



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.000599/2008-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.717 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2019
Recorrente ANTONIO BATILANI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2005

SÚMULA CARF nº 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. ÔNUS DA PROVA INVERTIDO

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

MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. PROVA.

Não basta, para configurar a sonegação, a fraude ou o conluio, a presunção da ocorrência de evidente intuito de fraude. Para a imposição da penalidade sob tal rubrica, exige-se a devida e inequívoca prova de sua ocorrência. As simples diferenças constatadas pela autoridade autuante entre os valores recolhidos e os potencialmente devidos apurados no trabalho fiscal não são suficientes para aplicação da multa qualificadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa no ano-calendário 2002, reduzindo-a para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

Por meio do auto de infração de fls. 558 a 564, exigem-se da contribuinte os montantes de R\$ 20.856,61 de imposto suplementar, R\$ 19.100,26 de multa de ofício de 150%, R\$ 6.092,32 de multa de ofício de 75% e encargos legais, relativos aos exercícios de 2003 e 2005, anos-calendário 2002 e 2004, em razão da constatação de APD-Acréscimo Patrimonial a Descoberto, conforme a seguir demonstrado:

30/04/2002	R\$ 2.857,10
31/05/2002	R\$ 7.977,86
30/06/2002	R\$ 9.206,77
31/07/2002	R\$ 11.347,72
31/08/2002	R\$ 16.506,80
30/09/2002	R\$ 12.916,88
31/10/2002	R\$ 3.952,02
31/10/2004	R\$ 48.000,00

Em decorrência dos fatos descritos no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 549 a 557), formalizou-se a Representação Fiscal para Fins Penais, processo nº 11634. 000600/2008-01.

Cientificado, em 19/09/2008, fl. 562, o contribuinte apresentou, em 20/10/2008, a impugnação de fls. 562 a 581, alegando em síntese:

- a) Alega, em preliminar, que o Manual de Preenchimento da declaração de ajuste anual, citado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, conflita diretamente com o art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) ao prever prazo de seis anos para guarda de documentos, haja vista ocorrer a decadência em cinco anos contados do fato gerador;
- b) Aduz que os equívocos cometidos na “operacionalização da declaração” (sic), cujas orientações exigiram a publicação de mais de 650 perguntas e respostas por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), se justificariam por não se tratar o contribuinte de experto em matéria tributária, sem, contudo, se configurarem em ilicitude;
- c) Combate a caracterização de fraude no procedimento fiscal, argumentando que, conforme observou o próprio autuante, foram declarados todos os gastos com a construção do imóvel e apresentados os respectivos comprovantes. Entende que tal comportamento não se confunde com o daquele contribuinte que, de forma deliberada, visa dissimular a ocorrência do fato gerador, ou seja, com intuito de fraude;
- d) Acrescenta que não poderiam ser considerados fraudulentos meros equívocos do contribuinte quanto ao período em que as informações deveriam ter sido prestadas na declaração de ajuste anual, ocasionados pela complexidade dessa ação para o contribuinte não experto, fato esse que não se coaduna com a infração prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, pois não agiu com dolo, uma vez que declarou os gastos havidos com a construção em comento;

- e) Esclarece que informou os gastos na medida em que as etapas da construção foram concluídas, ou seja, a primeira etapa em 2003 e a segunda em 2004;
- f) Afirma que se houvesse intenção de omitir tais fatos teria deixado de informá-los na declaração e de apresentar a documentação ao Fisco;
- g) Assevera que não cometeu fraude ao lançar os gastos em função das etapas da construção e que os equívocos foram provocados pela complexidade das leis tributárias, enfatizando, novamente, as numerosas orientações editadas para os contribuintes;
- h) Infere que o gastos com a construção encontram-se respaldados nas distribuições de lucros comprovadas, recursos aptos a produzir acréscimos patrimoniais, e que não poderia a autoridade administrativa, pela simples análise das declarações, concluir pela falta de recursos para suportar os gastos com a construção;
- i) Suscita a decadência do lançamento do ano-calendário 2002, a contar do mês da infração, haja vista a apuração mensal dos acréscimos patrimoniais, cujo transcurso de prazo teria se dado em 31 de dezembro de 2007. Fundamenta-se no art. 150 § 4º do CTN e transcreve, em parte, entendimento administrativo sobre a matéria;
- j) Entende que a mesma data de decadência se aplicaria no caso de se considerar ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro de 2002 e que, embora não se enquadrando a situação sob análise na hipótese do inciso I do art. 173 do CTN (dolo fraude ou simulação), ainda assim, teria decorrido o prazo decadencial do lançamento, cientificado em 19 de setembro de 2008, em face do início da contagem em 1º de janeiro de 2003;
- k) Discorre sobre a incompatibilidade da exigência de multa de ofício de 150% por não se tratar de fraude, discordando, também, da aplicação da multa de ofício de 75%, constantemente rechaçada pelo Poder Judiciário, por seu caráter confiscatório.

Por sua vez, a DRJ manteve a autuação (e-fls.603/613) nos termos da ementa a seguir transcrita:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA-IRPF

Exercício: 200, 2005

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se a contagem desse prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Cabe à esfera administrativa aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, mormente se as decisões judiciais ou administrativas, suscitadas na petição, não possuírem leis que lhes atribuam eficácia, ou se o ato legal contestado não tiver sido declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Caracteriza-se como omissão de rendimentos a constatação de acréscimo patrimonial, para o qual não restou comprovado suporte financeiro suficiente .É

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE EFETIVO INGRESSO DE NUMERÁRIO.

Considera-se insuficiente o simples registro contábil da distribuição de lucros, sem a correspondente comprovação do ingresso efetivo de numerário no patrimônio do contribuinte para dar suporte aos gastos realizados.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Cabível a exigência da multa de ofício, nos percentuais estabelecidos em lei, incidente sobre o imposto suplementar apurado em procedimento de ofício.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de piso, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 618/638), repisando a argumentação tecida na sua impugnação, nos termos a seguir resumidos:

- a) Tendo em vista que os gastos com a construção efetuados pelo contribuinte foram localizados exatamente porque, em tais operações, não foram utilizados artifícios no sentido de subtrair a sua identificação. Muito pelo contrário, foram objeto de declaração na DIRF e, oportunamente, demonstrados através de documentos hábeis, requer que não seja aplicável a tipificação de fraude;
- b) Tendo em vista a complexidade das leis tributárias e a enorme quantidade de normas que os contribuintes têm de conhecer para cumprir as obrigações legais, e a complexidade do *modus operandi* da declaração de imposto de renda àquele não expert, seja considerado equívoco o lançamento dos gastos com a construção nos anos-calendário de 2003 e 2004 (conclusão das etapas da obra);
- c) Tendo em vista que os lucros distribuídos são suficientes para comprovar a inexistência de qualquer espécie de “passivo a descoberto”, requer que não seja considerada esta tipificação;
- d) Tendo em vista não se tratar de fraude e em decorrência dos Princípios do não confisco e da proporcionalidade, a norma jurídica sancionadora que deve incidir é aquele prescrita no art. 59 da Lei ° 8 383/91, V;
- e) Tendo em vista que o contribuinte foi notificado pela administração tributária apenas no dia 19 de setembro de 2008, requer que seja reconhecido a decadência dos eventos ocorridos no ano-calendário de 2002;
- f) Com relação ao ano calendário-2004, em vista do princípio da razoabilidade e que erro no lançamento contábil não implicou em passivo a descoberto ou alteração na base de cálculo do imposto apurado pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, requer que seja excluído do auto de infração os eventos ocorridos no ano-calendário, e, ainda, considerando os Princípios do não confisco e da proporcionalidade, a norma jurídica sancionadora que deve incidir é aquela prescrita no art. 59 da Lei 8.383/91.

É o relatório.

Voto

Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Relatora.

Admissibilidade.

O Recorrente foi cientificado do Acórdão da DRJ em 19/12/2008 conforme AR às e-fls. 617, apresentando seu Recurso Voluntário em 13/01/2009 (e-fls. 618), portanto TEMPESTIVO razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

Da decadência

O recorrente alega a decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito, posto que foi cobrado o imposto de renda relativo aos meses de abril a outubro do ano-calendário de 2002, tendo sido a recorrente cientificada da cobrança em 19/09/2008 (e-fls.570), ou seja, mais de 5 anos após a ocorrência do fato gerador, seja considerando o dies a quo do prazo decadencial a cada mês ou em 31 de dezembro do ano-calendário.

Entretanto, não assiste razão ao recorrente, uma vez que não houve recolhimento do imposto de renda no curso do ano-calendário, consoante sua declaração de rendimentos às e-fls. 81

Há que se recordar que a Lei nº 7.713, de 23 de dezembro de 1988, instituiu a apuração mensal do imposto e, com a edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, essa apuração mensal passou a ser feita por antecipação, com o fato gerador do imposto sendo complexo, isto é, o montante real devido somente viria a ser conhecido na declaração de ajuste, após as deduções a que o contribuinte fizesse jus.

Sobre fato gerador do imposto, cumpre transcrever lição de Luciano Amaro, em *Direito Tributário Brasileiro*, 3ª edição, Editora Saraiva (págs. 251 e 252):

“O fato gerador do tributo designa-se periódico quando sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo. Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo do qual se valorizam 'n' fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. E tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista dos fatos (ingressos financeiros, despesas, etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador. Em imagem de que já nos socorremos noutra ocasião, o fato gerador periódico é um acontecimento que se desenrola ao longo de um lapso de tempo, tal qual uma peça de teatro, em relação à qual não se pode afirmar que ocorra no fim do último ato; ela se completa nesse instante, mas ocorre ao longo do tempo, sendo inegável o relevo das várias situações desenvolvidas durante o espetáculo para a textura da peça (.)”

Por outro lado, o imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do CTN, que por oportuno se reproduz:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Aliás, esse entendimento está consolidado pela SÚMULA CARF nº 123, a seguir transcrita:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional

Portanto, sendo complexo o fato gerador do imposto de renda, o mesmo ocorre em 31 de dezembro de cada ano calendário, sendo aplicável a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN, quando houver pagamento antecipado, o que inclui a retenção na fonte.

Do mérito

1. Ano-Calendário 2002

O recorrente sustenta a inexistência de fraude uma vez que todos comprovantes dos gastos com a construção realizado em imóvel de propriedade do casal, que foi o objeto do APD, foram apresentados à autoridade fiscal pela recorrente, exatamente porque, em tais operações, não foram utilizados artifícios no sentido de subtrair a sua identificação.

Ressalta que, apresentou à Receita Federal do Brasil **TODOS “os comprovantes dos gastos com a construção”**, conforme descrito pela própria autoridade administrativa e que não se pode admitir que o contribuinte que **declara** todos os gastos e **apresenta todos os documentos desses gastos** a autoridade administrativa, está cometendo fraude (grifos do recorrente).

Entendo que assiste razão à recorrente. A autoridade fiscal não conseguiu provar nem demonstrar por indícios convergentes o dolo necessário a caracterização da fraude.

De fato o lançamento se embasou nos documentos apresentados pelo próprio contribuinte, evidenciando a inexistência do dolo que, note-se, de resto não foi comprovado pela fiscalização.

A necessidade da prova do evidente intuito de fraude já se encontra assentada na jurisprudência deste Colendo Órgão Julgador, conforme trecho de ementa de um dos acórdãos que colaciona a título ilustrativo:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - QUALIFICAÇÃO E INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA NOS TIPOS DOS ARTS. 71, 72 e 73 DA LEI 4.502/64 - NECESSIDADE - ART. 112 DO CTN - APLICAÇÃO - É improcedente o lançamento de multa de ofício quando não restar provado o evidente intuito de fraude pelo contribuinte ou quando não qualificada e individualizada sua conduta em um dos tipos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64. A tributação com base em omissão de receita não implica, de per se, na configuração do evidente intuito de fraude autorizador da aplicação da penalidade exasperada, que não se presume. Ademais, havendo dúvida quanto à autoria do fato e, ainda, quanto às suas circunstâncias matéricas, impõe-se a aplicação do princípio in dubio contra fiscum, positivado no art. 112 do CTN. (Acórdão 15.402, de 10/11/2005)

2. Ano-Calendário 2004

No ano-calendário 2004, mas precisamente em Outubro, o contribuinte adquiriu o Lote 05, Quadra 05, Estância Bom Tempo, no valor de R\$ 48 mil, conforme cientificado pela Receita Federal do Brasil no item 3 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal,

sendo este valor considerado acréscimo patrimonial a descoberto e tributado na forma do presente auto de infração.

Segundo as alegações do recorrente em sua defesa, no mesmo ano-calendário, em Dezembro, recebeu Distribuição de Lucros, no valor de R\$ 150 mil, e que a autoridade fiscal a despeito de reconhecer essa distribuição de lucros em 2004, estabeleceu um acréscimo patrimonial a descoberto em razão do lapso temporal Outubro-Dezembro.

Alega, na sua defesa, que, dentre as práticas usuais há aquela de “contabilizar” a distribuição de lucros no final do ano-calendário e ressalta que a contabilidade nada cria, apenas registra, ou seja, a natureza jurídica dos eventos não comporta alteração pela forma ou prazo de sua contabilização, mas sim pela sua própria essência. Caso contrário, bastaria um lançamento contábil a título de receita que uma despesa se transformaria em tal, ou vice versa.

Segundo sua linha de defesa, a contabilização em Dezembro de distribuição de lucros ocorreu, em decorrência de práticas reiteradas, mas não, necessariamente, em decorrência desta ter ocorrido nesse momento, e que à luz dessa premissa, é correto afirmar que a contabilização da distribuição de lucros em Dezembro, e não em Outubro, não equivale ao passivo a descoberto, restando incontroverso que o contribuinte olvidou-se em lançar a distribuição de lucros em momento usual.

Entretanto, o recorrente não comprova suas alegações, demonstrando a efetividade do pagamento em meses anteriores dos lucros distribuídos e contabilizados em dezembro.

Conforme dispunha o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1.999) são tributáveis o acréscimo patrimonial da pessoa física quando não estiver justificado, podendo a autoridade fiscal exigir do contribuinte os esclarecimentos que se fizerem necessários para justificar a origem dos recursos e o destino dos dispêndios. Vejamos:

“Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.” (Grifamos).

Como se verifica, a própria lei define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados, presume-se a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

A jurisprudência administrativa, por sua vez, é pacífica no tocante à necessidade de **provas concretas** com o fim de se elidir a tributação erigida por acréscimo patrimonial injustificado, conforme Acórdãos emanados do então Conselho de Contribuintes, a seguir colacionados:

PROVA

A tributação de acréscimo patrimonial não justificado pelo total dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, só pode ser elidida por meio de prova em contrário. (Ac. 10612485, sessão de 23/01/2002)

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO PROVA DOS RECURSOS

O afastamento da variação patrimonial a descoberto somente é possível se há prova inequívoca do ingresso dos recursos (Ac.10612203, sessão de 19/09/2001).

IRPF ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

A tributação de acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados, tributáveis ou não, só pode ser elidida mediante prova em contrário. (Ac. 10242582, sessão de 12/12/1997).

Verifica-se, portanto, que a variação patrimonial a descoberto é matéria cujo ônus da prova foi transferido para o contribuinte, e o que se observa, no caso presente dos autos, é que o contribuinte não consegue elidir a tributação decorrente de APD apurado, uma vez que não faz prova inequívoca da inexistência de variação patrimonial a descoberto decorrente da omissão de rendimentos.

Conclusão. Pelo exposto, voto por CONHECER E DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir a qualificadora da multa no ano-calendário 2002, reduzindo-a para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking