



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 11516.000649/2001-26
Recurso nº 155.658 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 102-49.481
Sessão de 04 de fevereiro de 2009
Recorrente JORGE LUIZ CANELLA
Recorrida 3a. TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

Decadência afastada.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar que o referido acréscimo patrimonial encontra justificativa em rendimentos tributáveis, não

tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, , por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para cancelar o APD do ano-calendário de 1996 e incluir como origem/recurso os valores de R\$ 87.960,02 em janeiro de 1997, R\$ 31.572,87 em março de 1997 e R\$ 36.512,90 em abril de 1997, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTERIO
Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah, Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Ausente, justificadamente, a Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 343/358) interposto em 11 de outubro de 2006 contra o acórdão de fls. 308/336, do qual o Recorrente teve ciência em 03 de outubro de 2006 (fl. 340), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 264/267, lavrado em 09 de maio de 2001 (ciência em 10 de maio, fl. 264), em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos e compensação indevida de imposto de renda retido na fonte, verificados nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações do Recorrente da seguinte forma:

“O Auto de Infração de folhas 257 a 267 lavrado contra o contribuinte acima identificado, formaliza a exigência do **Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF**, no montante de **R\$ 221.610,43** (duzentos e vinte e um mil, seiscentos e dez reais e quarenta e três centavos), acrescidos de multa de ofício de 75% e encargos legais devidos à época do pagamento, referentes aos anos-calendário 1996, 1997 e 1998.

Com base nas informações obtidas mediante intimações ao contribuinte e a terceiros, e em consulta aos sistemas da SRF – Secretaria da Receita Federal, a autoridade fiscal constatou infrações à legislação tributária do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, conforme “*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*”, às folhas 265 a 266, especificadas a seguir:

1 – Acréscimo Patrimonial a Descoberto:

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme apurado nos Demonstrativos Mensais da Evolução Patrimonial nos Anos-calendário de 1996, 1997 e 1998 (fls. 257 a 259).

[...]

2 – A alienação da moto Suzuki que, segundo o contribuinte teria acontecido em 1998, não foi considerada, pois na cópia do recibo de transferência apresentada (fls. 150) o valor de alienação está ilegível e não há reconhecimento de firma e segundo os registros da Renavam apresentados pela Delegacia Regional de Polícia de Araranguá, a alienação somente ocorreu em 11/12/2000 (fls. 251 a 252), data não abrangida pela fiscalização;

3 – A alienação do automóvel Mitsubishi Eclipse foi lançada de acordo com o recibo de transferência apresentado pela Delegacia Regional de Polícia de Xaxim (fls. 255 a 256);

4 – O empréstimo concedido a DVS.DVD em 1998, no valor de R\$ 80.000,00 (Declaração, fls. 20) foi lançado em dezembro, situação mais favorável ao contribuinte, em virtude da não apresentação dos comprovantes do mesmo;

5 – Os valores declarados como dinheiro em espécie foram desconsiderados em virtude da não comprovação dos resgates em bancos destes valores, conforme solicitado nas intimações 470/00, fls. 35 a 38 e 060/01, fls. 227 a 229;

6 – Os saldos de aplicações financeiras informados nas Declarações do Imposto de Renda foram desconsiderados tanto como dispêndios quanto como recursos, em virtude da não apresentação dos extratos bancários, comprovando as datas de aplicação e resgate. Além disto, nem mesmo os informes de rendimentos anuais foram apresentados.

2 – Ganho de Capital:

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme demonstrado abaixo:

1) Alienação de 7.310 Títulos da Dívida Agrária – TDAs – em janeiro de 1997, utilizados para Integralização de capital na empresa Porto Solle Veículos Ltda., por valor superior ao seu custo de aquisição:

Valor de alienação = R\$ 420.000,00 (Contrato Social, fls. 129 a 134 e Escritura Pública de Cessão de direitos, fls. 140);

Custo de aquisição = 0, tendo em vista que os Títulos da Dívida Agrária foram obtidos através de Cessão Gratuita de Direitos (Escritura Pública de Cessão de Direitos, fls. 126);

$$\text{Ganho de Capital} = 420.000,00 - 0,00 = \text{R\$ } 420.000,00$$

2) Alienação de 3.103 Títulos da Dívida Agrária – TDAs – em setembro de 1997, utilizados para Integralização de Capital na empresa Porto Solle Veículos Ltda., por valor superior ao seu custo de aquisição:

Valor de alienação = R\$ 180.000,00 (Contrato Social, fls. 135 a 136 e Escritura Pública de Cessão de direitos, fls. 124 a 125);

Custo de aquisição = 0, tendo em vista que os Títulos da Dívida Agrária foram obtidos através de Cessão Gratuita de Direitos (Escritura Pública de Cessão de Direitos, fls. 123);

$$\text{Ganho de Capital} = 180.000,00 - 0,00 = \text{R\$ } 180.000,00$$

3 – Compensação Indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte:

Glosa de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pleiteado indevidamente, em virtude da não apresentação de comprovante de rendimentos para o ano de 1998, não informação de CNPJ da fonte pagadora na Declaração do Imposto de Renda (fls. 19) e da inexistência de Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF – para o ano citado.

Inconformado, o autuado apresentou a impugnação de folhas 276 a 292, mediante procuradora (v. folha 293), onde discorda dos lançamentos efetuados com base nas alegações resumidas a seguir:

1. Preliminar - Nulidade do ato fiscal - MPF (folhas 277 a 281):

Em preliminar, o contribuinte alega a nulidade do procedimento fiscal, com base nos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 145 do Código Civil, por não constar nos autos a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, à folha 1, instituído pela Portaria nº 1.265, de 22 de novembro de 1999.

2. Preliminar – Decadência (folhas 281 a 283):

Como segunda preliminar, o contribuinte invoca a decadência das infrações com fatos geradores ocorridos até abril de 1996, conforme determina o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, visto que somente teve ciência do Auto de Infração em 10 de maio de 2001.

O contribuinte alega que, com o advento da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o Imposto de Renda Pessoa Física passou a enquadrar-se como lançamento por homologação.

3. Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (folhas 283 a 291):

No mérito, o contribuinte inicia sua contestação, quanto ao lançamento da omissão de rendimentos decorrente da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, alegando que não existe qualquer proibição legal e, pelo contrário, as normas legais e regulamentares determinam o direito de posse de “dinheiro em espécie” e, portanto, entende que tais valores devem ser considerados como recursos, conforme Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda, que cita:

Por conseguinte, o contribuinte defende que não é admissível, em matéria tributária, a exigência de tributo com base em mera suposição, sendo que o fato gerador da obrigação tributária deve ser definida em lei.

E prossegue:

1.I – “Ano-calendário 1996”:

Origens:

Não foram computados:

a) o valor de R\$ 10.050,00, recebidos de pessoas físicas e devidamente declarados (fls. 10 e 11);

b) o valor de R\$ 2.680,52, relativo à diferença constante do valor declarado de R\$ 9.263,63 e o valor computado de R\$ 6.583,11, relativo aos “rendimentos do cônjuge” (fls. 11);

c) “dinheiro em espécie”: R\$ 200.000,00, devidamente declarado (fls. 13) e decorrente da alienação da participação na empresa “Lucimar Veículos Ltda.” (fls. 06) e do apartamento do Edifício Brigadeiro Fagundes (fls. 06).

Dispêndios/Aplicações:

a) “aquisição de cotas de Capital Veículos”, R\$ 10.000,00 e R\$ 50.000,00: os documentos mencionados, de fls. “107 a 108 e 111 a 113”, referem-se à “cessão” e “transferência” e, não “aquisição”. Desta forma, a “cessão não implica em “dispêndio/aplicação”;

b) “empréstimos a Nacional Composite Ltda.”: de acordo com os documentos citados, de fls. 238 a 241, o Impugnante, **apenas**, “tornou-se credor do requerido”, não se mencionando, em momento algum, a palavra empréstimo e, conseqüentemente, o **possível valor** deste suposto empréstimo. Por sua vez, o Decreto nº 2.044, de 31.12.08, em seu artigo 54, prescreve que “a nota promissória é uma promessa de pagamento”. Trata-se de um título líquido e certo, porém, autônomo, que independe da indagação da causa que motivou a obrigação. [...] De se destacar, ainda, que até a presente data, não foram as mesmas recebidas.

1.II – “Ano-calendário de 1997”:

Origens:

Não foram computados:

a) o valor de R\$ 1.659,81, resultado da diferença da base de cálculo constante de fls. 22 (R\$ 8.794,51) e o valor efetivamente alocado de R\$ 7.134,70, relativo aos “rendimentos do cônjuge”;

b) o valor de R\$ 19.000,00 da venda do veículo Kadett, em 15.06.97;

c) o valor de R\$ 47.690,00 de “dinheiro em espécie”, e R\$ 155.146,00 de “saldo conta aplicação Besc” (fls. 17), devidamente declarados na época própria.

Dispêndios/Aplicações:

a) nas declarações de fls. 15 e 22, não há desconto do “Imposto de Renda Retido na Fonte”;

b) não cabe também o “dispêndio” relativo aos “dependentes”, visto que esse valor está incluído no “desconto simplificado”;

c) “Empréstimo a Vavel Veículos Ltda.”: de acordo com os documentos de fls. 242 a 244, o cônjuge do I., apenas “tornou-se credora da Executada”, não se mencionando, em momento algum, qual o **valor originário**. A nota promissória é um título líquido e certo, porém, autônomo, que independe da indagação da causa que motivou a obrigação. De se destacar, ainda, que esse título não foi, até a presente data, resgatado.

1.III – “Ano-calendário 1998”:

Origens:

Não foram computados:

a) o valor de R\$ 1.899,32, resultado da diferença da base de cálculo constante de fls. 23 (R\$ 7.564,07) e o valor efetivamente alocado de R\$ 5.664,75, relativo aos “rendimentos do cônjuge líquidos”;

b) o valor de R\$ 464,12 (fls. 23), relativo aos “rendimentos com tributação exclusiva”, do cônjuge;

c) o valor de R\$ 50.000,00 de “dinheiro em espécie” (fls. 20), devidamente declarado na época própria;

d) o valor da venda da moto Suzuki.

Dispêndios/Aplicações:

a) “Empréstimo concedido à DVSDVD” – Esse valor refere-se às notas promissórias de fls. 238 à 242, não recebidas até a presente data, devidamente corrigidas e conseqüentemente, já incluídas no acréscimo patrimonial.

Da Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos (folhas 291 e 292):

Em relação à tributação da omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, o contribuinte alega que a cessão de direitos creditórios não pode ser considerada como efetiva integralização de capital, visto que está condicionada ao próprio recebimento dos direitos creditórios representados por Títulos da Dívida Agrária – TDA, na constituição de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

O contribuinte explica que havia uma mera expectativa de direito condicionada ao efetivo recebimento dos valores mencionados, em cuja responsabilidade permanecia o sócio integralizador do capital, não havendo, portanto, qualquer acréscimo de patrimônio.

Destaca o impugnante que a cessão inicial dos referidos TDA é nula por falta da necessária outorga uxória.

O contribuinte conclui que ao ser vendida a empresa, em 10 de janeiro de 2000, antes de qualquer medida fiscal, através de contrato (com as firmas reconhecidas na época), os títulos foram devolvidos e o capital da empresa foi transferido pelo valor remanescente; os títulos, assim, foram restituídos ao cedente inicial. A mera expectativa

de direito, na sua compreensão, não se concretizou e, portanto, não houve a suposta infração.

Da Compensação indevida de imposto (folhas 292):

Por fim, o contribuinte informa que junta aos autos o comprovante expedido pela Secretaria de Estado da Fazenda, do Estado de Santa Catarina, relativo ao pagamento de aluguel, com a retenção do Imposto de Renda na Fonte de R\$ 1.230,00 (folha 294)” (fls. 310/315).

A Recorrida julgou procedente o lançamento, através de acórdão que teve a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE. MPF. CIÊNCIA – Comprovada nos autos a ciência ao contribuinte do MPF - Mandado de Procedimento Fiscal, regularmente emitido quando do início do procedimento fiscal, resta afastada a preliminar de nulidade do lançamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA. IRPF. AJUSTE ANUAL - O direito de a Fazenda lançar o imposto de renda, pessoa física, devido no ajuste anual só decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário, momento em que se verifica o termo final do período.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: 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. Refaz-se a apuração, entretanto, quando o contribuinte faz prova da origem ou da não aplicação de recursos considerados no lançamento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APROVEITAMENTO DE RECURSOS PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE - Os recursos em moeda, informados na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual, podem ser aproveitados no levantamento da variação patrimonial somente com a comprovação, por parte do contribuinte, da efetiva existência e aplicação daqueles recursos no exercício seguinte ao declarado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. RECURSOS FINANCEIROS - Ainda que devidamente comprovados e declarados, a existência de recursos financeiros ao final de um determinado ano não é suficiente para justificar acréscimo patrimonial no período subsequente. É imprescindível a apresentação de documentação hábil que indique a data e o valor de cada resgate e aplicação no período

em análise, para que estes, bem como os rendimentos por eles produzidos, sejam considerados no cálculo da variação patrimonial.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PROVA DA NÃO OCORRÊNCIA - Não havendo comprovação nos autos de que o contribuinte adquiriu, mediante desembolso de recursos, quotas de capital que afirma terem-lhe sido transferidas e cedidas, fica descaracterizada a presunção legal que fundamenta o lançamento da omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto.

GANHO DE CAPITAL. INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA - A cessão de direitos da pessoa física para a pessoa jurídica, para integralização de seu capital na sociedade, implica operação sujeita à apuração do ganho de capital.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PAGAMENTO COM TDA. NEGÓCIO À VISTA - Os Títulos da Dívida Agrária - TDA são emitidos "pro soluto", ou seja, são dados com efeito de pagamento como se dinheiro fossem.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: IRRF. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO – Comprovada a retenção do imposto na fonte, mediante Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, emitida pela fonte pagadora, restabelece-se a sua compensação, pleiteada na Declaração de Ajuste.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO 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 o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

Lançamento Procedente em Parte" (fls. 308/310).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 343/358, no qual reiterou quanto às exigências mantidas os argumentos apresentados na impugnação, com exceção da preliminar de nulidade do ato fiscal, trazendo ainda aos autos cópias de extratos que comprovam resgates de aplicações financeiras em janeiro, março e abril de 1997 (fls. 362/368).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator



O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A preliminar de decadência deve ser afastada, pois entre as datas dos fatos geradores (a partir de 31 de dezembro de 1996) e da intimação do auto de infração (10 de maio de 2001) não decorreram os 5 (cinco) anos referidos no artigo 150, §§ 1º. e 4º. do Código Tributário Nacional.

No mérito, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, o recurso deve ser improvido na parte em que reitera os mesmos argumentos contidos na impugnação em relação aos itens 3.2, 3.6, 3.7 e 3.8 da decisão recorrida.

Isto porque, em nenhum momento, conseguiu o Recorrente refutar os fundamentos do acórdão proferido pela Recorrida, redigidos nos seguintes termos:

“3.2 – Origem - Dos valores relativos às diferenças entre os valores declarados e os considerados como rendimentos do cônjuge – Anos-calendário 1996, 1997 e 1998:

Com relação à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto dos anos-calendário 1996, 1997 e 1998, o contribuinte alega que foram considerados como origens/recursos valores a menor relativos aos rendimentos percebidos pelo cônjuge. De se ver.

Ano-calendário 1996:

A autoridade fiscal considerou como origem/recurso, ao longo do ano-calendário 1996, o montante de R\$ 6.583,11, relativo aos “Rendimentos do cônjuge líquidos”. O contribuinte, por sua vez, entende que o valor correto seria R\$ 9.263,63, como declarado.

Em análise aos autos, constata-se que o autuante intimou o Besc S.A. Crédito Imobiliário, à folha 164, a informar os rendimentos mensais, e respectivas deduções e IRRF, relativos aos rendimentos do trabalho pagos ao cônjuge do contribuinte, Sra. Liege Alice Krueger Canella.

Com base nas informações prestadas pela fonte pagadora, à folha 167, a autoridade fiscal considerou, corretamente, na apuração da variação patrimonial somente os valores líquidos percebidos.

É de se esclarecer o contribuinte que, se a autoridade fiscal tivesse considerado o total dos proventos deveria, necessariamente, informar os descontos, o que resultaria em igual valor na apuração da variação patrimonial.

Ano-calendário 1997:

Para o ano-calendário 1997, a autoridade fiscal considerou como origem/recurso, o montante de R\$ 7.134,70, relativo aos “Rendimentos do cônjuge líquidos”. O contribuinte, por sua vez, entende que o valor correto seria R\$ 8.794,51, como declarado.

Em análise aos autos, constata-se que o autuante intimou o Besc S.A. Crédito Imobiliário, à folha 164, a informar os rendimentos mensais, e respectivas deduções e IRRF, relativos aos rendimentos do trabalho pagos ao cônjuge do contribuinte, Sra. Liege Alice Krueger Canella.



Com base nas informações prestadas pela fonte pagadora, à folha 168, a autoridade fiscal considerou, corretamente, na apuração da variação patrimonial somente os valores líquidos percebidos.

Ano-calendário 1998:

Da mesma forma que para os anos-calendário anteriores, no ano-calendário 1998, a autoridade fiscal considerou como origem/recurso, o montante de R\$ 5.664,75, relativo aos “Rendimentos do cônjuge líquidos”. O contribuinte, por sua vez, entende que o valor correto seria R\$ 7.564,07, como declarado.

Em análise aos autos, constata-se que o autuante intimou o Besc S.A. Crédito Imobiliário, à folha 164, a informar os rendimentos mensais, e respectivas deduções e IRRF, relativos aos rendimentos do trabalho pagos ao cônjuge do contribuinte, Sra. Liege Alice Krueger Canella.

Com base nas informações prestadas pela fonte pagadora, à folha 169, a autoridade fiscal considerou, corretamente, na apuração da variação patrimonial somente os valores líquidos percebidos.

...

3.6 – Origem - Do valor da venda da moto Suzuki – Ano-calendário 1998:

Em sua contestação, à folha 290, o contribuinte afirma que não foram computados, entre outros, “o valor da venda da moto Suzuki”, no ano-calendário 1998. Nenhum documento é juntado aos autos, em sede de impugnação.

Por sua vez, a autoridade fiscal informa, à folha 265, que não considerou a alienação da moto Suzuki porque o valor de alienação está ilegível e não há reconhecimento de firma da assinatura na cópia do recibo de transferência apresentada (folha 150); e segundo os registros do Renavam, apresentados pela Delegacia Regional de Polícia de Araranguá, a alienação somente ocorreu em 11 de dezembro de 2000 (folhas 251 e 252), data não abrangida pela fiscalização.

Ora, se o órgão responsável pelos registros de alienações e aquisições do bem – motocicleta Suzuki – declara que a alienação ocorreu somente no ano-calendário 2000, cabia ao contribuinte comprovar a incorreção desta informação. Como não o fez, não há como se acatar a alegação do contribuinte de que a alienação da motocicleta ocorreu no ano-calendário 1998.

3.7 – Aplicação/Dispêndio – Da aquisição de cotas da empresa Capital Veículos – Ano-calendário 1996:

Em relação à aquisição de cotas de Capital Veículos Ltda., nos valores de R\$ 10.000,00 e R\$ 50.000,00, o contribuinte alega que os documentos mencionados (folhas 107 a 108 e 111 a 113) referem-se à **cessão e transferência** e, não, aquisição. Desta forma, a cessão não implicaria em dispêndio/aplicação.

Na *V – ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL* da empresa Capital Veículos Ltda., às folhas 107 e 108, de 11 de março de 1996, não há qualquer referência à alienação das quotas (com pagamento de recursos), mas tão-somente que o sócio que se retira da sociedade **cede e transfere** seus direitos, como se lê:

O sócio MARCO AURÉLIO DA ROSA MONDO retira-se da sociedade cedendo e transferindo as suas quotas de capital ao sócio JORGE LUIZ CANELLA.

[...]

O sócio MARCO AURÉLIO DA ROSA MONDO, que se retira da sociedade declara haver recebido todos os seus direitos e haveres perante a sociedade, nada mais tendo a reclamar, seja a que título for, nem ao cessionário e nem da sociedade, dando-lhe plena, geral, rasa e irrevogável quitação. [grifei]

Da mesma forma, na *SÉTIMA ALTERAÇÃO CONTRATUAL* da empresa Capital Veículos Ltda., às folhas 111 a 113, de 21 de outubro de 1996, igualmente não há qualquer referência ao pagamento de recursos para aquisição das quotas de capital social, mas tão-somente a transferência destas quotas, como se lê:

CLÁUSULA QUINTA – Retira-se da sociedade a empresa CANELLA COMPANY – COMÉRCIO CONSTRUÇÃO E SERVIÇOS LTDA., detentora de 50% (cinquenta por cento) das quotas da sociedade, no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil Reais), que passa neste ato, suas quotas aos sócios remanescentes na seguinte proporção:

a) O sócio JORGE LUIZ CANELLA recebe 50% (cinquenta por cento) das quotas, no valor de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais)

b) A sócia LIEGE ALICE KRUGER CANELLA, recebe 50% (cinquenta por cento) das quotas, no valor de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) [grifei]

PARÁGRAFO ÚNICO – A empresa retirante, dá plena e irrevogável quitação de suas quotas, nada tendo a reclamar no presente e no futuro, por si e seus herdeiros.

Conclui-se, com o que consta dos autos, que não há provas de que o contribuinte (ou seu cônjuge) tenha aplicado recursos na aquisição de quotas do capital social da empresa Capital Veículos Ltda., em maio e outubro do ano-calendário 1996.

É de se lembrar que no caso das presunções legais estabelece a lei que deve o fisco demonstrar a ocorrência de determinada situação fática, para poder presumir, até prova em contrário – esta a carga do contribuinte –, a ocorrência da omissão de rendimentos. Portanto, competia à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios efetuados pelo contribuinte a fim de compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal.

A situação fática, no caso concreto que aqui se tem, é a aplicação de recursos na aquisição de quotas de capital social que, como se viu, não foi devidamente comprovada pela autoridade fiscal.

Diante de tudo quanto se expôs, há que se excluir do *Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial no Ano-calendário 1996*, o item relacionado com a *Aquisição de Cotas de Capital Veículos*.

3.8 – Aplicação/Dispêndio – Empréstimos mediante Notas Promissórias:

a) Do empréstimo a Nacional Composite Ltda. – Ano-calendário 1996:

Ainda para o ano-calendário 1996, o contribuinte alega que, de acordo com os documentos citados (folhas 238 a 241) o contribuinte apenas “tornou-se credor do requerido” – Nacional Composite Ltda., não se verificando qualquer empréstimo. Explica que o artigo 54 do Decreto nº 2.044, de 31.12.08, prescreve que “a nota promissória é uma promessa de pagamento” e, apesar de ser um título líquido e certo, é autônomo, independente da indagação da causa que motivou a obrigação. Por fim, o

contribuinte esclarece que, até a data da impugnação, as notas promissórias não foram recebidas.

b) Do empréstimo à Vavel Veículos Ltda. – Ano-calendário 1997:

Da mesma forma, alega o contribuinte que, de acordo com os documentos de folhas 242 a 244, o cônjuge apenas “tornou-se credora da Executada” – Vavel Veículos Ltda., não havendo valor originário. Informa que a nota promissória não foi, até a data da impugnação, resgatada.

Na *Declaração de Bens e Direitos* da Declaração de Ajuste Anual, exercício 1999, ano-calendário 1998, da esposa do contribuinte – Liege Alice Krueger Canella, à folha 22 verso, a contribuinte informa, no item 06, o empréstimo concedido à empresa Vavel – Vacaria Veículos Ltda., no valor de R\$ 180.000,00.

c) Do empréstimo à DVS-DVD – Ano-calendário 1998:

O impugnante afirma que o valor considerado como “Empréstimo concedido à DVSDVD” refere-se às notas promissórias de fls. 238 a 242, não recebidas até a data da impugnação.

A autoridade fiscal, por sua vez, informa, à folha 265, que o empréstimo concedido à DVS.DVD, no ano-calendário 1998, no valor de R\$ 80.000,00 (Declaração, fls. 20) foi lançado em dezembro, situação mais favorável ao contribuinte, em virtude da não apresentação dos comprovantes do mesmo.

Diante do que se expôs, pode-se dizer, de pronto, que não tem razão o impugnante.

Resta claro que o contribuinte se confunde ao alegar que as “notas promissórias não foram resgatadas”. Ora, a autoridade fiscal não incluiu os valores das notas promissórias como “recursos/origens”, mas como “dispêndios/aplicações” nos *Demonstrativos Mensais da Evolução Patrimonial*, nos anos-calendário 1996, 1997 e 1998, ou seja, somente estão sendo considerados na evolução patrimonial os empréstimos concedidos, e não seus resgates, como quer crer o contribuinte.

Neste sentido, as petições iniciais, às folhas 238 a 240 e 243 e 244, de Ações de Execução de título extrajudicial fazem prova inconteste que o contribuinte e sua esposa efetivamente realizaram os empréstimos, disponibilizando recursos aos executados, nas datas consideradas pela autoridade fiscal, mediante emissão de Notas Promissórias” (fls. 319/328).

Não obstante, no que se refere ao item 3.3 do acórdão proferido pela Recorrida, o recurso deve ser provido em parte.

De fato, o Recorrente declarou que nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998 tinha R\$ 200.000,00, R\$ 47.690,00 e R\$ 50.000,00 em espécie.

Segundo o Recorrente, os primeiros R\$ 200.000,00 tinham como origem a alienação da participação societária que detinha na empresa “Lucimar Veículos Ltda.” e do apartamento “Edifício Brigadeiro Fagundes” (fl. 247). Ambas as alienações também foram declaradas, tendo sido juntadas aos autos tanto a alteração do contrato social devidamente registrado na Junta de Comércio (fls. 55/56) como a escritura pública de venda, que contém afirmação expressa de que o preço foi pago em dinheiro.

Ora, se referido valor de R\$ 200.000,00 foi devidamente informado na respectiva declaração de ajuste anual, entendo que a fiscalização deveria fazer a prova de que o Recorrente não possuía esse valor, e não simplesmente desconsiderá-los sob o argumento de que o Recorrente não teria comprovado o resgate do mesmo.

Nesse sentido, deve-se salientar que o Recorrente apresentou a alteração do contrato social da empresa Lucimar e cópia da escritura de venda e compra com o objetivo de comprovar o pagamento do preço em dinheiro.

O Recorrente não tinha nem como solicitar aos bancos a prova de que os compradores sacaram recursos para efetuar o pagamento em dinheiro, até porque as informações bancárias dos mesmos estavam sujeitas ao sigilo bancário, que somente poderia ser quebrado pelo Poder Judiciário, ou pela Administração Pública, nos termos da Lei Complementar n. 105/2001.

Assim, o valor de R\$ 200.000,00 deverá ser admitido como origem em 01/01/1996, como recurso do mês anterior (12/1995), o que é suficiente para cancelar o APD referente ao ano-calendário de 1996, mantendo-se a decisão recorrida quanto às demais quantias (R\$ 47.690,00 e R\$ 50.000,00), pois o Recorrente não comprovou as respectivas origens.

Por outro lado, relativamente aos saldos de aplicações financeiras (item 3.4), o Recorrente trouxe aos autos a prova que, segundo a Recorrida, não teria sido apresentada por ocasião da impugnação, qual seja, extratos que comprovassem o exato momento em que os R\$ 155.146,00 aplicados no Besc foram resgatados.

De acordo com os documentos apresentados (fls. 362/364), o Recorrente resgatou, em janeiro de 1997, R\$ 87.960,02; em março de 1997, R\$ 31.572,87; e, em abril de 1997, R\$ 36.512,90.

Dessa forma, por terem sido comprovados tais resgates, estes devem ser considerados como origem de recursos nos respectivos meses, recalculando-se o APD em questão.

Finalmente, quanto ao ganho de capital, o recurso deve ser improvido, pois, da mesma forma, não foi capaz de ilidir os bem lançados fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

“4 - Da omissão de Ganhos de Capital na alienação de bens e direitos:

Em relação à tributação da omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, o contribuinte alega que a cessão de direitos creditórios não pode ser considerada como efetiva integralização de capital, visto que está condicionada ao próprio recebimento dos direitos creditórios representados por Títulos da Dívida Agrária – TDA, na constituição de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

O contribuinte explica que havia uma mera expectativa de direito condicionada ao efetivo recebimento dos valores mencionados, em cuja responsabilidade permanecia o sócio integralizador do capital, não havendo, portanto, qualquer acréscimo ao patrimônio.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a tributação sobre o ganho de capital incide sobre qualquer bem ou direito, corpóreo ou incorpóreo, conforme previsto nos artigos 798 e 799 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994:

Art. 798. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Capítulo a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 2º, e Lei nº 8.134/90, art. 18, I).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº 7.766, de 1989, art. 13, parágrafo único).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

Art. 799. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 3º).

Parágrafo único. A tributação independe da localização dos bens ou direitos, devendo, quando situados no exterior, ser observada a existência de acordos ou tratados celebrados entre o Brasil e o país em que se situam. *[grifei]*

Depreende-se do dispositivo acima transcrito que não só a alienação de bens e direitos está sujeita à tributação, mas também, toda e qualquer cessão de direitos (artigo 799 do RIR/94). Portanto, a cessão de direitos da pessoa física para a pessoa jurídica, para integralização de seu capital na sociedade, implica operação sujeita à apuração do ganho de capital.

No caso em análise, verifica-se que o contribuinte foi signatário do *Instrumento Particular de Contrato Social de Porto Solle Veículos Ltda.*, às folhas 129 a 134, no qual “integraliza 42.400 (quarenta e duas mil e quatrocentas) quotas, neste ato, mediante a cessão de direitos creditórios representados por Títulos da Dívida Agrária – TDA's oriundos do Processo de Desapropriação [...]”, datada de janeiro de 1997. A *Escritura Pública de Cessão de Direitos*, à folha 140, formaliza a cessão e a transferência dos direitos creditórios do contribuinte para a empresa.

Da mesma forma, no *Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social de Porto Solle Veículos Ltda.* – NIRE nº 43203402991, às folhas 135 e 136, de fevereiro de 1997, o contribuinte adquire 18.000 quotas da mesma empresa, no valor nominal total de R\$ 180.000,00. A integralização do capital da empresa, neste caso, se fez mediante a *Escritura Pública de Cessão de Direitos*, à folha 139, que registra a cessão e transferência de 3.103 Títulos da Dívida Agrária – TDA, “como parte da Integralização no Capital Social da Porto Solle Veículos Ltda., referente a 18.000 cotas”, em setembro de 1997.

Definindo fato gerador da obrigação tributária, assim estabelece o CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Repita-se, a Lei nº 7.713/1988, artigo 3º, § 3º (§4º do artigo 117 do RIR/99), determina que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por cessão de direitos e contratos afins.

Dessa forma, a ocorrência de uma das hipóteses de incidência previstas no regramento legal permite ao Fisco constituir o respectivo crédito tributário.

Diante das alegações do contribuinte, importante tecer, ainda, algumas considerações acerca da natureza dos títulos da dívida agrária – TDA. Para tanto, transcrevo parte do Acórdão DRJ-POA nº 4.482, de 23 de setembro de 2004, relatado por Tânia Maria Tarouco Pinto:

[...]

Sobre a natureza dos títulos da dívida agrária – TDA transcrevo parte do trabalho de Francisco Alexandre dos Santos Linhares – Monografia aprovada no III Congresso Internacional de Direito realizado em Recife Novembro de 1999 encontrada no *site* da Internet: <http://www.direitobancario.com.br>:

“3.0. OS TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA

Origem

Os Títulos da Dívida Agrária, usualmente denominado de TDA's, são uma espécie “sui generis” do gênero Títulos Públicos, têm sua origem desde 1964. Atualmente está previsto no art. 184 da Constituição Federal.

São utilizados para viabilizar o pagamento das justas indenizações às aqueles que tiveram suas propriedades desapropriadas, pela União Federal, por interesse social, nos casos de imóveis rurais, para fins de reforma agrária, segundo preceito constitucional e a Lei nº 4.504/64.

Natureza Jurídica

O TDA é título emitido pro soluto. Pelo fenômeno da “incorporação”, nele se materializa a própria indenização pelo desapossamento. Em razão da autonomia cambial, o equipara-se a bem móvel e como tal, circula no mercado. Quando entregue ao expropriado, o Estado, ao tempo que se exonera pela indenização, compromete-se em resgatá-lo de qualquer portador ou endossatário, que o apresente, sem indagar como ou porque se deu a transferência.

Transcrevo a definição de “pro soluto e pro solvendo”:

“Pro soluto se diz dos títulos de crédito quando dados com efeito de pagamento, como se dinheiro fossem, operando a novação do negócio que lhes deu origem.

Pro solvendo, quando são recebidos em caráter condicional, sendo puramente representativos ou enunciativos da dívida, não operando novação alguma, só valendo

como pagamento quando efetivamente resgatados" (Lei Soibelman, Dicionário Geral de Direito, 1974).

[...]

Verifica-se nas Escrituras, como já salientado, que foi dada a quitação da dívida e o pagamento foi realizado com os TDAs. Logo os próprios títulos satisfizeram a dívida.

[...]

Assim, confirma-se pela quitação da dívida que o negócio foi realizado à vista, representando os TDAs o pagamento realizado.

Quanto à alegação do contribuinte de que ao ser vendida a empresa, em 10 de janeiro de 2000, antes de qualquer medida fiscal, através de contrato (com as firmas reconhecidas na época), os títulos foram devolvidos e o capital da empresa foi transferido pelo valor remanescente, e os títulos, assim, foram restituídos ao cedente inicial, neste caso, observa-se que em nada altera a ocorrência dos fatos geradores, ora tributados, ocorridos no ano-calendário 1997.

A propósito, assim se expressa a jurisprudência administrativa:

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL – A integralização de capital de pessoa jurídica, mediante a incorporação de imóvel, feita por sócio ou acionista, configura modalidade de alienação prevista na legislação do imposto de renda, ocorrendo, na hipótese, ganho de capital, classificável como proventos de qualquer natureza e não como renda (Ac. 1º CC 106-1.546/88 e 1.576/88 – DO 09/09/88).

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL – Constitui alienação, para efeitos fiscais, a integralização de quota de capital de sociedade comercial mediante transferência de propriedade de imóvel declarada no contrato social, ainda que a transferência não tenha sido registrada no Registro de Imóveis e a sociedade venha a ser dissolvida (Ac. 1º CC 104-5.018/85 – Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 11/86. Pág. 286).

Destaca o impugnante que a cessão inicial dos referidos TDA é nula por falta da necessária outorga uxória.

Ora, a ninguém é dado *alegar* a sua própria torpeza para afastar as consequências jurídicas de seus atos, conforme o brocardo jurídico romano "*Nemo auditur turpitudinem propriam allegans*" (em tradução livre: "Ninguém será ouvido alegando sua própria torpeza").

Ademais, o artigo 239 do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916), vigente à época dos fatos, determina que a anulação dos atos dos maridos praticados sem outorga da mulher, ou sem suprimento do juiz, só poderá ser demandada por ela, ou seus herdeiros.

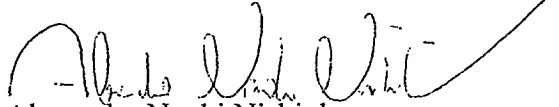
Art. 239. Anulação dos atos do marido praticados sem outorga da mulher, ou sem suprimento do juiz, só poderá ser demandada por ela, ou seus herdeiros (art. 178, § 9º, I, a, e II).

Pelo exposto, deve-se manter o lançamento do ganho de capital, relativos aos fatos geradores ocorridos em janeiro e setembro de 1997" (fls. 331/335).

Eis os motivos pelos quais dou parcial provimento ao recurso para considerar como recursos/origens o valor de R\$ 200.000,00 (31/12/2005), suficiente para cancelar o APD

do ano-calendário de 1996, bem como para incluir como origem de recursos os valores de R\$ 87.960,02 em janeiro de 1997; R\$ 31.572,87, em março de 1997; e R\$ 36.512,90, em abril de 1997, devendo ser recalculado o APD nos termos expostos.

Sala das Sessões-DF, em 04 de fevereiro de 2009.



Alexandre Naoki Nishioka