MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000809/94-88
Recurso nº. : 12.890
Matéria : IRPF - EX.: 1994
Recorrente : SYLVINO ROTILI
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 14 DE ABRIL DE 1998
Acórdão nº. : 102-42.855

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Tributa-se o valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados na fonte.

PROVA - A existência dos empréstimos contratados é comprovada pela transferência de numerário, coincidente em datas e valores. A nota promissória, por si só, não é suficiente quando o contribuinte não demonstra, com documentação hábil e idônea, que as pessoas físicas fornecedoras dos recursos tinham origem para os mesmos. MULTA DE 75 % correta a aplicação, pela autoridade de primeira instância, da determinação constante no Ato Declaratório Normativo COSIT 01/97.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SYLVINO ROTILI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 15 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, a Conselheira URSULA HANSEN.

MNS

Processo nº. : 11070.000809/94-88
Acórdão nº. : 102-42.855
Recurso nº. : 12.890
Recorrente : SYLVINO ROTILI

RELATÓRIO

SYLVINO ROTILI, inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas - MF sob n° 166.969.480-15, inconformado com a decisão em primeira instância, na guarda do prazo regulamentar, apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos do Auto de Infração de fls. 58, exige-se do contribuinte um crédito tributário total de 45.021,26 UFIR decorrente de OMISSÃO DE RENDIMENTOS caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto constatado nos meses de 04/93 e 05/93, nos valores correspondentes a Cr$ 1.105.122.778,00 e 224.662.621,80, respectivamente.

O enquadramento legal está assim consignado: art. 1° a 3° e parágrafos e 8°, da Lei n° 7.713/88, art. 1° a 4° da Lei 8.134/90, e art. 6° e parágrafos da Lei n° 8.021/90.

Inconformado impugnou o lançamento (doc. de fls. 63/68) anexando os documentos de fls. 69/80.

A autoridade julgadora "a quo", manteve parcialmente o lançamento em decisão de fls. 84/89.

Cientificado em 04/04/97, tempestivamente, apresenta o recurso de fls. 97/104, onde, após narrar os fatos, alega, em resumo:

- na análise do recurso administrativo de primeira instância foram consideradas somente as disponibilidades existentes na declaração de bens do contribuinte em 31/12/92, depositados no Banrisul, de 1.212,96 UFIRs em conta corrente, e de 857,12 UFIRs em caderneta

de poupança, mais os rendimentos da atividade rural do recorrente e sua esposa, de janeiro até abril/93.

- deixaram de considerar o aceite das notas promissórias firmadas em favor de terceiros, bem como a existência de outras rendas do contribuinte lançadas em sua declaração de rendimentos, tais como: pró-labore da firma Nelio Rotilli e Filhos Ltda de 3.247,18 UFIR e cédulas de presença da Cooperativa de Eletrificação Rural de Ijuí Ltda no valor de 1.322,32 UFIR (documentos inclusos), o que por si só, leva a efeito a desconsiderar o novo cálculo da variação patrimonial a descoberto com demonstrativo do imposto apurado.

- no cálculo do novo imposto considerou-se apenas a disponibilidade existente em 31/12/92 e a receita exclusiva da atividade rural do recorrente e de sua cônjuge, alterando-se os valores tributáveis nos meses de abril de 1993 para 53.318,18 UFIRs correspondentes a Cr$ 816.675.282,17 e maio para 11.466, 08 UFIRs, correspondentes a Cr$ 223.663.318,84 e o imposto para 16.069,71 UFIRs;

- a fiscalização considerou para a apuração da variação patrimonial a descoberto e do cálculo do imposto o momento da ocorrência do fato gerador, e não do ano-base do exercício financeiro;

- tratando-se de IRPF a apuração da variação patrimonial deveria ser anual, pois o imposto torna-se devido no exercício financeiro imediatamente seguinte ao ano-calendário e não como promoveu a fiscalização de forma retroativa ao fato gerador;

- no Manual de Orientação da SRF, consta que para nas dívidas e ônus reais são exigidas, no caso da Nota Promissória, o nome, endereço e o CPF do credor;

- a Receita Federal de Santo Ângelo notificou os tomadores, do qual o emitente/recorrente era devedor, para as devidas investigações da veracidade dos empréstimos concedidos;

- todos tomadores dos títulos de créditos NP, afirmaram em respostas a intimação fiscal, de que efetuaram os empréstimos nos meses de março e abril de 1993, para o recorrente adquirir nos meses de março e abril de 1993, o imóvel da Massa falida Serrano Industria Brasileira de Alimentação S.A, através de Leilão Judicial realizado em abril de 1993, na comarca de Ijuí/RS;

- as Notas Promissórias foram operações juridicamente perfeitas, constituindo um direito de crédito, com vínculo do devedor em favor do credor, que merecem toda aceitação do fisco, por ser título autônomo de expressão reconhecida e universalmente consagrada no direito mundial;

- o limite quantitativo da multa aplicada foi reduzida de 100% para 75% por força do recurso, chegando ainda a um verdadeiro confisco, face a estabilização da economia, do plano econômico do Governo Federal.

Conclui requerendo:

a) seja admitido como recursos os empréstimos obtidos;

b) seja considerado nas disponibilidades do recorrente os rendimentos de pró-labore da firma Nelio Rotilli Filhos Ltda e cédula de presença da Cooperativa de Eletrificação Rural de Ijuí Ltda;

c) seja reduzida a multa fiscal de 75% para 2%, forte na Lei 9.298 de 01/08/96, e, considerado o período do exercício financeiro, ou seja do ano-base e não do fato gerador para apuração da atualização monetária e dos juros de mora;

d) seja julgado improcedente o lançamento.

Anexou os documentos de fls. 105/118.

Consta às fls. 120/121 contra-razões do Procurador da Fazenda Nacional.

É o Relatório.

Processo nº. : 11070.000809/94-88
Acórdão nº. : 102-42.855

V O T O

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo dele tomo conhecimento.

De inicio se faz necessário tecer algumas considerações sobre as regras aplicadas na APURAÇÃO MENSAL DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Assim, primeiro, transcrevo os dispositivos legais que disciplinam O FATO GERADOR DO IMPOSTO:

A Lei nº 5.172, de 25/10/66 C.T.N., definiu o fato gerador como:

"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." (grifei)

"Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a ***verificar a ocorrência do fato gerador*** *da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso propor a aplicação da penalidade."* (grifei)

A Lei nº 7.713/88, indicou o "momento" em que considera-se ocorrido o fato gerador:

"Art. 2º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido, ***mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos****.*

"Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14º desta Lei.

*§ 1º - **Constituem rendimento bruto** todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, **assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados**.*

(....)

*§ 4º - **A tributação independe da denominação dos rendimentos**, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, **bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título**."* *(grifei)*

*"Art. 8º - Fica sujeita ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, **a pessoa física que receber de outra pessoa física,** ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País."* *(grifei)*

Os dispositivos, copiados acima, são claros ao definir que o FATO GERADOR DO IMPOSTO ocorre no momento do recebimento do rendimento, considerando-se como tal a entrega de recursos pela fonte pagadora. **Ora se essa é a regra, para a hipótese de rendimento omitido não poderia ser diferente**.

Admitir-se a possibilidade absurda de que o acréscimo patrimonial a descoberto só poderia ser apurado anualmente, estaríamos diante de uma "injustiça tributária", pois o contribuinte correto, cumpridor de suas obrigações tributárias, ao receber seus honorários no mês março está obrigado a recolher o imposto devido até o último dia útil do mês de abril, e, por sua vez, o contribuinte que omitiu rendimentos auferidos no mesmo mês só estaria obrigado a pagar o respectivo imposto e acréscimos legais a partir do janeiro do ano seguinte.

Necessário se faz a ressalva de que o ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO revela RENDIMENTO OMITIDO, que no caso sob enfoque fica provado pelos documentos e demonstrativos juntados nos autos às fls. 01/06.

A defesa solicita que os recursos obtidos pelos alegados empréstimos sejam considerados. Este assunto já foi suficientemente analisado pela autoridade julgadora "a quo" que assim manifestou-se:

> *"O litígio se resume na desclassificação pela fiscalização dos empréstimos obtidos pelo impugnante mediante a emissão de notas promissórias, a seguir relacionadas, o que no entender do impugnante deu causa a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, o que contraria todas as normas relativas à instituição da N.P. como título de crédito. Inclusive, o Manual da SRF ensina que as dívidas calcadas em empréstimos mediante a emissão de Nota Promissória (N.P.) devem conter o nome, endereço e CPF do credor, o que foi feito:*

05/04/93	*Ivo Zangirolami*	*Cr$ 100.000.000,00*
12/04/93	*José Zangirolami*	*Cr$ 125.000.000,00*
27/04/93	*Olindo Zangirolami*	*Cr$ 100.000.000,00*
16/04/93	*Atílio Zan*	*Cr$ 68.000.000,00*
16/04/93	*Natalino Zangirolami*	*Cr$ 50.000.000,00*
05/04/93	*Ireno Nunes Cavalheiro*	*Cr$ 130.000.000,00*

> *Inicialmente cabe salientar que somente os recursos obtidos como empréstimos no mês de abril/93, se de fato existissem, no valor de Cr$ 573.000.000,00 não dariam cobertura para a aquisição de 45% do imóvel urbano da massa falida, uma vez que a parte do impugnante nos depósitos judiciais somam Cr$ 1.189.071.000,00.*
>
> *A orientação contida nos manuais da SRF endereço e CPF destina-se justamente para ulterior verificação da veracidade de tais empréstimos , podendo a Fiscalização, após as necessárias investigações, aceitar ou não, como origem de recursos para eventual cobertura em variação patrimonial.*
>
> *Nesse sentido, a fiscalização intimou todos os emitentes das N.P. para comprovar a origem dos recursos emprestados.*

Por coincidência todos os emitentes dos títulos apresentaram a mesma resposta à intimação fiscal. Como se verifica nos documentos de fls. 35 a 50, todos os declarantes afirmam que ***efetuaram os empréstimos****, que a origem dos recursos era* ***da produção de diversos anos da atividade agrícola e que não apresentavam declaração por não estarem obrigados****.*

Para efeito de comprovação de empréstimos, o credor deve comprovar mediante documentação idônea a disponibilidade financeira e a origem dos recursos cedidos ao devedor. As declarações de fls. 38, 41, 44, 47 e 50, redigidas com o mesmo texto, datadas de novembro de 1994, não se prestam para comprovação da origem dos recursos a fim de elidir variação patrimonial a descoberto perante o fisco. Por isso, rejeitam-se como origem de recursos os alegados empréstimos, por falta de outros elementos seguros de prova, tais como: cópias de cheques, extratos bancários, recibos de depósitos, etc.

Não se trata de negar os efeitos do instituto da Nota Promissória como título de crédito, mas na falta de prova da efetividade da entrega de recursos ao impugnante.

Quanto a alegação de que parte dos empréstimos estavam sendo pagos no ano de 1994, esse fato não altera a posição do Fisco, pois não existe qualquer vinculação de tais pagamentos às N.P. Além disso, tais pagamentos foram feitos após o início do procedimento fiscal a partir da intimação 05/045/94, de 29.07.94. (destaque não é do original)

Na apuração de variação patrimonial mensal, são aceitas as sobras de rendimentos verificadas em meses anteriores do ano-base ou ano-calendário fiscalizado, independentemente de prévia comprovação do contribuinte.

Da mesma forma, não poderão tais rendimentos ser antecipadamente considerados como renda consumida, pois, nesse caso, cabe ao fisco o ônus da prova.

Entretanto, de dezembro de um ano-base para janeiro do ano - seguinte, pode ser transferido apenas o que for consignado na declaração de bens ou, se comprovada a sua existência de fato.

A cópia da declaração de bens e direitos às fls. 12v. demonstram as disponibilidades em 31/12/92, depositadas no Banrisul, de 1.212,96 UFIRs em conta corrente e de 857,12 UFIRs em caderneta de poupança,

mais os rendimentos da atividade rural do impugnante e de seu cônjuge, de janeiro até o mês de abril/93, comprovam que até o mês da aquisição do imóvel da massa falida o contribuinte tinha mais recursos disponíveis, ocorrendo variação patrimonial a descoberto menor nos meses de abril e maio/93 da que foi apurada pela fiscalização.

A apuração da variação patrimonial a descoberto constam nos quadros demonstrativos, alterando os valores tributáveis nos meses de abril/93 para 53.313,18 UFIRs, correspondentes a Cr$ 816.675.282,17 e maio/93 para 11.466,08 UFIRs, correspondentes a Cr$ 223.663.318,84 e no demonstrativo de apuração do imposto a alteração do IRPF para 16.069,71 UFIRs."

Como ao recorrer o contribuinte não trouxe documentos hábeis e idôneos que comprovem o efetivo ingresso dos valores tidos como emprestados, com a devida "vênia", adoto os fundamentos anteriormente transcritos.

Quanto ao argumento de que a fiscalização não considerou os rendimentos decorrentes de "pró-labore" da firma Nelio Rotilli Filhos Ltda no valor equivalente a 3.247,18 e da cédulas de presença do Conselho Fiscal da Cooperativa de Eletrificação Rural de Ijuí Ltda. no valor correspondente a 1.322,32 UFIRs, por não ter sido argüido em sua impugnação (doc. De fls. 63/68), de imediato, poderia se considerada matéria preclusa. Mas em obediência ao princípio processual da LEGALIDADE e sob o amparo do art. 17 do Decreto n° 70.235/72 que admite a juntada de documentos em grau de recurso, e ainda, considerando que os valores indicados já constavam de sua declaração de rendimentos exercício 1994 (cópia fls. 12/15), entendo que os respectivos valores deverão compor, como recursos, o cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto.

De acordo com as explicações constantes às fls. 51/55 na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", as autoridades fiscais só levaram em consideração as receitas e despesas da atividade rural do contribuinte e sua cônjuge, por isso, para calcular o montante a ser excluído, adoto o critério, devidamente autorizado pela legislação tributária vigente, abaixo demonstrado:

.....

Documento de fls. 117 - total dos rendimentos **3.247,18 UFIR** - dedução de Contribuição Previdenciária Oficial **2.213,81 UFIR = 1.033,37:** por 12 meses = renda mensal **86,11 UFIR**;

Documento de fls. 118 - rendimento do mês de maio/93 = 164,10 UFIR;

Excluindo - se 160 UFIRs, pertinente ao valor mensal da despesa com quatro dependentes relacionados às fls.13 verso, temos o seguinte resultado:

mês de abril/93 ----total de rendimentos 86,11 UFIR - 160 UFIR = prejuízo

mês de maio/93 ----total dos rendimentos 250,21 UFIR - 160 UFIR = 90,21 UFIR

.....

Assim o valor correspondente a essa quantidade de UFIR deverá ser excluída da base de cálculo no referido mês.

Para concluir, correta está a redução do percentual, aplicado no cálculo da multa de ofício, de 100% para 75% feita pela autoridade julgadora "a quo" e totalmente improcedente o pedido da defesa para que fosse diminuído para 2%.

Primeiro, porque a multa de 100% esta autorizada pelo inciso I do art. 4° da Lei n° 8.218/91 e sua redução pelo Ato Declaratório Normativo COSIT n° 01/97;

Segundo, porque, além da multa de 75% não caracterizar confisco, a proibição constante no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988 refere-se a tributos.

Isto posto ***Voto*** no sentido de conhecer o recurso, por tempestivo, para, no mérito, dar provimento parcial, excluindo da base de cálculo do imposto devido em maio de 1993 o valor equivalente a 90,21 UFIR.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1998.

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO