



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

Processo nº	10803.000045/2010-72
Recurso nº	999 Voluntário
Acórdão nº	2201-002.294 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de novembro de 2013
Matéria	IRPF
Recorrente	JOÃO LUIZ PEREIRA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA

Afastada a multa qualificada no lançamento por homologação do IRPF sujeito a ajuste anual, com prova de pagamento, aplica-se a regra decadencial do art. 150, Par. 4º, do CTN, com início da contagem do prazo no exercício seguinte a ocorrência do fato gerador. Notificação do lançamento em 24.09.2010. Decadência reconhecida em relação ao ano - base de 2004.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO.

Preliminar de nulidade da autuação por falta de oportunidade para apresentar documentos que se confunde com o mérito da autuação e assim deve ser decidida. Na ação fiscal de lançamento vigora o princípio inquisitivo, da somente com a impugnação é que se instaura o contraditório e o direito a ampla defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

O acréscimo patrimonial a descoberto somente pode ser justificado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, isentos ou tributados exclusivamente na fonte, mediante provas firmes e seguras da existência.

Para justificar os recursos no fluxo financeiro mensal com lucros distribuídos de empresas das quais o contribuinte seja sócio é necessária prova inequívoca da efetiva existência e da transferência do dinheiro, e ônus da prova cabe a quem alega possuir os recursos.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. ELEMENTO SUBJETIVO.

A multa de ofício de 75% é *objetiva* e decorre do tipo legal (lei), imposta com culpa ou dolo genérico, não se afere a conduta do agente. Na multa qualificada de 150% exige-se a comprovação do *aspecto subjetivo* do infrator, ou seja, dolo específico, a vontade livre, consciente, deliberada, ardilosa, premeditada, com a ação ou omissão sonegar. A diferença entre o

elementos *objetivo do tipo e subjetivo da conduta* consiste na intensidade dolosa do para permitir a qualificação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência, relativamente ao ano-calendário de 2004. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencida a Conselheira Nathalia Mesquita Ceia, que deu provimento parcial em maior extensão. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Guilherme de Macedo Soares, OAB/DF 35.220.

(Assinatura digital)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

(Assinatura digital)

Odmir Fernandes – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Nathalia Mesquita Ceia, Odmir Fernandes (Suplente convocado), Walter Reinaldo Falcão Lima (Suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Lian Haddad. Ausente momentaneamente o Conselheiro Guilherme Barranco de Souza. Presente ao julgamento o Procurador da Fazenda Nacional: Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** contra a decisão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ de São Paulo/SP, que manteve parcialmente a autuação do Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, dos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, sobre a omissão de rendimentos apurados pelo APD – Acréscimo Patrimonial a Descoberto, com multa qualificada de 150%.

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (fls. 1688 a 1697) cientificado em 24.09.2010 (AR fls. 1844) relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, dos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, no valor de R\$ 518.018.62, sobre omissão de rendimentos apurado pelo acréscimo patrimonial a descoberto – APD.

Termo de Conclusão Fiscal de Ação Fiscal (fls. 1698 a 1832).

Impugnação (fls. 1848 a 1891)

A **decisão recorrida** (fls. 5260 a 5277) com ciência em 24/02.2012 (AR fls. 5283) julgou parcialmente procedente o lançamento, manteve a exigência integral dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2007, com cancelamento parcial do ano-calendário 2006, pela duplicidade de R\$ 10.291,90.

A decisão está assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA

Tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Durante a ação fiscal vige o princípio inquisitório. Somente na fase litigiosa, iniciada por impugnação válida, há que se falar em contraditório e ampla defesa, assegurados no presente caso.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

O acréscimo patrimonial, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte só é elidido mediante a apresentação de documentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

Para que sejam utilizados como recursos no fluxo financeiro mensal, os valores correspondentes à retirada de lucros em empresas das quais o contribuinte é sócio deve vir acompanhada de prova inequívoca da efetiva transferência do numerário.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos para acobertar suas aplicações.

Retifica-se o lançamento quando constatado que a mesma aplicação foi considerada duas vezes.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista na legislação de regência.

A apreciação e decisão de questões que versam sobre a constitucionalidade de atos legais são de competência exclusiva do Poder Judiciário, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

DILIGÊNCIA. CABIMENTO.

Destinam-se as diligências e perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de

investigações sobre o conteúdo de provas e/ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova, desde que já incluídos nos autos.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Recurso Voluntário (fls. 5284 a 5326) protocolado em 26.03.2012, sustenta em síntese:

- a) Decadência em relação ao ano de 2004;
- b) Nulidade da autuação pela falta de intimação do contribuinte para apresentar documentos complementar para apurar os lucros e dividendos;
- c) Os valores que compõem as origens foram declarados na sua Declaração de Ajuste;
- d) Os documentos constantes dos autos são suficientes para comprovar os rendimentos auferidos, não sendo obrigado a manter contabilidade para controle de gastos e despesas;
- e) Os valores considerados como aplicação devem ser excluídos, pois foram comprovados os empréstimos efetuados à Marica House, por meio de contrato de mútuo;
- f) A movimentação bancária por si só não é fato gerador Imposto de Renda Pessoa Física e não gera acréscimo patrimonial;
- g) Houve pagamento de gastos e despesas das empresas pelo Recorrente e o procedimento não pode computar nas aplicações da pessoa física, pois foram reembolsadas ao Recorrente;
- h) Incabível a multa qualificada de 150% pois não há comprovação de ação ou omissão dolosa com evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio. Pede redução da multa para de 75%, caso mantido o lançamento.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Odmir Fernandes - Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Cuida-se de autuação, parcialmente mantida pela decisão recorrida, com exigência do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF sobre a omissão de rendimentos caracterizada pelo APD - Acréscimo Patrimonial a Descoberto, com a multa qualificada de 150%.

Decadência.

Sustenta inicialmente decadência em relação às exigências do ano-base de 2004.

É imposto de renda da pessoa física– IRPF, de fato gerador periódico e complexo sujeito a ajuste anual e que se completa no último dia do ano civil, com a obrigação de o contribuinte apurar e pagar o tributo, sem o prévio exame da autoridade fiscal.

Cuida-se assim de tributo de lançamento por homologação, na forma do art. 150, Parg. 4º, do CTN, se houver prova de pagamento e ausência de dolo, fraude conluio, conforme posição fixada pelo C. Superior Tribunal de Justiça no Recurso Repetitivo REsp 973.733/SC, de observância obrigatória por Conselho, a teor do art. 62-A, do Regimento Interno e do Agravo Regimental no REsp 1.203.986, Rel. Min. Luiz Fux j, 09.11.2010 e nos Embargos de Declaração, com a seguinte Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Extrai-se do voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Não havendo prova de pagamento ou existindo acusação de dolo, fraude ou conluio, a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação deve observar a regra do art. 173, do CTN, a posição fixada pelo C. STJ de observância obrigatória por este Conselho.

Aqui temos acusação de dolo, fraude ou conluio, com isso o termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, ou seja, do IRPF do ano-base de 2004, o dia 01.01.2006.

O termo final o dia 31.12.2010.

O autuado foi notificado do lançamento em 24.09.2010 (AR fls. 1844).

Entre 01.01.2006 e 24.09.2010 não se operou prazo decadencial.

Caso excluída a qualificadora da multa é necessário voltar ao exame da decadência.

Preliminar confunde-se com o mérito.

Sustenta ainda nulidade do lançamento pela falta de intimação do contribuinte para apresentar os documentos complementares, destinados, segundo sustenta, a comprovar a apuração dos lucros e dividendos da empresa.

Diz que os valores das origens foram declarados na Declaração de Ajuste e os documentos constantes dos autos são suficientes para comprovar os rendimentos auferidos.

Diz ainda que os lucros distribuídos pelas empresas comprovam o acréscimo patrimonial e não é obrigado a manter contabilidade para controle de gastos e despesas. Os valores considerados na planilha de aplicação devem ser excluídos, pois correspondem a *empréstimos* efetuados à Marica House, por meio de contrato de *mútuo*.

Referia preliminar confunde-se com o mérito da autuação e assim deve ser apreciada e decidida.

Observe que o Relatório de Fiscalização nos dá conta, sem contrariedade, que o autuado não comprovou a existência e a distribuição dos lucros da empresa conforme alega. Por essa razão esses eventuais valores não foram considerados na planilha do APD - Acréscimo Patrimonial a Descoberto elaborada pela fiscalização.

O Relatório de Fiscalização além de não ser contrariado, por provas firmes e seguras, é primoroso, muito bem elaborado e fundamentado, verdadeira perícia realizado por *experts* na matéria sobre a situação fiscal do autuado.

Para contrariar o trabalho técnico da fiscalização, elogiável sob os aspectos, não bastam apenas os bons argumentos do Recorrente, é necessário apontar e comprovar o defeito da autuação com clareza, de forma objetiva e com provas firmes do fato, de cada item do fluxo aplicações e dos recursos da planilha de apuração do APD.

Os empréstimos de mútuo, ao contrário do que sustenta o Recorrente, foram sim considerados pela fiscalização na fase inquisitiva do lançamento, conforme destaca Relatório Fiscal.

Mas como é comum, não basta apenas trazer o contrato, dizer que fez o negócio de mutuo, precisa comprovar a existência efetiva do empréstimo para justificar o aumento patrimonial, ainda que transitório, pela necessidade de restituição, do contrario não se cuida de mutuo.

Enfim, são diversas alegações de irregularidade na apuração do APD, sem qualquer comprovação concreta dos fatos alegados.

Sem comprovação dos fatos alegados a exigência deve ser mantida por total ausência de provas.

Passo ao exame da multa qualificada.

Qualificou-se a penalidade sob o fundamento de o autuado administrar *diversos negócios distantes do seu domicílio* e da *tentativa dele de comprovar receitas não sujeitas ao imposto e a inexistência de despesas*.

Sustentou-se ainda na qualificadora a existência de *declarações inexatas, indícios* de condutas reiteradas e omissão de declaração ao fisco.

Essas foram às razões para imposição da multa qualificada, pelo que lemos do bem elaborado Relatório de Fiscalização.

Vemos que todas essas condutas do autuado, para fundamentar a qualificadora, tiveram por finalidade justificar o acréscimo patrimonial a descoberto.

Não há acusação e prova de simulação, fraude ou conluio, qualifica-se a penalidade, repetimos, apenas pelo *dolo*, isto é bom que fique bem claro.

Não vemos qualquer dolo ou fraude, se assim fosse, pelo fato de o autuado *administrar diversos negócios distantes do seu domicílio*, ou *da tentativa de comprovar receitas não sujeitas ao imposto ou inexistência de despesas, para justificar* o acréscimo patrimonial.

Nessas condutas, o autuado esta apenas exercendo o seu direito de defesa, o *jus sperniandi*, e que não foi acolhido pela decisão recorrida. Nada mais. É mesmo do réu que faz uso da mentira para se livrar da condenação.

Não temos em nosso país nenhuma consequência prejudicial ao réu ou aos acusados em geral, e a acusação fiscal, no uso da mentira para se livrar da autuação, por isso jamais podemos qualificar este fato – a mentira dolo para imposição da multa qualificada.

Também não se permite qualificar a penalidade pela existência de *declarações inexatas*, *indícios* de condutas reiteradas ou *omissão de declaração* ao fisco, se não houver comprovação de estas condutas configurem sonegação e *intenção deliberada* de sonegar. Não de a conduta omissiva ou comissiva não ser dolosa, pode ser, mas não na *intensidade* dolosa para permitir a qualificadora da penalidade.

Em toda autuação temos a imposição da multa de ofício de 75%, que decorre da imposição da lei ou do *elemento objetivo do tipo*, ou seja, integra a sonegação com a multa de 75% a culpa ou dolo, consciente ou inconsciente, mas aqui cuida-se do dolo genérico, conduta onde o infrator *assume* do risco do resultado, de cometer a infração.

Agora, qual a razão e sentido da imposição da multa qualificada do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação atual, c/c os arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, que manda *duplicar a penalidade* para 150% - na hipótese de *sonegação com fraude, conluio ou dolo*.

Na fraude e nas suas variantes da simulação e dissimulação a prova é fácil, fácil porque existe o *elemento objetivo da conduta* do infrator de os documentos firmados pelo autuado, de modo geral, comprovam a qualificadora.

Na imposição da multa qualificada pelo dolo não. Aqui a prova é difícil, difícil porque exige prova do *elemento subjetivo do agente infrator*, enquanto a multa de 75%, decorre apenas do *elemento objetivo do tipo*, da lei.

Em outras palavras, é a intensidade dolosa do infrator que permite a imposição da multa qualificadora, pelo dolo.

É necessário, aferir e comprovar, na imposição da multa qualificada pelo dolo, a intenção do infrator, o ardil, a vontade livre, consciente, deliberada e premeditada de sonegar.

Aqui o autuado sequer foi ouvido, não se produziram provas para procurar aferir o elemento subjetivo, intencional do autuado - a vontade consciente, deliberada e premeditada de sonegar.

Portanto, sem prova firme e segura do dolo ou do evidente intuito de fraude ou conluio, incabível a imposição da multa qualificada.

Voltemos à decadência

Com a exclusão da qualificadora voltamos a reapreciar a decadência do ano-base de 2004. Vejamos se houve pagamento do tributo no período da exigência.

Consta na Declaração de Ajuste de 2004, juntada a fls. 31, imposto devido, pago por antecipação e saldo a pagar, de forma que houve pagamento, ainda que na antecipação.

Assim, a contagem do prazo decadencial do ano-base de 2004 deve observar o art. 150, Par. 4º, o CTN, na forma da jurisprudência do C.. STJ, com início da contagem do prazo, o dia 01.01.2005.

Processo nº 10803.000045/2010-72
Acórdão n.º **2201-002.294**

S2-C2T1
Fl. 6

A notificação do lançamento ocorreu em 24.09.2010 (AR fls. 1844), com isso o período de 2004 está alcançado pela decadência que fica reconhecida.

Ante o exposto, pelo meu voto, **conheço e dou parcial provimento** recurso para **reconhecer a decadência** do período de 2004 e **excluir a multa qualificada**, mantida a de ofício de 75%.

(Assinatura digital)

Odmir Fernandes - Relator

CÓPIA