



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

Processo nº 10980.723816/2009-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.254 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2011
Matéria IRPF
Recorrente EVALDO MARCOS PAVANATO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004

IRPF. ATRASO NA ENTREGA DE DIRF. OMISSÃO DE RECEITA.

O atraso na entrega da DIRF pela fonte pagadora não exime a tributação do rendimento pelo contribuinte, através da Declaração de Ajuste.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA. Intimado pelo órgão fiscalizador, o contribuinte deve apresentar documentos que comprovem a ocorrência dos atos/fatos inseridos em sua Declaração de Ajuste e servem de esteio ao seu crescimento patrimonial. À míngua desses elementos, o crédito tributário constituído remanesce incólume.

DECADÊNCIA.

Sendo o IRPF tributo sujeito ao lançamento por homologação, existindo pagamento antecipado, decai em cinco anos o direito para constituição do crédito tributário, contados do fato gerador (encerramento do exercício).

MULTA QUALIFICADA. SÚMULA Nº 25 DO CARF.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em razão da desqualificação da multa de ofício acolher a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2003 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a

multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Antonio Lopo Martinez, que negava provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 712/735) interposto contra Acórdão da 4ª Turma da DRJ de Curitiba (fls. 683/708), que considerou improcedente a Impugnação (fls. 624/643) apresentada pelo contribuinte em face de Auto de Infração (fls. 616/620).

A fiscalização analisou as obrigações fiscais referentes ao Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário 2003 e 2004, em relação ao recorrente e sua companheira sob regime de comunhão parcial de bens, Izabel Christina Ghermacovski.

Assim, analisando cada uma das receitas e das despesas declaradas pelo casal em suas Declarações de Ajuste Anual (DAA), a fiscalização reconstituiu os recebimentos e dispêndios do período fiscalizado e verificou que o recorrente teria:

a) omitido rendimentos recebidos da Coordenação da Receita do Estado do Paraná, nos meses de maio e julho de 2004, cuja retenção do imposto de renda fora declarado pela pessoa jurídica em DIRF (fl. 34); e

b) obtido, junto com sua companheira, Izabel Christina Ghermacovski, acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos de 2003 e 2004, caracterizado pela construção de residência sem a correspondente origem, já que a fiscalização desconsiderou parte dos recebimentos declarados nas respectivas Declarações Anuais de Ajustes (DAAs).

Assim, foi lavrado auto de infração constituindo crédito tributário no montante de R\$ 70.998,61, acrescido de juros de R\$ 44.182,24, e multa (75% - relativo à omissão de recebimentos de maio e junho de 2004 – e 150% - relativo ao acréscimo patrimonial a descoberto) de R\$ 105.863,27, perfazendo o total de R\$ 221.044,12.

O termo de verificação fiscal (fls. 597/609) e os demonstrativos do lançamento (fls. 610/611) detalham o procedimento de fiscalização, adiante referidos.

Para apurar a omissão de rendimentos devido à variação patrimonial a descoberto foi utilizado o método de fluxo de caixa, apurando os acréscimos patrimoniais, mensalmente, na proporção de 50% para cada dos companheiros, o recorrente e Izabel Christina Ghermacovski, que declararam viver em união estável no período objeto do auto de infração. O recorrente havia informado em sua DAA as despesas com a construção de uma residência no período de quatro anos: i) 2003 no valor de R\$ 125.000,00; ii) 2004 no valor de 135.000,00; iii) 2005 no valor de 100.000,00; iv) 2006 no valor de R\$ 102.000,00.

Entretanto, após ser devidamente intimada, a Prefeitura Municipal de Curitiba apresentou Certificado de Vistoria de Conclusão de Obra e Habite-se, datado de 05 de janeiro de 2005, dando conta de que construção da residência havia sido encerrada (fl. 536). Além disso, apresentou o Alvará da Construção (fls. 534 e 535) dando conta que a metragem da residência seria de 420 m². Desta forma, a fiscalização considerou que a residência havia sido construída em 2003 e em 2004. Como o contribuinte não apresentou nenhum documento comprovando os gastos com a construção da residência, a fiscalização se viu obrigada a arbitrar o valor despendido no imóvel, multiplicando a metragem da residência - 420 m² – pelo Custo Unitário Básico (CUB) divulgado pelo Sinduscon – PR.

Deste modo, a fiscalização passou a investigar se o recorrente e sua companheira, Izabel Christina Ghermacovski, possuíam origem para o referido acréscimo patrimonial, procedimento que resultou nos desdobramentos abaixo referidos, sobre cada um dos contribuintes.

EVALDO MARCOS PAVANATO - RECORRENTE

Em 2003 o recorrente informou ter recebido rendimentos isentos da empresa REFLORESTADORA OVE LTDA, a título de distribuição de dividendos, o valor de R\$ 53.616,09. Já, no ano de 2004, informou ter recebido, a esse mesmo título e da mesma fonte pagadora, o valor de R\$ 493.750,00. A fiscalização informa que, em decorrência do processo criminal nº 2006.70.00018492-9, a empresa foi fiscalizada nos anos de 2004 e 2005 (fls. 44/64), e foi desconsiderada toda a sua contabilidade e, portanto, arbitrado lucro para tributação.

O recorrente, durante o processo de fiscalização, apresentou alguns documentos contábeis da empresa REFLORESTADORA OVE LTDA, indicando o pagamento de dividendos. Porém, quanto ao ano de 2003, o recorrente não apresentou qualquer documento para demonstrar que, de fato, teria recebido os valores declarados como isentos nesse exercício.

Em relação ao ano de 2004, foi aceita pela fiscalização a demonstração do recebimento de, apenas, parte dos valores declarados como isentos (R\$ 38.000,00). Os demais documentos apresentados não foram aceitos, porque não demonstravam ser o recorrente o beneficiário dos recursos.

Assim, dos valores declarados pelo recorrente como lucros e dividendos recebidos da empresa REFLORESTADORA OVE LTDA somente foi aceito como tendo origem comprovada o valor de R\$ 38.000,00, relativo ao ano de 2004, já que não houve prova do recebimento dos demais valores.

Também não foram aceitos valores declarados pelo recorrente relativos à disponibilidade financeira e à devolução de empréstimo, pois não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios da origem.

IZABEL CHRISTINA GHERMACOVSKI

Não foi aceito pela fiscalização o valor de R\$ 6.000,00, que Izabel Christina Ghermacovski declarou como rendimento isento, que teria sido recebido a título de distribuição de dividendos da empresa ANDARE CALÇADOS LTDA, já que não foram aceitos os documentos probatórios (recibos) por ela apresentados.

Tampouco foram aceitos os ingressos por ela declarados a título de disponibilidade financeira, por ausência de qualquer documento comprobatório de origem, com como os a título de venda de quotas da empresa REFLORESTADORA BOM SUCESSO LTDA.

Irresignado, o recorrente impugnou o auto de infração alegando, em síntese:

a) Preliminarmente, que o direito ao lançamento do crédito tributo havia sido atingido pela “prescrição”, no período de janeiro de 2003 até outubro de 2004, em face do que dispõe o §4º, do art. 150, do CTN. Além disso, alegou que, conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/88 e o art. 55, inciso XIII, do RIR/99, o fato gerador do acréscimo patrimonial seria mensal, de modo que a contagem da prescrição deve ser efetuada, dessa forma, mensalmente;

b) Quanto à omissão de rendimentos do ano de 2004, alegou que a declaração da fonte pagadora (DIRF fl. 34) teria sido enviada à Receita Federal apenas em 09/08/2005, ou seja, posterior a

data em que entregou a sua DAA, em 28/04/2005. Assim, suscitou a responsabilidade da fonte pagadora, considerando, ainda, que a omissão teria sido de informação, mas não de tributos, em face da retenção na fonte, que, inclusive, geraria saldo de imposto a restituir;

c) Quanto ao acréscimo patrimonial alegou o recorrente em sua impugnação:

c.1) que “a totalidade dos valores imputados à impugnante como descoberto, foram efetivamente declarados por si ou por seu cônjuge, porém em sua grande maioria, na qualidade de isentos”, conforme documentação por ele apresentada;

c.2) que a inversão do ônus da prova é arbitrária e que não poderiam ser utilizadas conclusões de outra fiscalização para a desconsideração dos recursos declarados;

c.3) que o repasse dos valores encontra-se demonstrado nos autos e que, na qualidade de sócio de empresa, apresentou os comprovantes de rendimentos, ao passo que a fonte pagadora procedeu ao registro dos efetivos repasses de lucros em sua contabilidade e na DIPJ, havendo incremento de patrimônio compatível com a demanda de recursos declarados;

c.4) que os lucros declarados pela pessoa jurídica são suficientes para comprovação dos recursos recebidos e, em referência ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que não caberia à pessoa física comprovar a origem e eventual tributação dos recursos na pessoa jurídica;

c.5) que a distribuição de dividendos foi comprovada às fls. 03/18 e 86/111, sendo equivocada a “substituição”, pela Fiscalização, da declaração de rendimentos isentos pela omissão de rendimentos tributáveis;

c.6) que a fiscalização da pessoa jurídica REFLORESTADORA OVE LTDA teria se restringido aos anos de 2004 e 2005, permanecendo incólume o ano de 2003, devendo ser aceitos, como origem de recursos, os rendimentos declarados, no montante de R\$ 53.616,09, corroborados pelas DIPJs e pelas contabilizações correspondentes;

c.7) que na fiscalização da empresa REFLORESTADORA OVE LTDA, foram arbitrados dividendos a distribuir, para o ano de 2004, o valor de R\$ 50.878,10, mas somente foram aceitos pela fiscalização o valor de R\$ 38.000,00;

c.8) que os recursos declarados pelo recorrente e por sua companheira como disponibilidade financeira no ano de 2003 seriam valores sacados ou recebidos no decorrer do ano de 2002, e que não estariam obrigados a manter documentos por mais de cinco anos;

c.9) que a fiscalização possuía a comprovação da venda das quotas da empresa REFLORESTADORA BOM SUCESSO LTDA pela sua companheira, mas sequer justificou por que tais comprovações não foram aceitas;

c.10) que o empréstimo devolvido em 2003 foi concedido ao seu irmão no ano de 2002 e devidamente declarado em sua DAA, de modo que deveriam ser aceitos os valores, sob pena de violação ao art. 845, do RIR/99;

c.11) que os valores no montante de R\$ 6.000,00 recebidos pela sua companheira, no ano de 2004, foi devidamente comprovado por recibo apresentado (fl. 380) e, para reforçar a prova, apresentou documentos contábeis da empresa indicando a distribuição de dividendos nesse valor;

c.12) que seria arbitrária a imputação dos custos da obra em apenas 02 anos (até a obtenção do habite-se, em janeiro de 2005), já que parte das despesas foi contraída em parcelas de até 24 vezes, além de onerar duplamente o recorrente e sua companheira com as despesas contraídas em 2005 e 2006;

c.13) que a multa qualificada (150%) era indevida, devendo ser aplicada multa de 50%, já que jamais omitiu qualquer informação à fiscalização. Além disso, não poderia ser justificada a aplicação da multa qualificada através dos fatos averiguados em fiscalização de empresa do qual o recorrente é sócio.

A 4ª Turma da DRJ/CTA, em acórdão de fls. 683 até 708 negou provimento à impugnação do recorrente, mantendo, integralmente, o crédito tributário exigido no auto de infração, com base nos seguintes fundamentos:

a) quanto à decadência, entendeu que seu prazo, no presente caso, é regido pela combinação do art. 149, inciso V, com o art. 173, inciso I, do CTN e que, apesar da Lei nº 7.713/88 determinar que os acréscimos patrimoniais não declarados devam ser apurados mensalmente, tais valores seriam meras antecipações, já que o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física somente se verifica no último dia do exercício, em 31 de dezembro;

b) a entrega da DIRF pela fonte pagadora em nada se relaciona com a obrigação do contribuinte declarar, em DAA, os valores recebidos durante o exercício, de modo que a omissão verificada em maio e junho de 2004 deve ser inserida dentro das receitas omitidas, no demonstrativo de apuração do auto de infração (fl. 613);

c) a própria legislação (art. 55, XIII, do RIR/99) autoriza a presunção de omissão de rendimentos no caso de acréscimo patrimonial injustificado. E o efeito dessa presunção (relativa) é a inversão do ônus probatório, para que o contribuinte comprove a origem dos recursos que justificam o acréscimo do patrimônio. Assim, somente foram desconsiderados no cálculo de apuração do auto de infração (fl. 613) os recursos que o contribuinte não comprovou a origem através de documentos hábeis. Desta forma, em que pese o processo de fiscalização da empresa REFLORESTADORA OVE LTDA, foram consideradas as comprovações de recursos recebidos desta pessoa jurídica;

d) as declarações de ajuste anual da REFLORESTADORA OVE LTDA dos anos-calendário 2003 e 2004 (fls. 86/111), assim como os “Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte” (fls. 93 e 99), os livros Razão Analítico (fls. 95 e 101/102) com registros de distribuição de lucros, por si sós, não têm força probatória em relação aos fatos informados, devendo estar lastreados em documentos concretos que demonstrem o pagamento e o recebimento dos valores declarados;

e) não são as conclusões do processo de fiscalização da REFLORESTADORA OVE LTDA que deram suporte ao lançamento, mas a falta de comprovação de recursos para a variação patrimonial – acréscimo a descoberto – que caracteriza omissão de rendimentos, por presunção legal. As conclusões da ação fiscal na empresa tornam-se relevantes quando se verificou que o contribuinte e sua companheira pretenderam, por meio das declarações de ajuste anual, caracterizar recebimentos de recursos isentos que, ao final, não lograram comprovar o recebimento;

f) a própria jurisprudência apresentada pelo recorrente, relativa ao art. 42, da Lei nº 9.430/96, é desfavorável à tese do contribuinte, pois nela se encontra consignada a necessidade de identidade entre supostos lucros distribuídos e os depósitos bancários que, justamente, não se comprovaram no presente processo;

g) a ausência de fiscalização da empresa REFLORESTADORA OVE LTDA no exercício de 2003 não afasta o ônus dos interessados de comprovar que teriam auferido os rendimentos isentos que aventam como origem de recursos. Assim, mantém-se, em relação ao ano de 2003, a obrigação da pessoa física autuada de, tendo em conta a presunção legal de omissão de rendimentos, comprovar que detinha recursos para fazer frente à variação patrimonial que se apurou a descoberto.

h) o próprio art. 845 do RIR/99 (reputado como violado pelo recorrente) demonstra a possibilidade de a atividade fiscal ser baseada em diversos parâmetros;

i) a disponibilidade financeira do ano de 2003, declarada pelo recorrente e por sua companheira, no valor de R\$ 51.000,00 e R\$ 35.120,00, respectivamente, deveria ter sua origem comprovada por ambos;

j) em relação à cessão de cotas da empresa REFLORESTADORA BOM SUCESSO LTDA, a fiscalização teria considerado superada a questão na medida em que intimados os interessados (fls. 539 e 589) a se manifestar acerca do demonstrativo de origens e aplicações que não contemplara aquela operação (fls. 541/543 e 592/594), não houve contestação a respeito (fls. 547/549 e 595). Ainda assim, nada impediria os interessados de comprovar a efetividade da obtenção dos recursos aventados. Além disso, houve desencontro de informações, seja quanto ao valor, seja quanto à data da operação, já que a alteração contratual de venda das quotas apresenta o valor pertencente à companheira do recorrente, Izabel Cristina Ghermacovski, de R\$ 26.000,00, enquanto a sua declaração de ajuste anual referente ao ano de 2003, apresentava quotas dessa empresa no valor de R\$ 10.000,00. Além disso, a alteração contratual apresentava a ressalva de que o preço e as condições ajustados constariam de contrato particular em separado (fl. 512), e que o recorrente não apresentou para suposta comprovação;

k) em relação à devolução de empréstimo recebida em 2004, o recorrente não produziu prova alguma da efetividade da operação, nem mesmo a data em que teria ocorrido suposto pagamento;

l) o suposto recibo datado de 31/12/2004, que daria guarida aos recebimentos isentos da companheira Izabel Cristina Ghermacovski, é idêntico aos recibos de fls. 381/383, de 31/12/2005, 31/10/2007 e 31/12/2007, o que constitui forte indício de que foram emitidos contemporaneamente, a despeito das datas neles apostas, o que reforça a suposição fiscal de que poderiam ter sido elaborados a qualquer tempo;

m) a contabilidade da empresa ANDARE CALÇADOS LTDA, fonte pagadora dos alegados rendimentos isentos percebidos pela companheira do recorrente, verifica-se às fls. 644/651, quanto ao ano de 2004, apenas a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (fl. 645), que teria sido transcrita no Livro Diário, cujo Termo de Abertura, à fl. 644, apenas veio a ser registrado na Junta Comercial em 04/12/2009, após a presente autuação. E mesmo que essa contabilização tivesse sido efetuada à época, não comprovaria, por si só, a efetiva disponibilização de recursos. Bastaria, para contrapor-se à variação patrimonial a descoberto, a comprovação do fluxo financeiro correspondente, o que os interessados não demonstraram ter ocorrido, seja em 31/12/2004, seja em outra data;

n) não houve qualquer prova dos dispêndios com a construção da residência, de modo que a fiscalização se viu sem alternativa a não ser arbitrar o valor pela multiplicação da metragem do imóvel, informada pela Prefeitura de Curitiba, pelo valor do CUB, divulgado pelo Sinduscon-PR;

o) o recorrente não comprovou os recebimentos de dividendos da empresa REFLORESTADORA OVE LTDA, no ano de 2004, em valor superior a R\$ 38.000,00, de modo que o limite de distribuição de dividendos arbitrado no processo de fiscalização da pessoa jurídica (no valor de R\$ 50.878,10), não poderia ser aplicado pela fiscalização das pessoas físicas;

p) tendo em vista a verificação de fraude, estaria correta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

O recorrente apresenta o recurso voluntário sob análise, repisando os mesmos argumentos invocados em sua impugnação. Assim, defende que:

a) em razão da apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto, a decadência do direito ao lançamento do crédito tributo no período de janeiro de 2003 até outubro de 2004, em face do que dispõe o §4º, do art. 150, do CTN;

b) a responsabilidade da fonte pagadora pelo erro da omissão de rendimentos de maio e junho de 2004 e que a omissão teria sido de informação, mas não de tributos, em face da retenção na fonte, que, inclusive, geraria saldo de imposto a restituir;

c) que os documentos apresentados fazem prova do pagamento de rendimentos isentos de IRPF, ao recorrente e a sua companheira, Izabel Christina Ghermacovski;

d) que todos os recursos recebidos pelo recorrente e por sua companheira, Izabel Christina Ghermacovski, em 2003 e em 2004 foram esclarecidos ou comprovados;

e) que seria arbitrária a imputação dos custos da obra em apenas 02 anos (até a obtenção do habite-se, em janeiro de 2005), já que parte das despesas foi contraída em parcelas de até 24 vezes, além de onerar duplamente o recorrente e sua companheira com as despesas contraídas em 2005 e 2006;

f) que a multa qualificada (150%) era indevida, devendo ser aplicada multa de 50%, já que jamais omitiu qualquer informação à fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Rafael Pandolfo

DA DECADÊNCIA

Alega o recorrente a decadência do direito de lançamento da fiscalização relativa ao ano de 2003 e de janeiro até outubro de 2004. Além do previsto no art. 150, §4º, do CTN, defende que a contagem do prazo decadencial, no caso de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, deve ser efetuada mensalmente, como se o fato gerador do tributo fosse mensal, nos termos do que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.771/88 e art. 55, inciso XIII, do RIR/99.

Assiste parcial razão ao recorrente.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) é tributo que, por sua natureza, é sujeito ao lançamento por homologação, modalidade de lançamento na qual o contribuinte antecipa o pagamento do tributo e declara o montante devido ao Fisco, procedimento sujeito à posterior homologação por parte da Fazenda Pública. Não havendo qualquer ato que expressamente homologue a declaração efetuada pelo contribuinte e o respectivo pagamento, ainda que parcial, o procedimento considera-se tacitamente homologado após o transcurso do prazo de 5 anos contados da data do fato gerador, nos termos do que dispõe o §4º, do art. 150, do CTN. Passado esse prazo, salvo a comprovação de dolo, de fraude ou de simulação, o direito de efetuar eventual lançamento de ofício encontra-se atingido pela decadência.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, analisando o assunto no rito previsto no art. 543-C, do Código de Processo Civil, cuja decisão é de observância obrigatória por esta Colenda Corte, nos termos do art. 62 do Regime Interno, entendeu que no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação somente é aplicado o prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN, quando não houver o pagamento antecipado, desde que não comprovada a ocorrência de dolo, de fraude ou de simulação, *in verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro

Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). Grifamos.

O entendimento jurisprudencial revelado pela ementa acima transcrita se aplica, inclusive, nos casos em que o pagamento foi parcial, conforme posicionamento cristalizado no Superior Tribunal de Justiça, demonstrado na ementa abaixo colacionada:

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA.

TERMO INICIAL A CONTAR DO FATO GERADOR.

1. *É firme o entendimento desta Corte Superior de Justiça de que o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que houve pagamento antecipado, ainda que parcial, é contado da ocorrência do fato gerador.*

2. *Agravo regimental improvido.*”

(AgRg no REsp 1182862/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 02/02/2011)

No presente caso, conforme se decalca da DIRF, fl. 33, houve antecipação do recolhimento imposto devido no ano de 2003, de modo que a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN, torna-se aplicável.

De outro lado, não houve, no presente processo, a comprovação da ocorrência de dolo, de fraude e de simulação, que seriam capazes de elidir a aplicação da regra prevista no §4º, do art. 150, do CTN. Isto porque, todos os elementos utilizados pela fiscalização para o lançamento de ofício foram devidamente informados pelo recorrente e por sua companheira, nas DAAs. No caso em tela, tanto a discordância da fiscalização sobre (i) a natureza atribuída pelo recorrente e por sua companheira aos rendimentos declarados como isentos, (ii) a data de conclusão do imóvel e (iii) a suficiência dos esclarecimentos e documentos comprobatórios entregues durante a fiscalização, que visavam demonstrar a origem de recebimentos, não constituem circunstâncias suficientes à caracterização da atitude dolosa ou fraudulenta. Isto não é suficiente à configuração da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Assim, aplica-se ao caso o disposto na Súmula nº 25 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, abaixo transcrita:

“A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. SÚMULAS VINCULANTES Portaria MF nº 383 DOU de 14/07/2010.”

Nesse ponto, portanto, merece reforma a decisão da DRJ de Curitiba, já que a lavratura do auto de infração em 25/11/2009 ocorreu quando já havia decaído o direito de constituição do crédito tributário sobre o ano-calendário de 2003, nos termos do §4º, do art. 150, do CTN.

Ainda sobre a decadência, é preciso esclarecer que, como bem salientou a decisão recorrida, apesar da Lei nº 7.713/88 determinar que os acréscimos patrimoniais não declarados devam ser apurados mensalmente, tais valores caracterizam-se meras antecipações, já que o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física somente se verifica no último dia do exercício, em 31 de dezembro. Nesse sentido é o entendimento pacífico dessa E. Corte:

Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária

Acórdão nº 10616064 do Processo 10845004198200292

Data: 24/01/2007

Ementa:

IRPF - DECADÊNCIA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. A omissão de rendimentos caracterizada por

acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado em base mensal e tributados anualmente, razão pela qual o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN). **FORMA DE APURAÇÃO - TRIBUTAÇÃO MENSAL** - A partir do ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial não justificado deve ser apurado mensalmente, confrontando-se os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recurso, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 7.713, 1988. **PROVAS** - Não tendo o contribuinte logrado comprovar integralmente a origem dos recursos capazes de justificar o acréscimo patrimonial, através de rendimentos tributáveis, isentos ou tributáveis exclusivamente na fonte, é de se manter o lançamento de ofício. Recurso negado. **(Grifamos)**

Assim, não procede o argumento esgrimido pela parte recorrente que pretende infirmar esse consolidado cenário normativo e jurisprudencial.

Portanto, deve ser declarada a decadência do tributo relativo ao ano de 2003, reformando-se assim, a decisão recorrida.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE MAIO E JUNHO DE 2004

Alega o recorrente que a omissão de rendimentos auferidos em maio e julho de 2004 teria sido causada pela fonte pagadora, que retificou a sua DIRF após a recorrente ter enviado a sua DAA do exercício. Além disso, alegou que a omissão teria sido de informação e não de tributos, em face da retenção na fonte, que, inclusive, geraria saldo de imposto a restituir;

Não lhe assiste razão, entretanto.

É que, como bem apontou a decisão recorrida, o dever da pessoa física de declarar os rendimentos anualmente, com o fim de apurar o crédito tributário devido, não está condicionado à entrega da DIRF pela fonte pagadora. Trata-se de relações jurídicas distintas: enquanto a obrigação tributária da pessoa física, em relação ao ajuste anual, advém do fato de auferir os rendimentos (art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995), a comunicação em DIRF é uma dever instrumental da fonte pagadora, obrigação perante Administração Tributária. Ou seja, o contribuinte que auferiu rendimento tem o dever de declará-lo, em sua Declaração de Ajuste Anual, independentemente da declaração da fonte pagadora em DIRF. Tal obrigação advém do art. 83, do RIR/99, já transcrito na decisão recorrida. Assim, tendo omitido rendimento por ele recebido e estando obrigado a declará-lo, não há que se falar em responsabilidade da fonte pagadora.

Além disso, como bem referiu a decisão da DRJ Curitiba, o extrato de fls. 681/682, extraído dos sistemas informatizados da Receita Federal, demonstra que os rendimentos pagos ao contribuinte constavam desde a DIRF original, entregue em 24/02/2005. Portanto, merece ser mantida a decisão nesse ponto.

DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Conforme relatado, o procedimento de acréscimo patrimonial a descoberto foi executado em relação ao casal Evaldo Marcos Pavanato e Izabel Cristina Ghermacovski e lançado na proporção de 50% para cada um, tendo em vista que ambos declararam conviver em união estável durante o período fiscalizado.

Nos termos do art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88, a constatação de acréscimo patrimonial desprovida de rendimentos que lhe sirvam de esteio constitui fato suficiente à exigência do respectivo Imposto sobre a Renda. Assim, como bem anotou a decisão recorrida, *“é a própria legislação que, estabelecendo uma presunção de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto devido correspondente, sempre que se apure acréscimo patrimonial não justificado por rendimentos declarados.”* (fl. 674).

O requisito legal que afasta a incidência do IR, obviamente, não é satisfeito com a mera referência dos rendimentos na Declaração do contribuinte, mas exige a apresentação do documento no qual esteja retratado o respectivo ato/fato jurídico. Essa é a correta linha na qual caminha a jurisprudência desse Conselho:

“Acórdão nº 10617200 do Processo 18471001627200609

Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, não logrando o contribuinte apresentar documentação capaz de ilidir a tributação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DISPÊNDIOS. ÔNUS DA PROVA

No âmbito da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto compete à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal e, ao contribuinte demonstrar que possui recursos com origem em rendimentos tributáveis, isentos, ou de tributação exclusiva na fonte ou definitiva. Recurso voluntário negado.” Grifamos.

Cumpre esclarecer, ainda, que, conforme se verificou ao longo do presente processo administrativo, as conclusões tecidas no processo de fiscalização da REFLORESTADORA OVE LTDA não serviram como fundamento para a constituição do crédito tributário e vieram à tona apenas para desqualificar as alegações elencadas pelo próprio recorrente.

O fato investigado pela fiscalização, no presente processo, diz respeito à existência, ou não, de recursos suficientes para a construção de uma residência, pelo casal, nos anos de 2003 e 2004. É que restou comprovado, através do Certificado de Vistoria de Conclusão de Obra e Habite-se, apresentado pela Prefeitura Municipal de Curitiba (fl. 536), que a construção da residência encerrou-se anteriormente a 05 de janeiro de 2005 (data da emissão do certificado) Além disso, o Alvará da Construção (fls. 534 e 535) demonstrou que a metragem da residência seria de 420,77 m2.

Ademais, apesar de alegar o contrário, o recorrente não apresentou nenhum documento demonstrando gastos com a construção da residência, não restando à fiscalização outra alternativa que o arbitramento do valor da residência, através da multiplicação da metragem do imóvel pelo CUB informado pelo Sinduscon/PR. O próprio recorrente ratificou esse critério, conforme se verifica na fl.547 dos autos. O fato é que os argumentos alinhados pelo recorrente, sobre despesas com a construção da residência posteriores a 2003 e 2004, deveriam estar acompanhados de documentos comprobatórios, para serem considerados nesse julgamento.

Do arbitramento efetuado pela fiscalização chegou-se ao valor adotado como sendo o gasto na construção da residência: R\$ 349.374,86. Desta forma, partiu-se para análise dos rendimentos declarados pelo casal, nos anos de 2003 e 2004, para verificar se os mesmos possuíam lastro para os gastos com a residência nesse período. Entretanto, a conclusão obtida pela fiscalização foi a de que diversos rendimentos declarados pelo casal não tiveram o seu recebimento comprovado pelo casal, *conforme será abaixo analisado.*

A) RENDIMENTOS ISENTOS (DIVIDENDOS) RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

A.1.) Evaldo Marcos Pavanato

Evaldo Marcos Pavanato declarou ter recebido da empresa REFLORESTADORA OVE LTDA, a título de distribuição de dividendos, no ano de 2003, o valor de R\$ 53.616,09. Já no ano de 2004, informou ter recebido, a esse mesmo título e da mesma fonte pagadora, o valor de R\$ 493.750,00.

Para comprovar o pagamento de tais valores apresentou declarações de ajuste anual da empresa, dos anos-calendário 2003 e 2004 (fls. 86/111), “Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte” (fls. 93 e 99) e Livro Razão Analítico (fls. 95 e 101/102), onde constaria o registro de distribuição de lucros.

Ocorre que, intimado a apresentar comprovantes do pagamento e do recebimento desses valores da REFLORESTADORA OVE LTDA, Evaldo Marcos Pavanato somente demonstrou ter efetivamente recebido o valor de R\$ 38.000,00, referente ao ano de 2004. Ou seja, caberia ao recorrente demonstrar, através de comprovantes, que efetivamente recebeu os valores declarados como isentos, no ano de 2003 e 2004, já que as declarações da empresa e documentos contábeis não são suficientes para a comprovação da distribuição e pagamento dos lucros aos sócios. Nesse sentido, já se manifestou esse Tribunal, conforme se observa:

“Acórdão nº 10616847 do Processo 109800078000010

Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. ANÁLISE DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. COMPROVAÇÃO - Somente podem ser considerados como origens de recursos na análise da evolução patrimonial os rendimentos isentos e não tributáveis relativos à distribuição de lucros pagos por pessoas jurídicas se restar comprovada, mediante documentação hábil e idônea, a efetividade dos pagamentos.” (Grifamos).

Noutros termos, deveria o contribuinte apresentar documentos comprobatórios de que foi efetivamente destinatário de pagamentos de dividendos por parte da empresa do qual era sócio. Cheques nos quais não apareceu como beneficiário, ou outro documento sem referência expressa a sua titularidade jurídica, não podem ser considerados pela autoridade administrativa como prova de

pagamento. Até mesmo a eventual constatação de disponibilidade para distribuição de dividendos pela empresa (através do arbitramento levado a cabo no processo de fiscalização da pessoa jurídica) *não faz qualquer prova de que os valores foram recebidos pelo sócio*, como pretende fazer crer o recorrente.

Deste modo, acertada a decisão proferida pela DRJ Curitiba quanto ao ponto.

A.2) Izabel Christina Ghermacovski

Também não foi aceito pela fiscalização o valor de R\$ 6.000,00 que Izabel Christina Ghermacovski declarou ter recebido a título de distribuição de dividendos da empresa ANDARE CALÇADOS LTDA, cujo recebimento procurou demonstrar através da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (fl. 645), do Livro Diário (fl. 644) e de recibo de pagamento por ela produzido (fl. 380).

Como se pode observar na análise desses documentos, em nenhum deles há identificação de que Izabel Christina Ghermacovski foi destinatária de lucros distribuídos. Há, apenas, a informação de que foram pagos R\$ 6.000,00, sem identificação do beneficiário. Além disso, conforme apontou a decisão recorrida, o recibo de fl. 380, supostamente passado em 31/12/2004, é idêntico aos recibos de fls. 381/383, de 31/12/2005, 31/10/2007 e 31/12/2007, o que, realmente, constitui forte indício de que somente foram produzidos para justificar origem de recursos para a fiscalização, a despeito das datas neles constantes.

Nesse diapasão, merece ser mantida a decisão proferida pela DRJ de Curitiba.

B) OUTROS RECEBIMENTOS GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO

B.1) Disponibilidades Financeiras

Além dos valores que haviam sido declarados como rendimentos isentos pelo casal, também foram desconsiderados outros ingressos, desprovidos da devida comprovação. É o caso das alegadas disponibilidades financeiras de recursos do casal, nos montantes de R\$ 35.120,00 (Izabel Christina Ghermacovski) e de R\$ 51.000,00 (Evaldo Marcos Pavanato), advindas do ano de 2002, informadas em DAA, que teriam como justificativa a ocorrência de saques e recebimentos previamente realizados.

O recorrente alega que não teria como comprovar essas disponibilidades, pois os respectivos documentos eram anteriores a 2002 e já teria transcorrido prazo para guarda de comprovantes (5 anos). Conforme informaram, os recorrentes haviam sacado (pelo menos) parte dos valores informados como disponibilidade financeira, de modo que poderiam, assim, apresentar extratos bancários do período demonstrando os respectivos saques. Isto porque os bancos têm o dever de manter documentos pelo prazo de prescrição, conforme previsto no art. 1.194 do Código Civil. Deste modo, as instituições financeiras onde teriam ocorrido os alegados saques teriam condições de fornecer tais documentos ao casal, à época da fiscalização.

Deste modo, merece ser mantida a decisão da DRJ nesse ponto.

B.2) Devoluções de Empréstimos

Melhor sorte não assiste ao recorrente quanto à tentativa de justificar ingressos através da devolução de empréstimo pelo irmão do seu companheiro, Evaldo Marcos Pavanato. É que, apesar de se tratar de relação familiar, há que se comprovar (pelo menos através de recibo assinado pelas partes ou

contrato de empréstimo) que os valores foram efetivamente recebidos por Evaldo Marcos Pavanato, no ano de 2004. A alegada operação não foi amparada por elemento probatório suficiente, a não ser a própria Declaração de Ajuste elaborada unilateralmente por Evaldo Marcos Pavanato (fls. 6 e 10), que sequer identificou seu irmão como beneficiário do empréstimo, tampouco a data e a forma de quitação.

Irretocável a decisão recorrida, também nesse ponto.

B.3) Venda de Quotas da REFLORESTADORA BOM SUCESSO LTDA

O recorrente informou que sua companheira Izabel Christina Ghermacovski teria recebido R\$ 26.000,00 em relação à cessão de cotas que detinha do capital social da empresa REFLORESTADORA BOM SUCESSO LTDA. Esse valor não foi aceito pela decisão da DRJ de Curitiba, tanto pela insuficiência probatória como pelo desencontro de informações quanto ao valor da operação. A alteração contratual de venda atribuiu às quotas da recorrente o valor de R\$ 26.000,00, enquanto na Declaração de Ajuste Anual da recorrente, referente ao ano de 2003, essas mesmas quotas foram valoradas em R\$ 10.000,00. Ponderou a decisão recorrida, também, que a alteração contratual apresentava a ressalva de que o preço e as condições ajustados constariam de contrato particular em separado (fl. 512), e que a recorrente não teria apresentado tal documento.

Ainda que se desconsiderasse o desencontro de informações e se tomasse como correto o valor indicado no contrato social, não houve por parte da recorrente a comprovação do efetivo recebimento dos valores declarados. Isto é, com a exceção da informação constante na alteração contratual, não há qualquer outro indício de que aludidos valores foram efetivamente pagos à recorrente pela venda das quotas da REFLORESTADORA BOM SUCESSO, devendo, assim, ser mantida a decisão da DRJ de Curitiba.

DA MULTA APLICADA

Merece parcial provimento a irresignação do recorrente nesse ponto.

Busca o recorrente a aplicação da multa de 50%, prevista na novel redação do inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Esse dispositivo é inaplicável aos casos em que o auto de infração exige tributo, ficando adstrito às hipóteses de lançamento de multa isolada.

Entretanto, ingressando na análise da multa de 150% aplicada, tenho que a mesma deve ser reduzida para 75%, forte no entendimento cristalizado no âmbito do CARF (Súmula 25), segundo o qual a omissão de receitas, por si só, não constitui circunstância suficiente à aplicação da multa qualificada.

Assim, tendo em vista os motivos acima expostos, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, para: a) excluir o crédito tributário relativo ao exercício de 2003, atingido pela decadência; b) reduzir a multa aplicada para 75%.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo

Processo nº 10980.723816/2009-19
Acórdão n.º **2202-01.254**

S2-C2T2
Fl. 748
