



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

Processo n° 13805.000325/95-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.513 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria IRPF
Recorrente CARLOS SVEIBIL NETO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1990, 1991, 1992

NULIDADES. TRATAMENTO.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece minuciosamente a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

O Auto de Infração contém quatro infrações distintas e não se verifica que haja uma nulidade genérica, mas existem pontuais, em relação a determinadas infrações. Assim, melhor que sejam analisadas uma a uma.

DECADÊNCIA. IRPF. CONDOTA DOLOSA. FRAUDE.

Apesar de ser tributo lançado por homologação, onde se verificou a ocorrência de declaração prévia e antecipação de pagamento, o fato de existir conduta dolosa com intuito de fraude desloca o termo de início da contagem do prazo decadencial do artigo 150, §4º, para o artigo 173, I, do CTN.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Os rendimentos comprovadamente omitidos na declaração de ajuste, detectados em procedimento de ofício, serão adicionados à base de cálculo declarada para efeito de cálculo do imposto devido (Lei nº 7.713, de 1988 e Lei nº 8.134, de 1990).

JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A norma do art. 146 do CTN complementa a irrevisibilidade do lançamento por erro de direito e proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos

A infração não pode subsistir quando se verifica o equivocado enquadramento e descrição, que ensejam questionamentos e ferem o direito à ampla defesa, que deve estar amparado por uma autuação coerente, bem fundamentada e enquadrada corretamente.

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA. CONCEITO DE ALIENAÇÃO.

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.

GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO DO MONTANTE DEVIDO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (conseqüentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária. Se houve equívoco reconhecido na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) o lançamento encontra-se viciado e, para sanar o problema, necessário ser feito um novo lançamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito: I) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar as seguintes infrações: a) rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas - omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, fato gerador 01/1991, valor tributável de Cr\$ 1.734.461,00; b) rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas - omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício; II) por maioria de votos, cancelar a infração de ganho de capital na alienação de bens e direitos - omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, fato gerador 10/1991, valor tributável de Cr\$ 67.574.746,00, vencida a Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto, que cancelou essa infração por vício formal.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatamy Fonseca Neto,

Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente Convocado) e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração (fl. 455, ciência pessoal em 18/01/1995) relativo ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, dos exercícios de 1990, 1991 e 1992, anos-calendário de 1989, 1990 e 1991, respectivamente, no valor de 98.720,40 UFIR, acrescido de multa de ofício proporcional, nos percentuais de 150%, 100% e 50%, de acordo com cada infração, e mais juros de mora, onde são apontadas, basicamente, três infrações à legislação tributária: I - Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, II - Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e III - Omissão de rendimentos decorrentes de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

Narra a Autoridade Fiscal responsável, no seu Termo de Verificação Fiscal (fl. 441), que constatou:

1 - Falta de pagamento do IRPF no recebimento de salários, *pro-labore* ou outras modalidades de rendimento previstos no artigo 29 do RIR/1980, através de pagamentos não contabilizados feitos pela empresa AMAFI Comercial e Construtora Ltda, da qual é sócio;

2 - Falta de recolhimento do IRPF na percepção de rendimentos a qualquer título, nos condições dos artigos 34 e 39 do RIR/1980, em pagamentos oriundos da conta no Banco Mercantil, mantida, de forma inidônea, em nome de interposta pessoa, consoante documentos acostados aos autos;

3 - Falta de pagamento do IRPF, "*admitidos pela resposta dada pela AMAFI como sendo resultados distribuídos pela Wancow, da qual era sócio quotista, em desatenção ao artigo 34 do RIR/80*".

4 - Falta de recolhimento do IRPF decorrente de ganhos de capital na alienação do apartamento na Rua Alves Guimarães e do apartamento na Rua Professor Carlos de Carvalho, de acordo com demonstrativo e documentos acostados aos autos.

O contribuinte apresentou impugnação, que foi tratada pela DRJ em Florianópolis/SC, conforme fls. 44 e seguintes, em suma:

a) em relação aos recebimentos da empresa AMAFI, disse que a alegação do contribuinte baseava-se em dupla incidência tributária, porque a empresa já haveria sido autuada por falta de retenção na fonte sobre lucros distribuídos (artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988). Entretanto, refutou essa alegação fundamentando-se em falta de provas da efetiva retenção e da autuação da pessoa jurídica.

b) em relação à percepção de rendimentos decorrente da participação na empresa Wancow, tem-se que de fato ocorreu. Não havendo nos autos a comprovação de que tenha ocorrido a tributação dos lucros na forma prevista no artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, **deve ser mantida a exigência com base no artigo 36 do mesmo diploma legal.**

c) o contribuinte empreendeu raciocínio para demonstrar a impropriedade de serem considerados rendimentos seus os cheques emitidos por Aparecido Luiz Souto da Veiga, o qual foi apontado como "laranja" pela fiscalização, em relação à conta corrente mantida no Banco Mercantil. Se o titular da conta era "fantasma", não poderia ter-lhe pago nada e o dinheiro lá existente já era seu mesmo. O julgador *a quo* entendeu que era possível afirmar que a conta fora aberta a pedido da empresa AMAFI e que a fiscalização identificara a forma como as operações eram feitas, e os cheques enfim serviram para pagar despesas do contribuinte. Concluiu que estava configurado nos autos que os cheques emitidos corresponderam a rendimentos que beneficiaram o interessado.

d) a transação do imóvel localizado na Rua Alves Guimarães não pode ser considerada uma permuta porque não consta laudo de avaliação dos imóveis envolvidos, conforme IN SRF nº 107 de 1988, devendo se considerada uma alienação imobiliária, cujo lucro foi demonstrado pela fiscalização.

d.1) quanto ao segundo imóvel, na Rua Professor Carlos Carvalho, a contestação foi genérica, referindo-se a "erros de cálculo". O interessado não aponta onde estaria o erro cometido nessa apuração. Entendeu que apurar na forma prevista no Manual para preenchimento da declaração representaria agravar a exigência. Assim, manteve-a como lançada.

e) reduziu a multa de 100% sobre o ganho de capital para 75%, considerando a superveniência de lei mais benéfica (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996). Excluiu a TRD entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991, mantendo apenas juros de 1% ao mês. No mais, defendeu a aplicação dos juros desde o vencimento do tributo e a impossibilidade de se aplicar juros de 1% ao mês, em face da existência de legislação em sentido contrário, esclarecendo que não cabe ao julgador administrativo reconhecer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

f) Entendeu que era descabida, no caso, a exigência do recolhimento do carnê leão após o prazo para a entrega da declaração de ajuste anual. Disse que *"não cabe mais lançamento de ofício para a cobrança de imposto mensal (carnê-leão), após a entrega da declaração. O carnê-leão devido e não pago, correspondente a rendimentos recebidos até 31 de dezembro de 1996, será cobrado, apenas, no ajuste anual. Quando os rendimentos sujeitos tributação mensal forem informados na declaração de ajuste, é vedada a cobrança de encargos legais relativos ao atraso no recolhimento do carne-leão"*. Assim, o cálculo do imposto relativo ao ano-base 1991; contido na fl. 261, foi refeito.

Decidiu-se pela procedência EM PARTE do lançamento, na forma como determinado nas folhas 65/66, no Acórdão 5.067, de 3 de dezembro de 2004 (fl. 41).

Cientificado dessa decisão em 05/05/2008, conforme Aviso de Recebimento na folha 80, após a DRF de origem efetuar os ajustes determinados pela DRJ, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 04/06/2008, com protocolo na folha 90. Em sede de recurso, argumenta, em síntese, que:

1 - existe **decadência** do tributo sujeito a lançamento por homologação, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1989, uma vez que a ciência do lançamento deu-se somente em 18 de janeiro de 1995;

2 - **nulidade** do auto de infração, uma vez que o lançamento se baseia em suposições;

3 - em relação aos valores recebidos da pessoa jurídica AMAFI, repisa que a fiscalização não comprovou serem rendimentos, e insiste que trata-se de distribuição de lucros, que foram tributados na pessoa jurídica. Diz que como a própria Receita Federal é parte no processo administrativo que exigiu o tributo da PJ, deveria/poderia ela mesma diligenciar para localizá-lo e verificar a tributação em duplicidade. Grifa que *"Ou bem eram rendimentos e não era devida a tributação da pessoa jurídica ou então eram lucros distribuídos e não é devida na pessoa física a tributação. O que não se pode fazer é tentar tributar nas duas frentes!"*

4 - se a fiscalização reconhece que existem valores distribuídos como sendo lucros da empresa WANCOW, jamais poderia tributar os mesmos como rendimentos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, especialmente com fundamento no art. 34 do RIR/80. No afã de salvar esta parte da autuação, a r. decisão proferida alterou completamente o fundamento da autuação, passando do art. 34 do RIR/80 para o art. 36 da Lei nº 7.713/89 c/c arts. 1º e 2º da Lei 8.134/90, apresentando justificativa absolutamente descabida. Como se tal não bastasse, se fosse possível esta alteração da fundamentação, não há prova de que não houve tributação na fonte pela empresa, o que poderia ser feito por meio de diligência ou qualquer outro meio de prova.

5 - existiriam cheques emitidos por terceira pessoa (Aparecido Luiz Souto da Veiga), que no entender da fiscalização seria um "fantasma", que operaria por conta e ordem do recorrente. Listam-se cheques emitidos por essa pessoa em nome do contribuinte. Se os valores em questão eram na verdade do próprio recorrente, como afirma o Fiscal Autuante ao dizer que o Sr. Aparecido era um "fantasma", obviamente não se está diante de rendimentos do trabalho, sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas.

6 - quanto a exigência de ganho de capital na alienação de bens imóveis, trata-se de permuta de bens feita com base no valor de mercado. Deveria a fiscalização demonstrar que o valor utilizado não era o *"de mercado"* e não simplesmente desconsiderá-lo. Em relação ao primeiro imóvel, como não houve torna, qualquer ganho de capital só poderia ser verificado quando da venda do imóvel recebido;

6.1 - em relação ao segundo imóvel, se a decisão recorrida reconhece que o cálculo está errado, não pode manter a autuação sobre a alegação de que o valor cobrado é inferior ao valor que seria devidamente apurado.

PEDE que seja reconhecida a decadência dos fatos geradores ocorridos em 1989; e que seja provido seu recurso para declarar insubsistentes as exigências fiscais em questão, caso não se reconheçam as nulidades apontadas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é aquela existente após a digitalização do processo, transformado em meio digital (formato *.pdf*), registrando que a mesma não corresponde à numeração original aposta nas folhas em papel, dos autos.

PRELIMINARES DE NULIDADE

Observo que não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece minuciosamente a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

A leitura do recurso faz com que se observe que o contribuinte alega diversas nulidades, algumas que se confundem com questões de mérito. O cálculo foi feito errado; o enquadramento legal foi indevido; a decisão recorrida modificou os fundamentos jurídicos de determinada infração; não há provas do cometimento de determinada infração ou tal presunção empreendida pela Autoridade autuante contraria a lógica da tributação.

Entretanto, o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) estatui que "*são nulos*" os atos praticados por autoridade incompetente, absolutamente não é o caso, ou aqueles proferidos com preterição do direito de defesa.

O Auto de Infração contém quatro infrações distintas e não verifico que haja uma nulidade genérica, mas pontuais, em relação a determinadas infrações. Assim, melhor que sejam analisadas uma a uma, o que se fará em momento oportuno.

DECADÊNCIA.

A autuação compreende fatos geradores relativos ao imposto de renda da pessoa física no ano calendário de 1989, conforme está descrito no TVF (fl. 441).

Trata-se, indubitavelmente, de tributo sujeito a lançamento por homologação e este CARF vem aplicando a tese estabelecida no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, e, portando, de observância obrigatória neste julgamento administrativo, por força de disposição regimental interna, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 ocorre, 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. (...)

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

Na folha 121 consta a declaração de ajuste anual do exercício de 1990, entregue em 31/05/1990, com indicação de saldo de imposto a pagar, cujas antecipações foram consideradas pelo Auditor Fiscal na apuração, como se verifica na folha 444. Assim, reputa-se que houve declaração e antecipação do pagamento.

Contudo, a autuação de valores no ano de 1989 também se baseia na existência de conta corrente em nome de interposta pessoa ("fantasma"). Caracterizaram os Auditores Fiscais, no Termo de verificação IIA, de folhas 404 e ss. que:

Pelo acima exposto e das provas aqui apresentadas, ficou caracterizado que a movimentação dessa "conta fantasma" promovida pela AMAFI, seu sócio-gerente e procurador ocorreu com evidente intuito de fraude contra o fisco, com desvio irregular dos recursos da empresa em benefício próprio, ficando enquadrado no artigo 158 e sujeito à penalidade prevista no inciso III do artigo 728, ambos do RIR/1980, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

O contribuinte tomou ciência desse termo em 30/12/1994. Note-se que a multa foi aplicada de forma qualificada.

Transcreve-se:

RIR/1980

Art. 158. A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber (Decreto -Lei nº 1.598/77, art. 7º, § 1º).

(...)

Art. 728. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (Decreto-Lei nº 401/68, art. 21) :

I - ...

III - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Não verifico que o recorrente tenha sido capaz de contradizer a acusação da manutenção de conta bancária em nome de terceira pessoa, para recebimento de valores. Seu recurso se baseia na impropriedade do enquadramento desses recursos como rendimentos recebidos de pessoas físicas, já que não poderia prestar serviços para um "fantasma" tampouco "receber recursos" provenientes de uma conta que se reputa ser sua mesmo.

Então, em sede de preliminar de mérito, alegada decadência, subsiste a acusação fiscal da utilização de artifício com a finalidade de dificultar ou impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência de fatos geradores.

Sendo assim, apesar de ser tributo lançado por homologação onde se verificou a ocorrência de declaração prévia e antecipação de pagamento, o fato de existir conduta dolosa com intuito de fraude desloca o termo de início da contagem do prazo decadencial do artigo 150, §4º, para o artigo 173, I, do CTN, ou seja, para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Como o lançamento só poderia ser efetuado no exercício de 1990, o prazo começou a correr em 1º de janeiro de 1991.

Cientificado do lançamento em 18/01/1995, não há que se falar em decadência.

MÉRITO

Conforme relatado, **a primeira infração debatida trata de rendimentos recebidos da pessoa jurídica AMAFI**, da qual o contribuinte era sócio. O recorrente alega que não há prova de serem rendimentos relativos a salários, *pro-labore* e outras modalidades de rendimentos, decorrentes de pagamentos não contabilizados pela AMAFI. Seriam distribuição de lucros, assim considerados, em autuação realizada na pessoa jurídica, com tributação na fonte. Fala ainda do porquê de serem os cheques, que representam os pagamentos que foram considerados como omissão de rendimentos, terem sido emitidos nominalmente e não ao portador, por razões de segurança e porque a legislação da época assim determinaria.

Cabe então discutir a natureza dos pagamentos e a alegada questão da dupla tributação, na pessoa física e na pessoa jurídica.

A partir de 1996, com o advento da Lei nº 9.249, de 1995, a distribuição de lucros passou a ser tributada exclusivamente na pessoa jurídica, sendo isenta de tributação a pessoa física recebedora. Vejamos:

*Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados **apurados** a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas **com base no lucro real, presumido ou arbitrado**, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.(grifei)*

Na exposição de motivos do Projeto de Lei nº 913, de 1995 (convertido na Lei nº 9.249/95, disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicao-demotivos-149781-pl.html>), o então Ministro Pedro Malan afirma, dirigindo-se ao Presidente da República:

*“2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, **integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas**, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.*

[...]

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.”(grifei)

No tempo da ocorrência dos fatos que ensejaram esta autuação em debate, entretanto, a regra de lei era outra. Vejamos:

Lei 7.713 de 22 de dezembro de 1988

Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, a alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

§ 4º O imposto de que trata este artigo:

a) será considerado devido exclusivamente na fonte, quando o beneficiário do lucro for pessoa física;

(...)

§ 6º O disposto neste artigo se aplica em relação ao lucro líquido apurado nos períodos-base encerrados a partir da data da vigência desta Lei.

Art. 36. Os lucros que forem tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos a incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Incide, entretanto, o imposto de renda na fonte;

a) em relação aos lucros que não tenham sido tributados na forma do artigo anterior; (grifei)

A alegação do recurso baseia-se em suposta autuação realizada na pessoa jurídica, da qual se desincumbiu de fazer prova sob a alegação de que a própria Receita Federal deveria demonstrar a existência/inexistência de tal procedimento fiscal.

Mas entendo que isso fere a distribuição de ônus da prova prevista no Código Civil (art. 333 do CPC/1973 e art. 373 do CPC/2015 - *Art. 373. O ônus da prova incumbe: II – ao réu, quanto à existência de fato Impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*), onde o ônus cabe a quem alega. Se a Receita Federal seria parte em tal processo, não se pode esquecer que o contribuinte era sócio gerente da empresa que seria a outra parte, tendo condições e interesse de indicar o número do processo, no mínimo. A alegação de seus procuradores de que não representavam a empresa nessa outra lide, portanto, não é plausível a impedir tal produção.

Ademais, caberia demonstrar que se tratava de distribuição de lucros, exibindo a escrituração comercial da empresa onde tais valores estivessem efetivamente registrados como lucro a distribuir, o que, pelo se depreende, não ocorreu, posto que eram "saldos de caixa", que não se confundem com lucro.

Não há qualquer prova nestes autos da existência de tal lucro, portanto não se pode considerar que os cheques recebidos da pessoa jurídica AMAFI tinham natureza de distribuição de lucros. Não se apresenta balanços, Livro Diário e Livro Razão e mesmo nenhum registro contábil. Tampouco se demonstra que esses supostos lucros foram tributados na pessoa jurídica.

Assim, acompanho o entendimento da DRJ, que transcrevo para concordar (fl. 45/46):

Como se vê, há convergência entre a argumentação apresentada na impugnação e o relato fiscal. Os valores tributados foram efetivamente entregues pela pessoa jurídica AMAFI Comercial e Construtora Ltda. ao interessado, através de cheques nominais a este, conforme comprovado nos autos.

(...)

No caso em estudo, o interessado não trouxe provas de que tenha ocorrido a tributação na forma prevista no art. 35 da Lei nº 7.713/88, seja de forma espontânea ou de ofício. O interessado não apresentou cópia do pretenso lançamento de ofício sofrido

pela pessoa jurídica, nem mesmo citou a numeração do processo administrativo correspondente, obrigação que lhe incumbia, conforme previsto no inciso III e no § 4º art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Também não merece ser acolhida a alegação de que os cheques eram preenchidos em nome do interessado em atenção à proibição de emissão de cheque ao portador, como também por razões de segurança. O interessado se limitou a fazer essas alegações vagas, sem ter apresentado qualquer elemento de prova. Ademais, se os saques eram efetuados com a finalidade de suprir o caixa da pessoa jurídica, o alegado deveria estar acompanhado de farta documentação nesse sentido, demonstrando a contabilização das operações e os documentos que comprovariam o efetivo uso do numerário.

A segunda infração toca a **rendimentos recebidos da empresa WANCOW**. Consta no Termo de Verificação Fiscal que:

Falta de pagamento do IRPF, a ser calculado com base em Cr\$1.734.461,83, admitidos pela resposta intimação XIII da Amafi como sendo resultados distribuídos pela Wancow, da qual era sócio quotista à época, em desatenção ao artigo 34 do RIR/80.

O artigo 34 do RIR de 1980 traz diversas formas de rendimentos distribuídos pelas pessoas jurídicas como lucros e dividendos, novas ações, bonificações em dinheiro, resgate de partes beneficiárias, gratificações e vantagens, dentre outras.

Já no Auto de Infração, a fiscalização enquadrou a mesma infração nos artigos 1º a 3º da Lei nº 7.713, de 1988 e arts. 1º e 3º da Lei 8.134, de 1990, como "*omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas*" (fl. 02).

A DRJ, em seu julgamento, assim dispôs, neste tópico (fl. 49):

Dessa forma, tem-se que ocorreu de fato a percepção do rendimento decorrente da participação do interessado no resultado da pessoa jurídica Wancow no ano-base 1991. Nesse período incidia o imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas, como definido no art. 35 da Lei nº 7.713/88, circunstância que afastaria a incidência do imposto por ocasião da distribuição dos lucros. Porém, não havendo nos autos comprovação de que tenha ocorrido a tributação prevista no art. 35 da Lei nº 7.713/88, e em atenção ao disposto na alínea "a" do parágrafo único do art. 36 do mesmo diploma legal, transcrito abaixo, deve ser mantida a exigência.

O recorrente questiona essa distorção, dizendo que ou eram lucros distribuídos decorrentes de sua participação na empresa Wancow ou eram "*rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício*". Porque, na primeira hipótese, era preciso verificar se foram tributados na pessoa jurídica de acordo com os artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988.

Entendo que essa segunda infração difere da primeira, tratada alhures, no seguinte ponto: no rendimento recebido da empresa AMAFI não se sabe a que título deu-se. O recorrente alega que foram lucros distribuídos, mas não há prova. Assim, fato é que há cheques emitidos pela AMAFI em seu benefício. Já no rendimento recebido da WANCOW a própria fiscalização e a DRJ disseram que se tratava de distribuição de lucros. Então, assumindo que tinha essa natureza, não poderia o lançamento ser feito indicando-se "rendimentos recebidos de trabalho sem vínculo empregatício". Que trabalho?

Existe impropriedade no enquadramento legal e na descrição da infração. Afigura-se que, verificando a impropriedade no lançamento, a Autoridade julgadora de 1ª instância providenciou corrigi-la, efetuando nova fundamentação.

Mudança de critério jurídico empregado no lançamento não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja bastante sutil. *“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja correta”*, é o que leciona Hugo de Brito Machado (in Curso de Direito Tributário, 33ª ed, Malheiros, 2012, p.180). Já o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação dela seja notória e indiscutível. Creio que seja este o caso.

Assim, verificando-se o erro de direito, ocorrido na aplicação da lei ao caso concreto, é de ser citada a lição de Ricardo Lobo Torres, referindo-se a artigos do Código Tributário Nacional - CTN:

“A norma do art. 146 ...complementa a irrevisibilidade por erro de direito regulada pelos arts. 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos” (in O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03 citado em PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1049)

Nesse ponto, é de se concordar com o recorrente, quando diz que:

... se o dispositivo citado apenas na r. decisão de primeiro grau tivesse sido utilizado para fundamentar juridicamente a autuação, evidentemente outra teria sido a defesa do ora Recorrente. Se tivesse sido alegado que a cobrança se dava porque não houve prova da tributação pela empresa na fonte, teria sido outra a defesa do Autuado, ora Recorrente.

Voltando à questão das nulidades pretendidas, não é caso de se anular toda a autuação, como parece pretender o recorrente, onde constam outras infrações que podem perfeitamente ser tratadas de distinta e onde não se observa as mesmas questões sobre fundamentação legal aqui tratada.

Entretanto, pelos motivos acima declinados, é de ser cancelada a infração capitulada na autuação como rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídica - omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, fato gerador 01/1991, valor tributável 1.734.461,00 UFIR.

No que tange à **terceira infração**, refere-se a **valores recebidos de uma pessoa física**, em pagamentos oriundos da conta 001-200052-6 do Banco Mercantil de Descontos (BMD), mantida inidoneamente em nome de APARECIDO LUIZ SOUTO DA VEIGA, caracterizado pelo Fisco como pessoa física "fantasma", consoante documentos inseridos nos autos.

Similarmente à segunda infração, analisemos o enquadramento que está exposto no auto de infração:

*REND. TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO
RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS*

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, ...

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Art. 1o. 3o. e parágrafos e 8o, da Lei 7.713/88; Art. 1o. a 4o. da Lei 8.134/90.

A situação era a seguinte: a empresa AMAFI, da qual o interessado era sócio-gerente, emitia cheques que eram sacados na "boca do caixa" e o dinheiro depositado na conta de Aparecido Souto da Veiga, no mesmo banco. A seguir, Aparecido emitia cheques que favoreciam o aqui recorrente. É, em suma, o que se depreende da descrição que foi transcrita na decisão recorrida (fl. 52):

10. os cheques da Amafi emitidos contra o BMD foram "sacados" no caixa do banco, e em seguida depositados como "dinheiro" na conta do Aparecido, com base nas cópias de cheques apresentados e pela coincidência das datas e valores (conforme cópias dos cheques e dos extratos em anexo, doc. ..., fls. ...a ...);

A conclusão a que chegou a fiscalização foi que tal procedimento representava um "desvio irregular dos recursos da empresa (Amafi) em benefício próprio (sócio-gerente)", como se verifica no final do Termo de fl. 404/5.

Então, como é que se efetua o lançamento como rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas? Que pessoa física? Que trabalho? Destaco em especial o enquadramento no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988.

Mais uma vez existe impropriedade na descrição dos fatos da autuação com os próprios fatos que constam dos autos. Tal situação dá subsídio ao recorrente para fundamentar as alegações de seu recurso no sentido de questionar como é que prestou serviço a um "fantasma" e como é que recebeu recursos provenientes de uma conta que era, enfim, sua mesmo.

É que a fonte dos recursos não era a pessoa física de Aparecido Souto da Veiga, mas a própria AMAFI, e os rendimentos não eram provenientes de *trabalho sem vínculo*, mas outros, não especificados, que também seriam tributáveis pelo artigo 3º, § 1º da Lei nº 7.713, de 1988, "*assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados*".

No TVF a fiscalização até citou os artigos 34 e 39 do RIR/1980, dizendo tratar-se de falta de recolhimento do IRPF na percepção de rendimentos a qualquer título, nos condições dos artigos 34 e 39 do RIR/1980, em pagamentos oriundos da conta no Banco Mercantil, mantida, de forma inidônea, em nome de interposta pessoa, consoante documentos acostados aos autos (fl. 441). Aqui fala em rendimentos "a qualquer título" e nota-se que o artigo 39, inciso III do RIR/1980 classifica como proventos de qualquer natureza "*as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando não justificado pelos rendimentos tributáveis na declaração, ...*" referindo-se à Lei nº 4.069/1962, artigo 52.

Para corrigir essa distorção e responder ao recorrente, entendo que seria necessário se fazer o mesmo que fez a DRJ, e que criticamos no tópico anterior, ou seja, "explicar" a fundamentação do auto de infração.

O artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, traz que "*o auto de infração ... conterá obrigatoriamente: ... III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável*".

Dessa feita aludindo à questão da decadência, veja-se que não se desconstitui a constatação da existência de conta bancária mantida em nome de interposta pessoa com a finalidade de ocultar valores retirados da empresa Amafi (que ensejaram o deslocamento do termo de início da contagem do prazo), e contornar eventual tributação, mas a infração não pode subsistir por outro motivo, que é o equivocado enquadramento, que enseja questionamentos e fere o direito à ampla defesa, que deve decorrer de uma autuação coerente, bem fundamentada e enquadrada corretamente.

Por derradeiro, a **quarta infração** trata de **ganho de capital** na alienação de bens imóveis representados por dois apartamentos.

Para o imóvel localizado na Rua Alves Guimarães, existe o demonstrativo de folha 433, onde se considerou que a unidade foi adquirida em 01/10/1991 pelo custo de Cr\$ 44.096.098,00 e vendida em 03/12/1991 por Cr\$ 117.000.000,00, havendo assim um "lucro" ou ganho de capital investido de Cr\$ 72.903.902,00. A particularidade é que a forma de alienação desse imóvel foi uma permuta realizada com outra contribuinte. Registraram as partes que a permuta se dava "por valor de mercado".

O recorrente alega que a fiscalização desconsiderou que a operação se dera "por valor de mercado" sem demonstrar que o valor seria outro. Além disso, defende que em caso de permuta, só existiria tributação sobre eventual torna, se houvesse.

Diz o art. 3º, §§ 2º e 3º da Lei nº 7.713/1988, *verbis*:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º 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. (destaquei)

A leitura do dispositivo legal transcrito evidencia que para a legislação tributária a alienação é considerada em sua acepção ampla, envolvendo toda e qualquer transmissão de bens, sendo suficiente, para a incidência tributária, a existência de diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o custo de aquisição.

Ora, se a alienação de bens é “o negócio jurídico pelo qual se transfere o domínio de uma coisa para outra pessoa”, resta evidente que o conceito jurídico de alienação também envolve a permuta, uma vez que esta também implica na transferência de um bem ou direito para o domínio de outrem.

A conclusão que se retira da redação do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 é que a regra geral é a de ganho de capital tributável quando houver diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e seu custo de aquisição, inclusive em operações de alienação realizadas mediante permuta.

Concluo pela manutenção da infração em relação a esse imóvel.

Para o imóvel localizado na Rua Professor Carlos Carvalho, a lide recai sobre os cálculos de apuração do imposto. Disse o julgador de 1ª instância que a alegação da impugnação fora genérica, sem especificar quais seriam "os erros" contidos.

O demonstrativo em que se baseou a Autoridade Fiscal está na folha 433. Ali verifica-se que foram utilizados diversos índices de correção para se chegar ao custo corrigido e poder apurar o ganho de capital na alienação, em 01/10/1991. No TVF, indicou que fora descumprido o artigo 41 do RIR/1980, que determinava como deveria ser apurado esse ganho, em decorrência da alienação de bens imóveis. Houve tributação dessa operação por parte do contribuinte; entretanto, tal foi considerada insuficiente pela fiscalização, que lançou imposto suplementar.

Disse a DRJ (fl. 58):

A pretensão do interessado não pode ser acolhida, pois não foi apontado qual seria o pretenso erro cometido no lançamento, apesar de a exigência estar demonstrada e fundamentada em documentos constantes nos autos. Além disso, adotando-se os procedimentos indicados no Demonstrativo da Apuração dos

Ganhos de Capital contido no Manual para Preenchimento da Declaração de Rendimentos do Exercício 1992, Ano-base 1991, de fl. 305, o lucro obtido na alienação em questão supera aquele apurado pela autoridade lançadora na fl. 246.

Dessa forma, tendo em vista que a alteração do cálculo do ganho de capital na forma mencionada acima representaria o agravamento da exigência, deve-se manter o lançamento, circunstância que não representa prejuízo para o contribuinte.

Ou seja, reconhece que os cálculos efetuados pela fiscalização não obedeceram as regras do Manual da Declaração do imposto.

No recurso (fl. 114), o contribuinte alega que:

Mais uma vez, na esfera administrativa impera o princípio da verdade material, segundo o qual se deve buscar a realidade dos fatos. Nem mais, nem menos. Se está provado no caso que o valor lançado está errado, ainda que tenha sido a menor, é nulo o auto de infração, que deve ser cancelado, sem prejuízo da possibilidade de ser lavrado outro para cobrança dos valores realmente devidos, nos termos do art. 37 da CF/88.

Assim, se esta reconhecido que os valores lançados são outros, não pode a d. Fiscalização manter os valores sob a alegação de que a presente autuação é mais benéfica ao mesmo, tudo a ensejar também nesta parte a improcedência da autuação e o seu cancelamento!

De fato, existe uma questão de nulidade nessa parte da autuação, que a DRJ já reconheceu conter um vício de quantificação do valor devido. Apesar do cálculo elaborado pela fiscalização redundar em valor menor que o devido, existe a questão da certeza e liquidez do crédito tributário. Como iria o contribuinte questionar "especificamente", como quis a DRJ em sua manifestação, um cálculo que sequer obedeceu as regras do Manual da declaração?

O artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária.

Socorrendo-me na doutrina de Regina Helena Costa:

Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado "consequente" da hipótese de incidência tributária, isto é, descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo).(COSTA. Regina Helena, Curso de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 205)

Ora, se houve equívoco reconhecido na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) o lançamento encontra-se viciado e, para sanar o problema, necessário ser feito um novo lançamento. Não é possível, *data maxima venia*, "corrigir" ou "emendar" um lançamento onde se reconhece que houve erro na apuração do tributo, por aplicação equivocada de índices indevidos sobre bases errôneas, alegando que "se fosse calculado certo, seria ainda maior".

Não entendo que se trate de mero erro de forma, de inobservância de aspectos formais, mas que esteve ferida a própria substância do lançamento, na aferição do montante devido. Seria necessário um novo lançamento, porque se feriram aspectos substanciais da hipótese de incidência tributária. Nesses casos, o novo lançamento só seria possível enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública e observadas todas as normas pertinentes, na legislação tributária.

CONCLUSÃO

Em conclusão, VOTO por **dar provimento parcial** ao recurso para cancelar as seguintes infrações, descritas no Auto de Infração (fl. 2 e 3):

a) rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas - omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, fato gerador 01/1991, valor tributável Cr\$ 1.734.461,00;

b) rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas - omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício; e

c) ganhos de capital na alienação de bens e direitos - omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, fato gerador 10/1991, valor tributável Cr\$ 67.574.746,00, pela constatação de vício material na apuração do montante devido.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada