a descoberto não modifica a data da ocorrência do fato gerador do imposto de renda da pessoa física, que continua sendo o dia 31 de dezembro de cada exercício fiscal, data em que se consolidam todos os rendimentos tributáveis e despesas dedutíveis a serem levados à respectiva declaração de ajuste.

NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis 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.

EMPRÉSTIMO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Para que os recursos oriundos de empréstimos sejam considerados na apuração da omissão de rendimentos, é necessária a apresentação de provas inequívocas, sendo insuficiente os registros contábeis desacompanhados dos documentos que os embasaram (sic) e a comprovação da efetiva transferência do numerário emprestado.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A multa de ofício, prevista na legislação de regência é de aplicação obrigatória nos casos de exigência de imposto decorrente de lançamento de ofício, não podendo a autoridade administrativa furtar-se à sua aplicação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face da exoneração de parte do crédito tributário, referente ao ano-calendário de 2005, houve a interposição de Recurso de Ofício pela 4ª Turma da DRJ/POA (fl. 459).

Do Recurso Voluntário

Devidamente intimado da decisão da DRJ em 29/05/2014 (AR de fl. 476), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 09/06/2014 (fls. 478/495), com os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I – DOS FATOS

II – DO DIREITO

(i) PRELIMINARMENTE

Nulidade do Auto de Infração

Argui a completa nulidade do presente auto de infração, decorrente do erro grosseiro perpetrado pela fiscalização, ao analisar e fiscalizar as declarações de renda originalmente entregues pelo recorrente, ignorando, não se sabe por quais motivos, as declarações retificadoras entregue pelo recorrente mais de dois anos anteriormente ao início do procedimento fiscal.

(ii) COM RELAÇÃO AO MÉRITO

(...)

A primeira condição para que haja variação patrimonial a descoberto é que haja variação patrimonial. É tão óbvio que acabamos por esquecer. No presente caso não há variação patrimonial, há um aumento dos ativos em contrapartida ao aumento do passivo, com variação patrimonial nula.

(...)

A acusação de que haveria variação patrimonial a descoberto, no valor de R\$ 7.446.618,43 no ano de 2.005, mostrou-se completamente equivocada, ao passo que a fiscalização, sem maiores considerações ou argumentos, simplesmente desconsiderou os mútuos contraídos pelo recorrente junto às empresas Selecta Participações e Serviços Ltda, no valor de R\$8.864.655,49 (decorrente do acréscimo da dívida contraída junto àquela empresa de R\$27.842.828,47, em 31.12.04, para R\$36.707.483,96, em 31.12.05), e RS Administração e Construção Ltda, no valor de R\$1.469.411,73, recursos que, por si só, já seriam suficiente para dar suporte à suposta variação patrimonial a descoberto.

Neste ano de 2.005 não foram realizadas quaisquer das doações que o Termo de Verificação Fiscal dá notícias. A fiscalização computou no Demonstrativo de Evolução Patrimonial e Financeira, papel onde pretendeu apurar a variação patrimonial do recorrente, tais doações, no valor de R\$6.945.000,00, desatenta ao fato que na declaração retificadora não constava qualquer doação, que havia sido originalmente declarada de forma errônea pelo profissional encarregado de elaborar a declaração. **Os valores das doações ora mencionados, foram expressa e acertadamente excluídos da variação patrimonial a descoberto, pela r. Decisão da Turma Julgadora.**

Contudo, mesmo que doações houvessem ocorrido no ano de 2005, mesmo assim, os mútuos contraídos pelo recorrente junto às empresas Selecta Participações e Serviços Ltda, no valor de R\$8.864.655,49 e RS Administração e Construção Ltda, no valor de R\$1.469.411,73, já seriam mais do que suficiente para dar suporte às mesmas. No que diz respeito a 2006, sem qualquer explicação ou justificativa, mais uma vez a fiscalização, sob o esdrúxulo argumento de que seria inadmissível o contribuinte não possuir conta bancária, anulou negócio jurídico regularmente celebrado, um empréstimo adicional contraído junto a sociedade Selectas Participações e Serviços Ltda, capaz de dar cobertura à variação patrimonial apontada pela fiscalização como a descoberto.

A variação tida como a descoberto pela fiscalização no ano de 2006 foi de R\$1.902.329,96. Computados os recursos provenientes do mútuo regularmente celebrado e desconsiderado pelo mapa da fiscalização, no valor de R\$2.443.495,71, constata-se que não há qualquer variação patrimonial a descoberto e qualquer lançamento complementar de tributos a ser feito.

Afirmar que não se vai reconhecer mútuos porque o contribuinte não mantém conta bancária não tem respaldo legal. No máximo o desconforto manifestado pela fiscalização em relação ao fato deveria aguçar seu espírito de ceticismo que a boa prática atribui à figura do auditor, fazendo-o trabalhar com mais afinco na busca da verdade fática. Isso não ocorreu, pois não se deu conta a auditoria da Receita nem do fato de que estava trabalhando sobre Declaração vencida, pois houvera sido retificada. Os comprovantes regulares da celebração do contrato de mútuo foram entregues à fiscalização, em 29.04.2010, em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (doc. anexo).

(...)

A essência do contrato é a vontade das partes. No caso, mútuo é a vontade de uma parte emprestar e a outra de tomar emprestado, ocorrendo este fenômeno, o contrato pode-se concretizar mediante inúmeros instrumentos legais disponíveis aos cidadãos. Não exige o direito tributário esta ou aquela forma para que tal contrato tenha validade em seu âmbito, e todas as formas legalmente aceitas em nosso ordenamento jurídico são válidas.

A Administração Tributária exigir que um empréstimo tenha como contrapartida, para ser válido, que o contribuinte mantenha uma conta bancária, é exorbitar de sua competência constitucional, pois existem tantas outras formas legais de instrumentalizar a operação, também válidas e que, necessariamente, deverão ser acatadas e respeitadas pelo fisco, também ele sujeito ao império da lei.

Do mesmo modo, não poderá exigir o fisco que os recursos mutuados sejam repassados dessa ou daquela forma, desde que feitos por instrumentos válidos no ordenamento. Assim exigir que os recursos sejam repassados por cheque ou por transferência bancária, é, novamente, exorbitar dos poderes conferidos pela Lei, pois, à despeito do entendimento do D. agente fiscal, ainda existe moeda circulante neste País.

Padecem do vício aqui descrito, abuso de poder, a desconsideração feita pelo Auto de Infração do mútuo contraído pela recorrente junto à Selecta Participações e Serviços Ltda. e RS Administração e Construção Ltda.

A fiscalização tratou como não existente os mútuos, simplesmente, porque não fora cursado no formato que entendia que devesse ter sido feito, ao arrepio do que dispõe nosso ordenamento.

(...)

Saliente-se que, para se ter o negócio como falso ou inexato, o mínimo que poderia se esperar do fisco era demonstrar que o mutuante não dispunha dos recursos, ou que usou tais recursos para outra finalidade, ou, ainda, que o mutuário obteve tais recursos de outra fonte. **Essas provas não foram feitas.**

Alega a fiscalização, portanto, a inexatidão ou falsidade do negócio sem fazer prova, contrariando a norma legal que invoca para dar sustentação ao procedimento que adotou.

Colaciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

(...)

Assim, necessária seria a comprovação de que o contribuinte tivesse agido com dolo, fraude ou simulação, para fins de efetuar-se o lançamento tributário, cabendo à fiscalização, destarte, o ônus probatório, como por inúmeras vezes já decidiu o E. Conselho de Contribuintes:

(...)

Destarte, não há mais que se falar em variação patrimonial a descoberto, pois a justificativa do aumento do ativo está devidamente comprovada, trata-se de empréstimo contraído pela recorrente.

Ora, entende o Ilmo. Agente fiscal não se tratar de um empréstimo? Seria esse empréstimo somente o disfarce para uma renda? Sabemos que não é, mas, se o fosse, caberia à fiscalização a prova, prova esta que a fiscalização não fez. Seriam dividendos (ou qualquer outra renda) que a empresa disfarçou de empréstimo? Caberia à fiscalização prová-lo, pois este é, justamente, seu papel institucional.

O lançamento neste caso não seria o de acréscimo patrimonial a descoberto, pois ao se provar, se isto fosse possível, não se tratar de empréstimo a natureza do negócio jurídico, explicitar-se-ia, naturalmente, sua real e efetiva natureza, e, neste caso, o lançamento incidiria sobre o fato real, não mais havendo razão para se falar em variação patrimonial a descoberto.

Não fez a fiscalização a prova que lhe cabia, foi pelo menor esforço, desatenta ao comando legal que não lhe permite, ao seu bel prazer e conveniência, desconstituir fatos, ou pior, inventá-los, como forma de impor tributos ao contribuinte.

III — DO PEDIDO

Egrégio Tribunal, aguarda o recorrente, serenamente, seja recebido o presente Recurso Voluntário, acolhendo-se integralmente os seus termos, para que seja reformada, parcialmente, a r. decisão proferida pela C. 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre, para fins de declarar a completa nulidade do presente auto de infração, ou, na remota e improvável hipótese de assim não entender esse E. Conselho, seja negado total provimento à ação fiscal, decretando-se a completa insubsistência do presente auto de infração, determinando-se, por consequência, seu arquivamento, por se tratar de medida de inteira.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício foi interposto em razão da exoneração pela DRJ do montante a título de tributo e encargo de multa de R\$ 3.541.876,00 (R\$ 2.023.929,11 + R\$ 1.517.946,89), conforme resumo apresentado no quadro abaixo:

AC 2005	Valor em (R\$)		
	Lançado	Mantido	Exonerado
Valor do Imposto	2.042.235,86	18.306,75	2.023.929,11
Multa (75%)	1.531.676,89	13.730,00	1.517.946,89
Total	3.573.912,75	32.036,75	3.541.876,00

A Portaria MF Nº 2 de 17 de janeiro de 2023² revogou a Portaria MF nº 63 de 9 de fevereiro de 2017 e majorou o limite da alçada para a interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

A verificação do "limite de alçada" em face de decisão da DRJ favorável ao contribuinte ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época e, o segundo, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, aplicando-se o limite de alçada então vigente. É o que está sedimentado pela Súmula CARF nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Concluindo, o recurso de ofício não deve ser conhecido tendo em vista ser o valor exonerado inferior ao novo limite de alçada.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Conforme aduzido em linhas pretéritas, no recurso voluntário o contribuinte repisa os mesmos argumentos da impugnação, insurgindo-se, em apertada síntese, em relação aos seguintes pontos: (i) nulidade do auto de infração, decorrente do erro grosseiro perpetrado pela fiscalização, ao analisar e fiscalizar as declarações de renda originalmente entregues pelo Recorrente, ignorando as declarações retificadoras entregue pelo recorrente mais de dois anos anteriormente ao início do procedimento fiscal e (ii) a acusação de ter havido variação patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 2005 e 2006 se mostrou equivocada, uma vez que a fiscalização, sem maiores considerações e argumentos, simplesmente desconsiderou os mútuos contraídos pelo Recorrente junto às empresas *Selecta Participações e Serviços Ltda* e *RS Administração e Construção Ltda*, mesmo com a entrega dos comprovantes regulares da celebração do contrato de mútuo.

² PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023. (Publicado(a) no DOU de 18/01/2023, seção 1, página 14). Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto tem como matriz legal o artigo 3º, § 1º da Lei nº 7.713 de 1998³ e está regulamentada no artigos 55, XIII, 806 e 807 do Decreto nº 3.000 de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999)⁴, vigente à época dos fatos.

Por definição legal, o acréscimo patrimonial é apurado mensalmente e tem por base a presunção de ter havido omissão de rendimentos, caracterizada por dispêndios em volume superior à disponibilidade econômica, constituindo-se em fato gerador do imposto de renda, nos termos do disposto no artigo 43 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)⁵.

A presunção de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto pode ser elidida com a comprovação, pelo contribuinte, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, da origem dos recursos utilizados para fazer frente aos dispêndios, o que não aconteceu no presente caso.

No caso em análise, compulsando os autos, verifica-se que no recurso voluntário, basicamente, o Recorrente manteve as mesmas argumentações de sua impugnação, não apresentando, em sede recursal, novas razões de defesa que pudessem afastar os fundamentos jurídicos da decisão recorrida, motivo pelo qual entendo por adotar, como razões de decidir, os

³ 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.

(...)

⁴ 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.

(...)

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.

⁵ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

fundamentos ali adotados, valendo-me, para tanto, da autorização constante do artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015, nos pontos que aqui nos interessa, a seguir reproduzidos (fls. 463/470):

(...)

Nulidades

O contribuinte pede a nulidade do Auto de infração argumentando que; 1) o lançamento foi baseado equivocadamente na declaração de ajuste anual original, desconsiderando a declaração retificadora dos anos-calendário de 2005 e 2006; 2) no ano-calendário de 2006, a fiscalização ignorou os empréstimos contraídos junto às empresas Selecta Participações e Se4rviços Ltda e Agropecuária Inshalla Ltda. consignados na declaração retificadora.

Sobre a arguição de nulidade, esclareça-se que as hipóteses de nulidade absoluta são as previstas no art. 59, Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF), e dispõe que:

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...)”

No presente processo, todos os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal – servidor competente para tal lavratura –, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos esses atos, no decorrer da fiscalização.

Por outro lado, lavrado o auto e havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Dessa forma, no presente caso, tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade administrativa competente e não se encontrando presente pressuposto algum dos dispostos no art. 59 transcrito, não havendo que se falar em nulidade, afastada de plano sua ocorrência, deve-se analisar a conformidade do lançamento em cotejo com as matérias discutidas especificamente pela impugnante.

Jurisprudência administrativa

Quanto à jurisprudência administrativa, invocada pelo impugnante, transcreve-se a seguir parte do Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, que trata da matéria:

(...)

3. Necessário esclarecer, na espécie que, embora o Código Tributário Nacional, em seu artigo 100, inciso II, inclua as decisões dos órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos conselhos de contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte do processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

(...)

Declaração Retificadora

No que se refere à retificação da declaração de ajuste anual, deve-se registrar que depois do início do procedimento fiscal, assim entendido o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente (art. 7º, inc. I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972), não é mais possível a sua realização, quando vise a reduzir ou excluir tributo, admitindo-se somente mediante a comprovação de erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento, conforme disposto no art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Ao contrário do que afirma exaustivamente o contribuinte em sua defesa, a presente autuação foi centrada na declaração de ajuste anual retificadora dos anos-calendário de 2005 (fls. 364 a 370) e 2006 (fls. 371 a 377) ambas apresentadas em 18/04/2008 (recibo de entrega em fls. 438 e 445 respectivamente).

Esclareça-se que cabe ao declarante o ônus de provar o fato declarado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, a qual tem atribuição legal para verificar a sua autenticidade e, constatando a sua inexatidão, proceder à revisão da declaração, bem como efetuar o lançamento de imposto suplementar apurado, conforme estabelecem os artigos 835 e 836 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1.999, transcritos a seguir:

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).

§3º Os pedidos de esclarecimentos deverão ser respondidos, dentro do prazo de vinte dias, contados da data em que tiverem sido recebidos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

§4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício de que trata o art. 841 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, §3º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, inciso III).

Art.836. 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 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142, parágrafo único).”

(Grifos acrescidos)

Dessa forma, improcede totalmente o argumento da defesa de que o Auditor Fiscal autuante teria incorrido em erro grosseiro ao desconsiderar as declarações retificadoras.

(...)

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

O acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, como definido art. 43 do CTN, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A

eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo Fisco.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), art. 55, XIII, e arts. 806 e 807:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º);

(...)

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.

(...)

“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 4.069/1962, 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”.

O objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos). A análise da variação patrimonial é procedida mês a mês, computando-se os dispêndios (aplicações) e os recursos (origens) mensais.

Desta feita, induz-se que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos legalmente estabelecida, diferentemente do que pensa o recorrente, 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.

No presente lançamento, o acréscimo patrimonial a descoberto foi apurado por meio das planilhas em fls. 378) e fl.381.

Empréstimos

Argumenta a defesa que a fiscalização desconsiderou os empréstimos consignados no item Dívidas e Ônus Reais da declaração de ajuste anual retificadora dos exercícios de 2006 e 2007 pelo fato de que o contribuinte não possuía conta bancária e teria recebidos os valores em espécie.

Quanto à alegação de que não há óbice legal à realização de pagamentos em espécie, entendo que embora isso seja verdade, não menos verdadeiro é o fato de que não é usual que transações envolvendo valores expressivos sejam feitas daquele modo. Assim, é totalmente correta a postura da fiscalização de analisar a alegação do fiscalizado com muita cautela, exigindo prova robusta da efetiva transferência de valores. A simples alegação de transações em espécie não pode servir de escudo para o contribuinte, não pode se constituir em defesa intransponível, livre de qualquer questionamento.

Portanto, para que se aceitasse a disponibilidade alegada em dezembro de 2006, seria indispensável a apresentação de elementos de prova da efetiva transferência de valores. As provas apresentadas pela defesa, ainda na fase de instrução do processo, para comprovar os alegados empréstimos, em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, se constituem nas páginas dos Livros Diários e Livros Razão das empresas acima referidas e planilhas de valores recebidos pelo contribuinte, data do recebimento e páginas dos respectivos lançamentos.

Vale lembrar que os empréstimos de valores expressivos teriam sido transferidos em moeda corrente nacional, sem qualquer contrato de mútuo.

O contrato de é classificado pela doutrina como contrato real. Nele, o aspecto essencial é a entrega da coisa, pelo mutuante. Ao tecer considerações sobre o art. 586 do Código Civil (conceito de mútuo) na obra “Código Civil Comentado”, Editora Saraiva, 2002, 8ª edição, pág. 619, o Desembargador Jones Figueiredo Alves assim leciona:

“O mútuo é empréstimo de consumo, mediante o qual é transferida a outrem coisa móvel fungível, obrigando-se este a restituir a coisa da mesma espécie, qualidade e quantidade. (...) O contrato de mútuo é real, condizendo, para sua perfeição, a tradição da coisa; unilateral, por constituir obrigações apenas para o mutuário (...). O mútuo tem por objeto quantia certa e líquida.”

Ainda que não exista o contrato de mútuo, cabe ao contribuinte a comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da efetiva transferência dos recursos, coincidentes em datas e valores, tanto na concessão como por ocasião do recebimento do empréstimo.

Trata-se de matéria já extensamente examinada pelos tribunais administrativos, sendo que a jurisprudência firmou-se mansa e pacificamente no sentido de não acolher as alegações de empréstimos não acompanhadas do respectivo contrato de mútuo e das provas que irrefutavelmente demonstrem a transferência do efetivo numerário, com indicação de valor e data coincidentes. Por oportuno, seguem algumas ementas de acórdãos do então Primeiro Conselho de Contribuintes:

MÚTUO. COMPROVAÇÃO. A alegação de que foram recebidos recursos em empréstimo obtido de pessoa física deve ser acompanhada dos comprovantes do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte, além da informação da dívida nas declarações de rendimentos do mutuário e do mutuante e da demonstração de que este último possuía recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo. (Ac 106-12836 de 23/08/2002)

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. (Acórdão 106-13763 de 05/12/2003)

“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)

Dessa forma, os registros contábeis, as planilhas dos valores acostados aos autos, desacompanhado de contrato de mútuo e da comprovação de transferência do numerário, não servem como prova de forma inequívoca da disponibilidade dos recursos que teriam sido obtidos através de empréstimos.

Esclareça-se que na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade. Dessa forma, tem-se que sem a prova robusta da transferência efetiva dos valores obtidos entre mutuários e mutuante, não há como acatar o valor como origem de recursos no fluxo patrimonial.

Ano-calendário de 2005

O lançamento apurou acréscimo patrimonial a descoberto no mês de dezembro da ordem de R\$ 7.446.618,43 em virtude de:

- doações efetuadas nos valores de R\$ 800.000,00 à Patrícia Aun Nahas (filha), R\$ 45.000,00 ao Alexandre Aun (sobrinho), R\$ 5.500.000,00 ao Robert Naji Nahas (filho) e R\$ 600.000,00 ao Fernando Naji Nahas (filho) totalizando R\$ 6.645.000,00;
- empréstimo no valor de R\$ 18.000,00;
- dívidas pagas e quitadas no valor de R\$ 533.758,63 junto a Nathalie Aun Nahas.

Os valores considerados como aplicações foram extraídos da declaração retificadora (fls. 364 a 370).

Ao exame da declaração retificadora (ex. 2006) verifica-se que foram suprimidas as doações registradas na declaração original. Aliás, no Termo de Verificação Fiscal tal fato foi observado pelo próprio Auditor-Fiscal autuante (fl.390). Assim, não estando consignada na declaração retificadora tais doações, não há como considerá-las no demonstrativo da variação patrimonial (fl. 378).

Contudo, quanto a doação efetuada a Alexandre Aun – CPF nº 330.705.118-05 (sobrinho do impugnante) no valor de R\$ 45.000,00 verifica-se que, embora não conste na declaração retificadora do doador, foi recolhido em, 17/04/2009, o valor de R\$ 2.765,52 referente ao ITDC devido em virtude da doação em seu favor, com multa e juros, conforme consta do Ofício DRTC-III- NF 3 nº 95/2009 expedido pela Secretaria da Fazenda do governo do Estado de São Paulo (fl. 9/11). Portanto, deve ser mantido como aplicação de recursos o montante de R\$ 45.000,00.

Empréstimo junto a RS Administração e Construção Ltda. – R\$ 1.469.411,73

Com base nas considerações já explicitadas neste Voto a respeito de empréstimos e não tendo o impugnante comprovado de forma inequívoca a transferência dos valores obtidos através do empréstimo junto a referida empresa, não há como considerar como origem de recursos o montante de R\$ 1.469.411,73 no cálculo da variação patrimonial.

Refazendo-se os cálculos do demonstrativo da variação patrimonial apurase o acréscimo a descoberto no valor de R\$18.306,75 ou seja: Origens = R\$578.451,88 menos Aplicações = R\$ 596.758,63 (45.000,00+R418.000,00+533.758,63).

Ano-calendário de 2006

Como já enfatizado anteriormente, o lançamento foi baseado na declaração retificadora apresentada espontaneamente pelo impugnante (fls. 371 a 377).

No demonstrativo mensal da evolução patrimonial e financeira do a/c 2006, exercício 2007 (fl.381) foi apurada variação patrimonial a descoberto em dezembro de 2006 no valor de R\$ 1.902.32999,96 decorrente das seguintes aplicações de recursos:

1)doações no total de R\$ 1.500.000,00 sendo R\$ 400.000,00 doado a Fernando Naji Nahas e R\$ 1.100.000,00 a Robert Naji Nahas, ambos filhos do doador, no caso o impugnante;

2) quitação total da dívida junto ao Banco ABN AMRO REAL S/A no valor de R\$ 265,28 e pagamento/quitação parcial da dívida junto à Agro Pecuária Inhshalla no valor de R\$ 207.452,00;

Contrariamente ao alegado pela defesa, na declaração de ajuste anual retificadora do exercício de 2006 (fl.381) estão expressamente registradas as doações acima referidas. Assim, está correto o valor de R\$ 1.500.000,00 lançado no demonstrativo da variação patrimonial (ano-calendário 2006) pelo Auditor Fiscal autuante.

Empréstimos junto a Sociedade Selectas Participações e Serviços Ltda.

Alega o contribuinte ter contraído empréstimo adicional junto a Sociedade Selectas Participações e Serviços Ltda. no montante de R\$ 2.443.495,75 conforme consignado no item Dividas e Ônus Reais (fls. 375) da declaração retificadora do exercício de 2007.

Entretanto, não logrou o contribuinte comprovar de forma inequívoca a transferência dos recursos obtidos através do referido empréstimo, o qual segundo a defesa teria se dado em espécie. Por sua vez, os registros nos livros contábeis sem o respectivo respaldo em documentos que os comprovem não servem para respaldar variação patrimonial a descoberto.

Portanto, deve ser mantido o valor lançado pela fiscalização como acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário de 2006.

(...)

Sem embargo de tudo o que já foi dito, à guisa de arremate e em conclusão, convém ponderar o que segue:

Ainda que tenha havido alguma impropriedade por parte da fiscalização na apuração da “variação patrimonial a descoberto” do ano-calendário de 2005, ao incluir indevidamente doações realizadas pelo contribuinte em benefícios de parentes, tal irregularidade ou incorreção foi sanada pelo julgador de primeira instância⁶.

⁶ Conforme se observa no seguinte excerto do acórdão recorrido (fl. 469):

(...)

- doações efetuadas nos valores de R\$ 800.000,00 à Patrícia Aun Nahas (filha), R\$ 45.000,00 ao Alexandre Aun (sobrinho), R\$ 5.500.000,00 ao Robert Naji Nahas (filho) e R\$ 600.000,00 ao Fernando Naji Nahas (filho) totalizando R\$ 6.645.000,00;

(...)

Como foi esclarecido pelo julgador *a quo*, tal irregularidade não implica em nulidade do lançamento, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1973, mas apenas importa o seu saneamento, consoante disposição expressa no artigo 60 do referido Decreto nº 70.235 de 1973.

Assim, saneada a irregularidade, não há que se aventar a nulidade do lançamento, não havendo qualquer reparo a ser efetuado no acórdão recorrido neste ponto.

No que diz respeito aos contratos de mútuos contraídos pelo Recorrente junto às empresas *Selecta Participações e Serviços Ltda* e *RS Administração e Construção Ltda* e que não foram considerados pelo fisco, levando-se em conta os vultuosos valores, vale lembrar que não basta apenas a existência de instrumento(s) particular(es) de empréstimos e os mesmos estarem consignados nas declarações de ajustes anuais ou escriturados em livros contábeis, há a necessidade da prova do efetivo recebimento das quantias mutuadas, o que não logrou provar o Recorrente, mesmo após regularmente intimado pela fiscalização no decorrer da ação fiscal.

Nos contratos de mútuo ou empréstimos, nos quais o autuado figura como mutuário/tomador, é imprescindível que se comprove tanto a efetividade do contrato quanto a entrada dos recursos correspondentes a eles. Uma vez não comprovada a relação entre esses contratos e eventuais ingressos de valores, não cabe incluí-los como recursos para justificar acréscimos patrimoniais a descoberto apurados pela fiscalização, ou seja, não constitui origem para eventuais aplicações, uma vez que tais contratos se perfazem com a tradição de seu objeto.

Como visto na reprodução dos fundamentos da decisão recorrida, ainda que autoridade julgadora de primeira instância tenha apontado de forma detalhada os motivos ensejadores do não acolhimento das razões e dos documentos apresentados, não houve por parte da Recorrente, a apresentação de qualquer outro elemento capaz de elidir o lançamento realizado, limitando-se, apenas a reproduzir os mesmos argumentos que já haviam sido rechaçados.

Em suma, em que pesem as alegações da contribuinte, todavia razão alguma lhe assiste, pois sendo seu o ônus probatório, nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015⁷, dele não se desincumbiu em momento algum, quer seja no curso da fiscalização, com a impugnação e novamente com o recurso voluntário interposto.

Resta concluir-se, em face disso, que não merece reparo o acórdão recorrido.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada e negar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos

Ao exame da declaração retificadora (ex. 2006) verifica-se que foram suprimidas as doações registradas na declaração original. Aliás, no Termo de Verificação Fiscal tal fato foi observado pelo próprio Auditor-Fiscal autuante (fl.390). Assim, não estando consignada na declaração retificadora tais doações, não há como considerá-las no demonstrativo da variação patrimonial (fl. 378).

(...)

⁷ LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. Código de Processo Civil.