



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

Processo nº 13808.000696/99-61
Recurso nº 157.428 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.451 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2010
Matéria IRPF
Recorrente JOE HORN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1997, 1998

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - FORMA DE APURAÇÃO - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ÔNUS DA PROVA - Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove o aumento do patrimônio sem justificativa nos rendimentos declarados. Por outro lado, valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos, apuradas em levantamentos

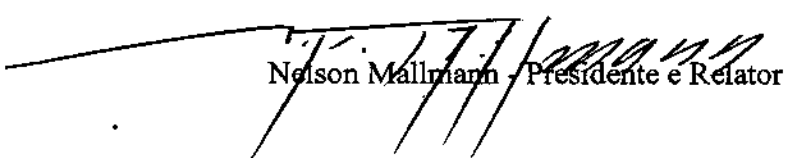
patrimoniais mensais realizadas pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para que sejam consideradas como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 472.239,82 e R\$ 153.709,31, correspondentes aos anos-calendário de 1996 e 1997, respectivamente, e a multa isolada do carnê-leão, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, em relação a multa isolada, votou com relator pelas conclusões (exclusão da base de cálculo).



Nelson Mallmann - Presidente e Relator

EDITADO EM: 19 ABR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Helenilson Cunha Pontes, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

JOE HORN contribuinte inscrito no CPF/MF 006.492.528-53, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua José Maria Lisboa, nº 1206 – apto 23 - Bairro Jardim Paulista, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 278/287, prolatada pela Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 298/319.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 28/06/99, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 235/243), com ciência através de procurador, em 28/06/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 745.168,89 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1996 a 1998, correspondente aos anos-calendário de 1995 a 1997, respectivamente. Além disso, foi aplicada a multa isolada de 75% por falta de recolhimento do carnê-leão dos meses de janeiro e dezembro de 1997, aplicada de forma concomitante com a multa de lançamento de ofício normal de 75%.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS: omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 4º e 5º e se § único da Lei nº 8.383, de 1991; artigo 7º e 8º, da Lei nº 8.981, de 1995 e artigos 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 1995.

2 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, que evidencia renda mensalmente auferida e não declarada, conforme Termo de Verificação, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990; e artigos 4º ao 6º, da Lei nº 8.383, de 1991.

3 – GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e 16 e a 21, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º, 2 e 18, inciso I e parágrafos, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 4º e 52, da Lei nº 8.383, de 1991; e artigos 7º, 21 e 22, da Lei nº 8.981, de 1995.

4 – MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE: multa referente ao não recolhimento do carnê-leão relativo aos acréscimos patrimoniais apurados no ano-calendário de 1997, conforme Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 43 e 44, parágrafo 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 229/234) entre outros, os seguintes aspectos:

- que, quanto a omissão de rendimentos tributáveis, é de se dizer que consta no banco de dados da SRF que no ano-base de 1996 o contribuinte em epígrafe auferiu rendimentos tributáveis no valor de R\$ 2.336,96 da empresa Regis Hotéis e Turismo Ltda e que tais rendimentos não foram incluídos em sua Declaração de Imposto de Renda;

- que, quanto ao não recolhimento de imposto sobre ganho de capital, é de se dizer que na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano-base de 1996 o contribuinte declarou a venda do imóvel situado à Rua Mateus Grou, 109, apto 94, tendo inclusive preenchido o Demonstrativo da Apuração do Ganho de Capital, apurando ganho de R\$ 42.060,79 e um imposto de R\$ 6.309,11. Ocorre que não consta no Banco de Dados da SRF o efetivo pagamento do citado imposto e o próprio representante do contribuinte no item "h" de sua resposta entregue em 11/05/99 reconheceu que não foi efetuado o pagamento;

- que, quanto a omissão de imposto sobre ganho de capital, é de se dizer que o contribuinte adquiriu em 18/06/93, conforme Escritura de Venda e Compra lavrada no 9º Cartório de Notas da Capital, o apartamento nº 231, da Rua Dr. Francisco Degni, nº 51, tendo pago com uma promissória emitida a título pró-soluto no valor de Cr\$ 2.000.000.000,00, com vencimento para o dia 18/09/93, devidamente corrigida pela TR. O contribuinte consignou em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano-base de 1993 o valor da aquisição como sendo de 68.801,63 UFIR;

- que em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano-base de 1997 o contribuinte fez constar a alienação do referido imóvel sem precisar data ou valor, tendo lançado na coluna de 1996 da Declaração de Bens e Direitos o valor de R\$ 46.558,06. Intimado, apresentou Escritura de Venda e Compra, lavrada no 14º Cartório de Notas da Capital, em 02/04/98, na qual o referido imóvel é vendido por R\$ 300.000,00;

- que, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, é de se dizer que dos documentos apresentados pelo contribuinte verificamos que os valores constantes em suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física estavam incompatíveis com o real valor dos imóveis. O imóvel está situado a Av. Giovanni Gronchi, 4864, em fase final de acabamento, sendo que o apto 161 é uma cobertura duplex com 1.724,52 m2 de área privativa e 2.568,23 m2 de área total, o apto 141 possui 864,62 m2 de área privativa e 1.359,98 m2 de área total. Assim, intimamos a Construtora Veplan Engenharia e Construções Ltda., responsável pelo empreendimento, a nos informar os valores gastos pelo contribuinte na referida obra. Em 11/03/99 a VEPLAN informou que não possuía a informação solicitada visto que os recebimentos e pagamentos eram de responsabilidade da Comissão de Representantes do Condomínio Edifício Vol D'Oiseau, limitando-se a informar as despesas mensais totais da obra. Em 23/03/99 solicitamos informações ao Sr. José Eduardo de Abreu Sodré Santoro, que era um dos responsáveis pela Comissão de Adquirentes e é o atual síndico do Condomínio. Em 09/04/99 recebemos a resposta, complementada em 28/04/99, apontando individualmente os valores pagos pelo Sr. Joe Horn referentes as unidades 141 e 161 do citado edifício nos anos base de 1995 a 1998, e informando ainda que não possuía os dados referentes a 1994 pois nessa ocasião o responsável pelo Condomínio era o próprio Joe Horn. Em 11/05/99 o representante legal do contribuinte foi informado dos valores fornecidos pelo condomínio e notificado para apresentar explicações. Decorridos mais de trinta dias da notificação não foi apresentada qualquer justificativa, assim, para efeito da presente Análise da Evolução Patrimonial, estamos utilizando como "despesas" do contribuinte os valores informados pelo condomínio, ou seja, R\$ 949.060,53 em 1996 e R\$ 524.654,82 em 1997.

Em sua peça impugnatória de fls. 246/252, apresentada, tempestivamente, em 28/07/99, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que não se contesta o lançamento no que se refere aos três primeiros itens (omissão de receitas referentes aos rendimentos recebidos de Regis Hotéis e Turismo Ltda.; ganho de capital apurado em abril/96 na venda do imóvel sito à Rua Matheus Grou, nº 109,

apto 94; e ganho de capital apurado na dação em pagamento de um imóvel à Rua Dr. Francisco Degni, nº 51). Entretanto, contesta-se o 4º (quarto) item supra (acréscimo patrimonial a descoberto), uma vez que o mesmo traz em seu bojo erros de fato e de conceito;

- que na elaboração dos quadros da evolução Patrimonial foram considerados como aplicação de recursos os valores pagos pelo impugnante pela aquisição das unidades 141 e 161 do Edifício Vol'Oiseau somadas aos valores pagos pela empresa "Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda.", pelas unidades 21, 61 e 131 do mesmo edifício;

- que, conforme declaração e relação anexas, os valores erroneamente informados pelos representantes do Condomínio Vol D'Oiseau, assim deveria ter sido considerados: para o ano de 1996: valor considerado R\$ 949.060,52 – valor pago para Towwer R\$ 613.197,64; para o ano de 1997: valor considerado R\$ 524.654,82 – valor pago para Towwer R\$ 234.446,94;

- que o ato de lançamento do imposto deve sempre estar vinculado à lei, como determina o art. 142 do CTN. Por isso, a coerência deve ser fundamental na análise dos dados e o raciocínio matemático e lógico deve estar sempre presente quando se analisa a evolução patrimonial de um contribuinte;

- que ao se apurarem as origens de recursos mês a mês, o valor da receita disponível no final de cada mês deve ser sempre considerado como recurso no mês seguinte, pois a sobre de recurso no último dia do mês não se evapora, e estará sempre disponível no dia seguinte, ou seja, no primeiro dia do mês seguinte;

- que a fiscalização assim considerou nos meses de janeiro a novembro de todos os anos verificados. Contudo, de maneira incompressível, deixou de considerar os saldos finais de recursos disponíveis de todos os meses de dezembro;

- que, no dia 31 de dezembro, os recursos disponíveis passam para o dia 1º de janeiro e, por isso, na análise da evolução patrimonial os saldos da disponibilidade do final de cada ano devem ser considerados na análise do ano seguinte. Ao não proceder dessa maneira, apura-se fictício acréscimo patrimonial a descoberto e tributa-se indevidamente recursos já tributados anteriormente, o que caracteriza excesso de exação;

- que se utilizando a mesma sistemática adotada pela fiscalização para a análise da evolução patrimonial, apresenta o impugnante em anexo à presente as planilhas para os anos-calendário de 1993 a 1997, nas quais foram considerados de forma correta os valores pagos pela unidades 141 e 161 do Edifício Vol'Oiseau e, o transporte dos saldos de recursos disponíveis no final de cada ano.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Sexta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que das infrações apontadas pela fiscalização, o contribuinte somente se insurge contra aquela resultante da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto e da multa isolada correspondente, apresentando questão de ordem fática, qual seja, a inexatidão dos valores informados pelo síndico do Condomínio Vol D'Oiseau como correspondentes aos pagamentos que teriam sido efetuados pelo contribuinte, referentes à aquisição dos

apartamentos de números 141 e 161 do edifício situado na Av. Giovanni Gronchi, 4864 e à época dos fatos, em construção;

- que conforme informado no “Termo de Verificação Fiscal” fl. 232, item “n”, a construtora foi intimada a prestar esclarecimentos sobre os pagamentos efetuados durante a construção do imóvel, tendo respondido que os pagamentos foram efetuados diretamente à Comissão de Representantes do Condomínio (fl. 182);

- que intimado o condomínio, foi informado à fiscalização os valores referentes aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997 e 1998, tendo sido registrado, pelo síndico, que deixava de informar os valores pagos em 1994 por ser tal período de responsabilidade do próprio contribuinte, que estava à frete da comissão de representantes e que não apresentara os documentos por ocasião da mudança na comissão (fls. 185 a 187);

- que consta dos autos (certidão emitida pelo 11º Cartório de Registro de Imóveis de São Paulo, para o imóvel de matrícula 148.208), que o proprietário do apto 141 do Edifício Vol D’Oiseau é o Sr. Joe Horn (fl. 174);

- que consta dos autos cópia da Escritura de Venda e Compra, de fls. 176 a 178, que registra que o proprietário do apto 161 do Edifício Vol D’Oiseau, desde 1º de junho de 1993, é o Sr. Joe Horn;

- que o contribuinte figurou, a partir do ano-calendário de 1995, como sócio majoritário da empresa “Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda” (Contrato Social de fls. 57 a 60);

- que a empresa Tower, da qual o contribuinte é detentor de 99,90% das cotas, informou que, no valor informado pelo síndico do condomínio como relativo aos pagamentos referentes aos aptos 141 e 161 do Edifício Vol D’Oiseau (declaração de fl. 265), estão incluídos pagamentos pelas unidades 21, 61 e 131 do mesmo edifício, de propriedade da Tower. Afirmou ainda estarem tais pagamentos registrados na escrita contábil da empresa, embora o contribuinte, sócio majoritário, não tenha trazido aos autos os registros contábeis ou outros elementos de provas dos pagamentos efetuados pela empresa;

- que tendo o Condomínio, segundo o documento de fl. 182, a competência para efetuar o controle dos recebimentos e pagamentos por conta da administração, a preço de custo, da obra de construção do Edifício Vol D’Oiseau, é o síndico que deve fornecer, nos termos do inciso VI do art. 197 do CTN, as informações que disponham a respeito de bens, negócios ou atividades de terceiros;

- que as afirmativas do contribuinte de que os pagamentos informados pelo síndico do condomínio Edifício Vol D’Oiseau estão incorretas, embora plausíveis, careceram dos elementos comprobatórios da incorreção, que, no caso em questão, poderiam facilmente ser obtidos pelo contribuinte, dada sua condição de controlador da sociedade “Tower”. Os pagamentos, dado o vulto das operações, teriam de ser provados não somente por meios contábeis, mas, nos termos do art. 23, “3” do Código Comercial c/c art. 221 e art. 226 do Código Civil e art. 368 do CPC, isto é, para aceitação deveria haver prova do negócio jurídico alegado (número do cheque, da transferência bancária ou documento equivalente);

- que, quanto à transferência de saldos, é de se dizer que os eventuais saldos (excessos de recursos sobre aplicações) apurados nas planilhas, como não constaram na declaração de ajuste anual referente aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, não tiveram sua existência informada e comprovada, por parte do contribuinte;

- que os valores dos saldos em 31 de dezembro de cada ano, para serem transferíveis, devem se revestir de certeza, de forma a poderem afastar a presunção legal que permite ao Fisco apurar a eventual ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto;

- que já dentro do mesmo ano-calendário, conforme se vê da ementa do Acórdão citado, como não há obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, considera-se que a sobra de recursos sobre aplicações em um mês foi aplicado no mês subsequente, em benefício do contribuinte, uma vez ausente a possibilidade de informação ao Fisco, por falta de previsão legal;

- que, quanto à multa isolada, é de se dizer que a mesma foi corretamente aplicada, uma vez que, de fato, houve excesso de aplicações sobre o total de recursos disponíveis, nos meses assinalados na infração nº 2, ao longo dos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997.

A decisão de primeira instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

RENDIMENTOS DE ALUGUEIS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Tratando-se de matérias não impugnadas, e, portanto, incontroversas, deve-se prosseguir na cobrança do crédito tributário referente a tais infrações.

APROVEITAMENTO DO SALDO DE DISPONIBILIDADE.

Na análise da evolução patrimonial, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que dentro do mesmo ano-calendário. Somente poderão ser aproveitados no ano subsequente os recursos cuja existência seja comprovada mediante documentação hábil e idônea.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO

É devida a multa de ofício isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão), que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/11/06, conforme Termo constante às fls. 293/295, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (20/12/06), o recurso voluntário de fls. 298/319, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que relativamente às unidades n°s 21, 61 e 131 do Edifício Vol D'Oiseau, adquiridas pela empresa Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda, CNPJ n° 00.418.548/0001-56, foram imputados ao recorrente apesar de todas as informações carreadas ao processo e transmitidas aos Auditores autuantes. As declarações do Sr. José Eduardo de Abreu Sodré Santoro, sem maiores detalhes nem documentações embasadoras, tiveram mais força do que as provas carreadas ao processo durante a fiscalização e por ocasião da impugnação pelo ora Recorrente;

- que tanto do Sr. José Eduardo de Abreu Sodré Santoro, como os Auditores autuantes e os julgadores de primeira instância administrativa não fizeram a devida distinção entre uma pessoa física e a pessoa jurídica, onde a primeira é principal sócia da segunda. Todavia, ao dar personalidade jurídica a uma empresa, a Lei distingue-a de seu dono, de seu sócio ou de seu acionista. As obrigações da pessoa física são distintas daquelas da pessoa jurídica, da qual ela é ligada;

- que as unidades n° 21, 61 e 131 eram de propriedade da Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda conforme demonstrado na escrituração dela e que anexamos ao presente: Termo de Abertura e Termo de Encerramento do Diário Geral do ano de 1996, bem como as folhas de Razão referentes àquelas unidades. Igualmente os mesmos documentos do ano de 1997. Tais documentos demonstram que diferentemente do que os Srs. Auditores consideram, tais unidades de apartamentos foram adquiridos pela empresa e não pela pessoa física do recorrente.

Na Sessão de Julgamento de 11 de setembro de 2008, os Membros da então Quarta Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, resolveram converter o julgamento em diligência para que a Repartição de Origem tome as seguintes providências:

- 1 – Intime a empresa Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda, inscrita no CNPJ sob o n° 00.418.548/0001-56, dando um prazo de 20 (vinte) dias, para que esclareça de forma detalhada as operações de aquisição das unidades 21, 61 e 131 do Edifício Vol D'Oiseau, informando, pelo menos, de forma individualizada, os pagamentos efetuados (indicando a forma de pagamento, se em cheque, em espécie; quem arcou com os pagamentos, etc);

- 2 – Examine a documentação apresentada, na fase recursal, manifestando-se quanto à comprovação dos valores questionados no Auto de Infração (inclusão indevida de dispêndios no fluxo de caixa);

- 3 – Realização de intimações e diligências julgadas necessárias para formação de convencimento;

- 4 - Que a autoridade fiscal se manifeste, em relatório circunstanciado e conclusivo, sobre os documentos e esclarecimentos prestados, dando-se vista ao recorrente, com prazo de 20 (vinte) dias para se pronunciar, querendo. Após vencido o prazo, os autos deverão retornar a esta Câmara para inclusão em pauta de julgamento.

Em 13 de abril de 2009, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo – SP, através da Divisão de Fiscalização, emite o Termo de Ciência de Resultado de Diligências e Relatório Fiscal (fls. 702/705), do qual transcrevemos os excertos de maior relevância:

(...)

Em 05/01/2009 compareceu a esta Divisão de Fiscalização o representante legal da empresa e solicitou prorrogação de prazo para o atendimentos do Termo de Início. Em 20/01/2009 o representante da empresa apresentou informação por escrito de que parte dos pagamentos realizados referentes à aquisição dos apartamentos 21, 61 e 131 foi efetuada pela empresa e parte foi realizada pela empresa Olímpia Comercial Imobiliária Ltda., CNPJ nº 53.292.108/0001-61, apresentando comprovantes bancários. Em 27/02/2009 foram apresentados novos esclarecimentos informando "que os pagamentos realizados pela Olímpia referente à aquisição dos apartamentos 21, 61 e 131 tiveram como contra-partida a conta empréstimo/conta corrente entre Tower e Olímpia e os valores contabilizados em Dezembro de 1996 e parte de 1997 na empresa Tower referem-se a pagamentos realizados pela Olímpia durante todo o ano", a empresa apresentou ainda páginas dos Livros Diários e Razão. Em 16/03/2009 foi lavrado o Termo de Encerramento da Diligência.

Diante dos documentos obtidos verificou-se a necessidade da realização de nova diligência, portanto em 12/03/2009 foi emitido MPF 08190.00.2009.00974-3 referente a OLÍMPIA COMERCIAL IMOBILIÁRIA LTDA. (CNPJ: 53.292.108/0001-61). Em 16/03/2009 foi dada ciência à empresa do Termo de Início de Diligência. Em 24/03/2009 a empresa apresentou as páginas dos Livros Diários e Razão referentes a empréstimos em conta corrente entre Tower e Olímpia e os pagamentos referentes às aquisições dos apartamentos 21, 61 e 131 do Edifício Vol D'Oiseau. Em 03/04/2009 foi lavrado o Termo de Encerramento da Diligência.

Analizando todos os documentos obtidos nas diligências em conjunto com os documentos que já compõem o processo 13808.000696/99-61, verificamos coincidência de datas e valores (desprezando diferenças de centavos), em parte dos valores informados pelo Condomínio Vol D'Oiseau (pág. 187 do processo) como tendo sido pagos por Joe Horn pela aquisição dos aptos 141 e 161, com os valores contabilizados na Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda. (CNPJ: 00.418.548/0001-56) como pagamentos pela aquisição dos apartamentos 21, 61 e 131, senão vejamos:

(...)

Portanto, considerando os fatos acima relatados, o total de despesas atribuídos a Joe Horn na aquisição dos apartamentos 141 e 161 do Edifício Vol D'Oiseau, situado a Av. Giovanni Gronchi, 4.864 constante do Termo de Verificação de fls. 233 do

processo, deve ser subtraído dos valores acima detalhados contabilizados na empresa Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda. como referentes a aquisição dos apartamentos 21, 61 e 131 do mesmo edifício, ou seja passando de R\$ 949.060,53 para R\$ 476.820,71 em 1996 e de R\$ 524.654,82 para R\$ 398.310,99 em 1997.

Em 05 de maio de 2009, o recorrente apresenta a sua manifestação sobre o resultado das diligências realizadas (fls. 709/718), instruído pelos documentos de fls. 719/870, alegando, em síntese, o seguinte:

- que, primeiramente, o requerente, reitera os termos constantes na impugnação e no respectivo recurso ordinário apresentado pelo mesmo, nos autos do processo administrativo nº 13808.000696/99-61, para que sejam considerados como provados todos os valores listados pelo mesmo;

- que, secundariamente, o requerente passa a se manifestar sobre os resultados das diligências efetuadas junto às empresas Tower Imobiliária Ltda., e Olímpia Comercial Imobiliária Ltda., que culminaram na redução do valor que havia sido apurado como acréscimo patrimonial a descoberto;

- que em que pese o auditor fiscal responsável pela elaboração do Relatório Fiscal ter considerado que coincidiram datas e valores e com isso restaram provados alguns dos valores que tinham sido imputados ao requerente como acréscimo patrimonial a descoberto, os valores detalhados pelo mesmo como remanescentes e, os valores deduzidos do lançamento não se coadunam com a conclusão lançada ao final do citado relatório;

- que note-se que o lançamento referente ao ano de 1996 era de R\$ 949.060,53. Após a diligência fiscal, que resultou no demonstrativo anexado ao citado Relatório de Diligência, o auditor fiscal considerou como lançado o valor de R\$ 912.820,71 e, com os documentos fornecidos pelo requerente e pela empresa Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda., o referido valor passou a ser de R\$ 476.820,71, que corresponderia aos valores que deixaram de ser considerados como provados;

- que, ocorre que, ao deduzir os respectivos valores e considerar como não comprovados os demais, não poderiam ter sido consolidados os respectivos valores, há que ser feita a separação daquilo que teria sido imputado ao requerente e daquilo que teria sido imputado à Tower, possibilitando ao requerente defender-se com maior clareza, evitando tecer conjecturas para não ver precluído seu direito;

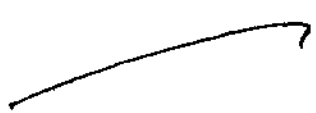
- que analisando-se o Livro Razão do ano-calendário de 1996, da empresa Olímpia Comercial Imobiliária Ltda., o Livro Razão do ano-calendário de 1996 da empresa Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda., juntamente com os extratos bancários de ambas as empresas, constata-se que os valores constantes na tabela abaixo foram pagãos pela mesma e atribuídos, na proporção abaixo especificada, ao requerente e à empresa Tower, com o que merecem ser deduzidos do lançamento em questão;

- que especificamente em relação ao valor de R\$ 92.414,34 de 05/05/1997 deveria ter sido considerado pelo Auditor Fiscal, pois refere-se a pagamento da Nota Promissória emitida pela Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda. Para tanto, foram entregues os cheques de R\$ 23.000,00 (567046 – Banco Itaú), R\$ 45.000,00 (567089 – Banco Itaú), R\$ 15.000,00 (567090 – Banco Itaú) e, R\$ 5.800,00 (800626 – Banco Cidade) emitidos pela empresa Olímpia e R\$ 3.614,34 pagos diretamente pela empresa Tower, em relação às 3

unidades, sendo R\$ 1.204,78 para o apartamento 21, R\$ 1.204,78 para o apartamento 61 e R\$ 1.204,78 para o apartamento 131 (docs. 23/31);

- que feitas tais considerações, compete ao Fiscal responsável pelo Relatório de Diligência elaborar Análise da Evolução Patrimonial Mensal dos anos-calendário de 1996 e 1997, como realizado no ato do lançamento e não mera planilha da forma em que efetuada, razão pela qual requer-se seja convertido o julgamento do recurso em nova diligência, para que seja refeita a Análise da Evolução Patrimonial Mensal dos anos-calendário de 1996 e 1997.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

O litígio, nesta fase recursal, se restringe, tão somente, ao acréscimo patrimonial a descoberto e por via de consequência a aplicação da multa isolada por falta do recolhimento do carnê-leão pelo fato de ter sido apurado acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de janeiro e dezembro de 1997, lançada de forma concomitante com a multa de ofício.

Da análise da matéria se verifica, que a maior motivação para gerar o acréscimo patrimonial a descoberto reside na construção dos imóveis situado a Av. Giovanni Gronchi, 4864, sendo que o apto 161 é uma cobertura duplex com 1.724,52 m² de área privativa e 2.568,23 m² de área total e o apto 141 possui 864,62 m² de área privativa e 1.359,98 m² de área total, sendo que de acordo com as informações prestadas pelo Sr. José Eduardo de Abreu Sodré Santoro, que era um dos responsáveis pela Comissão de Adquirentes e o síndico do Condomínio a época dos fatos, o Sr. Joe Horn pagou as importâncias de R\$ 949.060,53 e R\$ 524.654,82 nos anos de 1996 e 1997, respectivamente.

Diante da alegação apresentada pelo recorrente, em sua peça recursal, que não houve a perfeita identificação da matéria tributável, pelo fato de que no valor informado pelo síndico do condomínio como sendo relativo aos pagamentos referentes aos aptos 141 e 161 do Edifício Vol D'Oiseau (declaração de fl. 265), estão incluídos pagamentos pelas unidades 21, 61 e 131 do mesmo edifício, de propriedade da Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda., CNPJ nº 00.418.548/0001-56, da qual o contribuinte é sócio com 99,90% das cotas, e anexando como elementos de prova: Termo de Abertura e Termo de Encerramento do Diário Geral do ano de 1996, bem como as folhas de Razão referentes àquelas unidades. Igualmente os mesmos documentos do ano de 1997 e tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Assim, seguindo o princípio da verdade material o colegiado da então Quarta Câmara resolveu converter o julgamento em diligências para que a repartição de origem tomasse as providências ali indicadas (fls. 451/452).

A autoridade fiscal, após a conclusão dos trabalhos de análise, emite o Relatório Fiscal de fls. 703/705.

Após a análise da documentação apresentada tanto na fase recursal como na fase de diligências e observada as argumentações tanto da autoridade fiscal responsável pela

realização das diligências como do suplicante entendo que cabe razão parcial ao recorrente. Senão vejamos:

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que o acréscimo patrimonial a descoberto aconteceu, principalmente, diante do fato de que a autoridade lançadora entendeu que o recorrente não comprovou de forma adequada que os pagamentos relativo as aquisições das unidades 141 e 161 do Edifício Vol'Oiseau, nos valores de R\$ 949.060,52 e R\$ 524.654,82, informados pelo Condomínio Edifício Vol D'Oiseau (fls. 187), não eram de sua total responsabilidade, já que houve inclusão de valores pagos pela empresa Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda., pelas unidades 21, 61 e 131 do mesmo edifício.

Alega, o recorrente, que há erro evidente na apuração do acréscimo patrimonial, já que o Fisco imputou valores que não eram de sua responsabilidade e sim da empresa Tower, pela aquisição das unidades 21, 61 e 131.

Como visto, no presente processo, a autoridade lançadora, bem como a autoridade julgadora de Primeira Instância, limitou-se a perfilar pontos de vista acerca da validade e da eficácia do lançamento, pertinentes aos procedimentos da fiscalização no curso da ação fiscal. Para eles (Autoridade lançadora e julgadora), o lançamento é correto pelos argumentos que desenvolveu.

Não tenho dúvidas, de que quando ficar evidenciado nos autos através de indícios e provas apresentados pela autoridade lançadora de que o sujeito passivo é responsável pelos valores alegados, esta situação inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o sujeito passivo possuía fontes de recursos com origem para sustentar os valores ou que os valores são outros. Competiria ao sujeito passivo produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Não se pode esquecer, que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

O meu entendimento pessoal é no sentido de que não deve ficar ao alvitre do contribuinte, a estipulação de valores quaisquer para a regularização de suas operações, ainda mais quando busque reduzir a tributação. Mas, por outro lado, em nome da segurança jurídica que deve reinar em termos de tributação, é absolutamente indispensável que o imposto exigido repouse em base sólida, nunca em mera presunção fiscal, ou que remanesça alguma dúvida quanto à exigência fiscal. Nesse sentido entendo que cabem, aqui, os conceitos de justiça invocados na peça recursal.

Assim sendo, é de lembrar que no nosso sistema tributário consagra o princípio da reserva absoluta da lei em matéria de tributação, somente admitindo o nascimento da obrigação tributária naquelas situações perfeitamente tipificadas como pressupostos de fato à incidência da norma abstrata.

Não tenho dúvidas de que no Direito Público o objeto da limitação é a conduta do poder, à vontade dos órgãos de aplicação do direito; e essa conduta, e essa vontade são precisamente limitados por via da submissão à lei, a dívida de imposto só nasce quando se preenche integralmente o modelo, tipo previsto na lei, o que não restou, totalmente, para todos os acréscimos patrimoniais a descobertos.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização em confronto com os constantes da declaração de rendimentos, autorizem a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos percebidos pelo autuado. Porém, o método de apuração baseado apenas em informações prestadas por terceiros, sem a devida cautela, não oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador, em particular, embora possam induzir omissão de rendimentos, no entanto, não são em si mesmo, exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se tratando de contra prova aos elementos apresentados pelo suplicante, que estão lastreados em escrituração contábil da empresa responsável e confirmada pelo condomínio responsável pelo recebimento dos valores.

Assim sendo, entendo que o fiscal responsável pelas diligências agiu corretamente quando aceitou em parte as justificativas apresentadas pelo recorrente, razão pela qual adoto as suas conclusões e para que não surjam dúvidas transcrevo os excertos abaixo:

Em 05/01/2009 compareceu a esta Divisão de Fiscalização o representante legal da empresa e solicitou prorrogação de prazo para o atendimento do Termo de Início. Em 20/01/2009 o representante da empresa apresentou informação por escrito de que parte dos pagamentos realizados referentes à aquisição dos apartamentos 21, 61 e 131 foi efetuada pela empresa e parte foi realizada pela empresa Olímpia Comercial Imobiliária Ltda., CNPJ nº 53.292.108/0001-61, apresentando comprovantes bancários. Em 27/02/2009 foram apresentados novos esclarecimentos informando "que os pagamentos realizados pela Olímpia referente à aquisição dos apartamentos 21, 61 e 131 tiveram como contra-partida a conta empréstimo/conta corrente entre Tower e Olímpia e os valores contabilizados em Dezembro de 1996 e parte de 1997 na empresa Tower referem-se a pagamentos realizados pela Olímpia durante todo o ano", a empresa apresentou ainda páginas dos Livros Diários e Razão. Em 16/03/2009 foi lavrado o Termo de Encerramento da Diligência.

Diante dos documentos obtidos verificou-se a necessidade da realização de nova diligência, portanto em 12/03/2009 foi emitido MPF 08190.00.2009.00974-3 referente a OLÍMPIA COMERCIAL IMOBILIÁRIA LTDA. (CNPJ: 53.292.108/0001-61). Em 16/03/2009 foi dada ciência à empresa do Termo de Início de Diligência. Em 24/03/2009 a empresa apresentou as páginas dos Livros Diários e Razão referentes a empréstimos em conta corrente entre Tower e Olímpia e os pagamentos referentes às aquisições dos apartamentos 21, 61 e 131 do

Edifício Vol D'Oiseau. Em 03/04/2009 foi lavrado o Termo de Encerramento da Diligência.

Analizando todos os documentos obtidos nas diligências em conjunto com os documentos que já compõem o processo 13808.000696/99-61, verificamos coincidência de datas e valores (desprezando diferenças de centavos), em parte dos valores informados pelo Condomínio Vol D'Oiseau (pág. 187 do processo) como tendo sido pagos por Joe Horn pela aquisição dos aptos 141 e 161, com os valores contabilizados na Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda. (CNPJ: 00.418.548/0001-56) como pagamentos pela aquisição dos apartamentos 21, 61 e 131, senão vejamos:

(...)

Portanto, considerando os fatos acima relatados, o total de despesas atribuídos a Joe Horn na aquisição dos apartamentos 141 e 161 do Edifício Vol D'Oiseau, situado a Av. Giovanni Gronchi, 4.864 constante do Termo de Verificação de fls. 233 do processo, deve ser subtraído dos valores acima detalhados contabilizados na empresa Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda. como referentes a aquisição dos apartamentos 21, 61 e 131 do mesmo edifício, ou seja passando de R\$ 949.060,53 para R\$ 476.820,71 em 1996 e de R\$ 524.654,82 para R\$ 398.310,99 em 1997.

Desta forma, é de se excluir da base de cálculo da exigência para o ano-calendário de 1996 o valor de R\$ 472.239,82 (949.060,53 – 476.820,71) e para o ano-calendário de 1997 o valor de R\$ 126.343,83 (524.654,82 – 398.310,99).

Além disso, entendo que o recorrente tem razão na alegação de que o valor de R\$ 92.414,34 de 05/05/1997 deveria ter sido considerado, já que refere-se a pagamento da Nota Promissória emitida pela Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda e que para tanto, foram entregues os cheques de R\$ 23.000,00 (567046 – Banco Itaú), R\$ 45.000,00 (567089 – Banco Itaú), R\$ 15.000,00 (567090 – Banco Itaú) e, R\$ 5.800,00 (800626 – Banco Cidade) emitidos pela empresa Olímpia e R\$ 3.614,34 pagos diretamente pela empresa Tower, em relação às 3 unidades, sendo R\$ 1.204,78 para o apartamento 21, R\$ 1.204,78 para o apartamento 61 e R\$ 1.204,78 para o apartamento 131 (docs. 23/31).

Ora, analisando os documentos acostados nos autos (fls. 742/750) observa-se que os depositantes estão devidamente identificados, coincidentes com as explicações do recorrente de se tratarem de operações de transferências da empresa Tower.

Assim, é de se excluir, ainda, para o ano calendário de 1997 o valor de R\$ 92.414,34, que somado ao valor de R\$ 126.343,83, perfazem o valor de R\$ 218.758,17, que é maior do que o valor do acréscimo patrimonial a descoberto apurado de R\$ 153.709,31, razão pela qual deve ser excluído da base de cálculo da exigência o acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário de 1997.

Para o restante dos “Fluxos Financeiros” apurados se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentou saldos mensais negativos,

representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumiu/aplicou mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, doações, etc.

Não há dúvidas, nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acrécimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

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

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

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

Lei n.º 8.134, de 1990:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

(...).

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Lei n.º 8.021, de 1990:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

Como se depreende da legislação, anteriormente citada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei n.º 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei n.º 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei n.º 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei n.º 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções

legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, tributados de ofício, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pela interessada no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação do da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

Não comungo com a corrente, que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Assim, para que as justificativas sejam aceitas se faz necessário uma certa razoabilidade nas provas, bem como a argumentação deve seguir certa racionalidade, somado a uma certa lógica nos fatos. Sendo inaceitável que estas provas sejam feitas por médias matemáticas ou por aproximação muito menos em tese, deve haver um mínimo de razoabilidade nas alegações e provas apresentadas, simplesmente querer que seja aceita, como elemento probante, qualquer argumentação que o contribuinte apresente, sem um mínimo de lógica e razoabilidade, é querer o impossível em matéria de prova na área tributária. Não basta, simplesmente, alegar, deve-se apresentar um mínimo de prova que seja lógico e razoável.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, doações, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Quanto à alegação de que o lançamento referente ao ano de 1996 era de R\$ 949.060,53 e que após a diligência fiscal, que resultou no demonstrativo anexado ao citado Relatório de Diligência, o auditor fiscal considerou como lançado o valor de R\$ 912.820,71 e, com os documentos fornecidos pelo requerente e pela empresa Tower Imobiliária e Empreendimentos Ltda., o referido valor passou a ser de R\$ 476.820,71, que corresponderia aos valores que deixaram de ser considerados como provados.

Não procede a alegação apresentada pelo recorrente de que a autoridade responsável pelas diligências realizadas tenha cometido equívoco nos valores. Os valores estão totalmente corretos. Senão vejamos: consta às folhas 241/242, que o valor original tributado pelo Auto de infração é exatamente os R\$ 912.948,14. Ou seja, quando o auditor fiscal responsável pela realização da diligência partiu do valor de R\$ 949.060,53, que consta às fls. 187, informado pelo Condomínio Edifício Vol D'Oiseau, para reduzir para R\$ 476.820,71, observou os valores ali informados, o que não vai alterar os valores mantidos (949.060,53 – 476.820,71 = 472.239,82 (valor a ser excluído).

Da mesma forma, é improcedente a alegação de que ao deduzir os respectivos valores e considerar como não comprovados os demais, não poderiam ter sido consolidados os respectivos valores, há que ser feita a separação daquilo que teria sido imputado ao requerente e daquilo que teria sido imputado à Tower, possibilitando ao requerente defender-se com maior clareza.

Ora, a autoridade responsável pelas diligências relacionou de forma clara os valores que entendia como comprovados (imputados à Tower), os demais por via de consequência não estavam comprovados, não há necessidade de se realizar um demonstrativo especificando quais os valores foram aceitos e outro demonstrativo especificando os que não foram aceitos, os documentos constantes dos autos são cristalinos e o recorrente entendeu perfeitamente quais os valores que foram considerados e quais não foram considerados, tanto é que se manifestou após a conclusão das diligências.

Também é improcedente a alegação de que compete ao Fiscal responsável pelo Relatório de Diligência elaborar Análise da Evolução Patrimonial Mensal dos anos-calendário de 1996 e 1997, como realizado no ato do lançamento e não mera planilha da forma em que efetuada. Razão pela qual requer seja convertido o julgamento do recurso em nova diligência, para que seja refeita a Análise da Evolução Patrimonial Mensal dos anos-calendário de 1996 e 1997.

Ora, com as devidas vênias, não é da alçada da autoridade responsável pelas diligências a recomposição da Análise da Evolução Patrimonial Mensal, a sua responsabilidade é emitir parecer sobre a validade das alegações e documentos apresentados, vinculando-se estritamente ao solicitado na Resolução.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão lançada em concomitância com a multa de ofício normal, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos de pessoas físicas, mensalmente, apurados cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de

lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para o ocultamento, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

§ 1º – As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

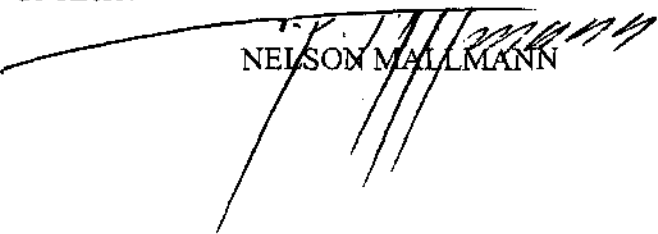
Da análise dos dispositivos legais anteriormente transcritos é possível se concluir, que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Ademais, no caso em questão, com a exclusão dos valores que serviram de base de cálculo para a aplicação da multa isolada (Acréscimo Patrimonial a Descoberto, relativo a janeiro e dezembro de 1997), mesmo que fosse possível a sua aplicação concomitante, a multa isolada deveria ser reduzida a zero por falta de base de cálculo.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 472.239,82 e R\$ 153.709,31, correspondentes aos anos-calendário de 1996 e 1997, respectivamente, e a multa isolada do carnê-leão, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.


NELSON MALLMANN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 13808.000696/99-61

Recurso nº: 157.428

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **2202-00.451**

Brasília/DF, 19 ABR 2013

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional