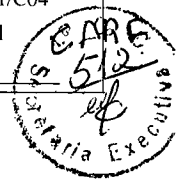




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

CC01/C04
Fls. 1



Processo nº 13808.004468/00-94
Recurso nº 139.926 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s) 1996 a 1998.
Acórdão nº 104-23.580
Sessão de 05 de novembro de 2008
Recorrente JOÃO BATISTA SÉRGIO MURAD
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

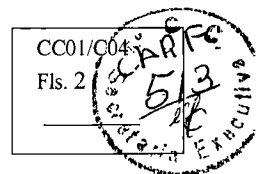
Exercício: 1996, 1997, 1998

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL REALIZADA ATRAVÉS DE INCORPORAÇÃO DE RESERVAS - INFORMAÇÃO EM ALTERAÇÃO CONTRATUAL ARQUIVADA NA JUNTA COMERCIAL - APLICAÇÃO DE RECURSOS EM FLUXO DE CAIXA - A integralização de capital social mediante a incorporação de reservas de lucros e reservas de capital, confirmada através de lançamentos contábeis e ratificada por alteração contratual arquivada na Junta Comercial, em empresa da qual o contribuinte é sócio, não representam dispêndios financeiros, razão pela qual não podem constar no fluxo de caixa como sendo aplicações realizadas.

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO TRIBUTÁVEL APURADA NA PESSOA JURÍDICA - VALORES CONSIDERADOS AUTOMATICAMENTE RECEBIDOS PELOS SÓCIOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Os valores de omissão de receitas ou redução indevida do lucro líquido da pessoa jurídica, considerados por lei automaticamente recebidos pelos respectivos sócios com sujeição ao imposto de renda exclusivamente na fonte, devem ser considerados como origem de recursos na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto.

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - OBRIGATORIEDADE - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - APLICABILIDADE DE MULTA - O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do



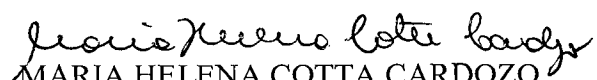
contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimento porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do Código Tributário Nacional. As penalidades previstas no art. 88, da Lei nº 8.981, de 1995, incidem quando ocorrer à falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado.

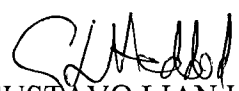
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO -
MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA -
IMPOSSIBILIDADE - É incabível a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício, com a penalidade pela falta de entrega da declaração de rendimentos calculada com base no montante exigido na autuação.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO BATISTA SÉRGIO MURAD.

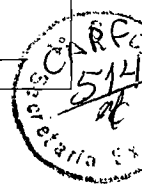
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o Acréscimo Patrimonial a Descoberto e reduzir a multa por atraso na entrega da declaração ao valor de R\$ 2.086,84. Vencido o Conselheiro Nelson Mallmann (Relator), que provia parcialmente o recurso para excluir da base de cálculo do Acréscimo Patrimonial a Descoberto de junho de 1995 o valor de R\$ 5.436.000,00 e reduzir a multa por atraso na entrega da declaração ao valor de R\$ 2.086,84. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


GUSTAVO LIAN HADDAD
Redator-designado

FORMALIZADO EM: 21 DEZ 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves De Oliveira França, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente Convocada) e Pedro Anan Júnior. Ausente justificadamente o Conselheiro Antonio Lopo Martinez.



Relatório

JOÃO BATISTA SERGIO MURAD contribuinte inscrito no CPF/MF 040.221.308-49, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, a Av. Rebouças, nº 1955 - Bairro Jardim América, jurisdicionado, a época dos fatos, a DRF em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 226/239, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 271/295.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/12/00, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 118/126), com ciência através pessoal, em 21/12/00, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 6.160.753,26 (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, bem como multa regulamentar por falta/atraso na entrega da declaração com imposto devido relativo aos exercícios de 1997 e 1998 no valor de R\$ 6.160,04.

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

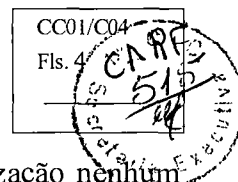
1 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme demonstrado no Termo de Verificação anexo ao presente do qual passa a ser parte integrante. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º e 8º, da Lei nº 8.981, de 1995; e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995.

2 - DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS NÃO PASSÍVEIS DE REDUÇÃO: multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda pessoa física com imposto devido. Infração capitulada no artigo 88, inciso I, § 1º, alínea "a", da Lei nº 8.981, de 1995 c/c art. 27 da Lei nº 9.532, de 1997.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 110/117) entre outros, os seguintes aspectos:

- que o rendimento isento e não tributado no valor de R\$ 5.619.285 não foi considerado por não ter o contribuinte demonstrado a sua origem. Parte deste valor, isto é R\$ 5.436.000,00 teria sua origem em aumento de capital da empresa JB WORD PROPAGANDA E COMERCIALIZAÇÃO LTDA. realizado, conforme alteração contratual, pela incorporação de Reservas de Capital e de Lucros;

- que ocorre que o contribuinte informa em sua declaração que esta empresa seria uma nova aquisição, uma vez que, este é o primeiro exercício que a mesma é lançada em



sua declaração. Solicitado a comprovar a realização e não fornecendo à fiscalização nenhum elemento que demonstrasse a formação das respectivas reservas e o porque de considerar irrelevante uma empresa que possuía tal valor de patrimônio, restou à fiscalização recorrer aos arquivos da SRF onde fica comprovado que a empresa já existia e que até o ano de 1994 apurava o seu lucro tributável na sistemática do Lucro Presumido. Desta forma, para que os valores das reservas utilizadas no aumento de capital fossem consideradas parcelas isentas seria necessário que as mesmas fossem comprovadas por escrituração contábil e fiscal suportando a qualidade destas reservas como isentas, isto é, lucro já tributado na pessoa jurídica. Não cabe a argumentação de que as figuras das pessoas físicas e jurídicas não se confundem, pois se trata do sócio majoritário da empresa. Assim, este valor foi considerado, em nossa análise, como valor adicionado ao capital da empresa pelo contribuinte, na data do contrato social. O restante do valor declarado deixou de ser considerado recurso, pois não houve comprovação, nem mesmo a descrição, da sua origem;

- que o contribuinte apresenta em sua declaração grande quantidade de terrenos que compõem fazendas de sua propriedade. Em informe apresentado, pelo procurador do contribuinte, devidamente autorizado, nos foi apresentado relatórios dos gastos com fazendas para os anos de 1996 e 1997 que foram considerados em seus respectivos anos. Ocorre que, embora intimado a apresentar os gastos com fazendas para todos os anos fiscalizados, deixou de fazê-lo para o ano-calendário de 1995. Esta fiscalização, no uso de suas atribuições, fixou para o ano calendário de 1995, a média dos gastos efetivados, nos anos de 1996 e 1996 e conclui que estes valores seriam bastante aproximados, uma vez que, o País encontra-se com economia estável;

- que esta fiscalização solicitou que o contribuinte fornecesse os recibos de imposto pagos pelos terrenos e propriedades descritas em sua Declaração de Bens. O procurador do contribuinte informou que as escrituras e documentos de impostos e taxas estavam guardados em diversos lugares e que seria bastante difícil obtê-los. De alguns documentos apresentados e de informações obtidas em agências de viagens esta fiscalização pressupõe a existência de bens cujo uso é feito pelo Parque de Eventos do contribuinte, sem que o mesmo possua nenhum documento de cessão ou empréstimo. Este item das verificações será objeto de representação fiscal as autoridades fiscais dos municípios onde estão localizados os bens.

Em sua peça impugnatória de fls. 130/143, apresentada, tempestivamente, em 19/01/01, 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 poderia a fiscalização utilizar-se de dois critérios para elaboração de um mesmo Fluxo de Caixa, pois se esta resolveu distribuir ao longo dos meses do ano calendário considerado, os rendimentos que o contribuinte recebeu de Pessoas Jurídicas, não pode imputar apenas em dezembro os rendimentos de aplicações financeiras desse contribuinte; ou seja, para ter validade, o critério para elaboração de um fluxo de caixa, além de consistente, necessariamente precisa ser único;

- que em seu Termo de Verificação Fiscal a auditora declara que "... Não cabe a argumentação de que as figuras das pessoas físicas e jurídicas não se confundem, pois se trata do sócio majoritário da empresa ...". Ora, a legislação fiscal brasileira descreve justamente uma situação inversa da citada pela auditora;

- que a fiscalização também resolveu por fixar os gastos das Fazendas do declarante para o ano calendário de 1995 como tendo sido a média dos gastos realizados nos anos calendários de 1996 e 1997 e para justificar suas considerações conclui "... que estes valores seriam bastante aproximados, uma vez que, o País encontra-se com economia estável ...". Ora, não se está falando em rendimento financeiro para que tal alegação tenha procedência, mas sim em um empreendimento com características próprias; cujos gastos e investimentos dependem da necessidade e possibilidades do empreendedor;

- que ainda para elaboração do Fluxo de Caixa, a fiscalização resolveu, conforme citado no Termo de Verificação Fiscal elaborado, pressupor "... a existência de bens cujo uso é feito pelo Parque de Eventos do contribuinte, ...". Não há que se falar em suposição para tal caso, ou seja, ou os bens da pessoa física são utilizados pela pessoa jurídica ou não são. Embora negativa a resposta, a fiscalização que tem o dever de preservar os interesses da Fazenda Nacional, dispõe de meios para fazê-lo. Portanto, não pode a fiscalização realizar tais levantamentos baseados em hipóteses; pois são os fatos que irão determinar sua procedência;

- que, quanto ao ano-calendário de 1995, é de se dizer que a referida fiscalização considerou que da totalidade declarada, o montante de R\$ 5.436.000,00 é inaceitável pelos motivos expostos no Termo de Verificação Fiscal. De pronto, deve ser esclarecido que o valor de R\$ 5.436.000,00, não se constitui em um dispêndio do contribuinte, mas sim em um aumento de Capital Social da empresa J B WORLD PROPAGANDA E COMERCIALIZAÇÃO LTDA., com a incorporação de reservas (de lucros e de capital) ao seu capital social;

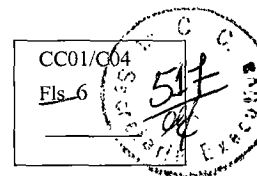
- que não se pode confundir a opção de tributação pelo Lucro Presumido com escrita contábil. Tributar seus resultados através da sistemática conhecida como de Lucro Presumido não exclui a existência de escrituração contábil regular com os assentamentos no Livro Diário e demais livros comerciais e fiscais exigidos pela legislação e inerente ao tipo de atividade exercida pelo contribuinte;

- que caso houvesse sido comprovada a inexistência de aumento de capital com reservas da própria empresa, mas sim através de numerário suprido pelo seu sócio quotista sem comprovação de origem, à empresa deveria ter sido imputado o lançamento de ofício como omissão de receitas;

- que quanto ao valor de R\$ 183.285,00, o mesmo encontra-se totalmente comprovado através dos documentos apresentados à fiscalização, que evidentemente, através de critérios só por esta conhecido resolveu considerá-los inexistentes;

- que, quanto ao ano calendário de 1996, é de se dizer que conforme Termo de Verificação Fiscal no item "d" se fez constar "... Os rendimentos isentos e não tributados apresentados e comprovados como Lucro Presumido Creditado e o Aumento de Capital efetivado com reservas na tributadas não foram adicionados aos recursos, pois deixaram de ser incluídos nas aplicações por não representarem dispêndios financeiros ...";

- que é evidente também que tais valores não se constituem em dispêndios, uma vez que o conceito de lucro distribuído pressupõe a disponibilização de numerário por parte da empresa, pessoa jurídica, a seus sócios quotistas ou acionistas;



- que agora, justificar que o lucro distribuído por uma empresa ao seu sócio quotista não se constitui em recursos porque não são dispêndios (aplicações), não obedece a nenhum critério lógico ou legal;

- que uma empresa ao distribuir lucro a seus sócios, já tributou tais resultados e independentemente da legislação aplicável a época dessa distribuição (para efeitos de retenção ou não de fonte), é evidente que tais valores constituem-se em recursos do sócio. Dessa forma, retirar do Fluxo de Caixa, como recursos, o montante de R\$ 1.600.000,00 sob as alegações realizadas é totalmente irregular e desprovido de fundamentação legal;

- que, quanto ao ano-calendário de 1997, é de se dizer que valem as mesmas alegações realizadas para o ano de 1996, uma vez que a auditora deixou de considerar também os valores referentes a Lucros e Dividendos recebidos num montante de R\$ 5.108.402,82;

- que, quanto às multas não passíveis de redução, é de se dizer que a defesa não pode concordar com as mesmas, uma vez que não houve irregularidade cometida pelo contribuinte que justifiquem a aplicação de multa de ofício ou quaisquer outras.

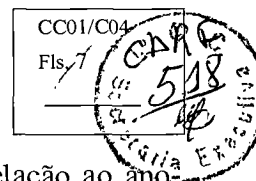
Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que em relação ao arbitramento dos gastos das fazendas, tendo em vista que os mesmos influenciaram no cálculo do tributo, mister se faz o exame prévio da legalidade da utilização desse instrumento, bem como da validade do critério de valoração empregado;

- que o arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, que sirvam de base para o cálculo do tributo é recurso previsto no artigo 148 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código tributário Nacional – nos casos em que esses sejam omissos ou não mereçam fé às declarações ou os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado;

- que, no presente caso, revela-se válido o critério adotado pela autuante para arbitrar os valores dos gastos efetivados nas fazendas do contribuinte para o ano de 1995 tendo por base a média dos gastos realizados nos anos de 1996 e 1997. A utilização deste parâmetro para fins de arbitramento é prática usual e atende aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. O reclamante, embora devidamente intimado a apresentar os gastos com as fazendas para todos os anos fiscalizados, deixou de fazê-lo para o ano-calendário de 1995. A autoridade fiscal, no uso de suas atribuições, arbitrou tais gastos de acordo com os únicos elementos de que dispunha, nos estritos termos do artigo 845, inciso III do Decreto nº 3.000, de 1999;

- que em sua impugnação, o interessado contrapõe-se ao fato de ter a autuante promovido o lançamento a título de acréscimo patrimonial não justificado, desconsiderando como recurso, em "Rendimentos Isentos e Não tributáveis" o valor correspondente a R\$ 5.619.285,00 no ano calendário de 1995, R\$ 1.625.000,00 no ano-calendário de 1996 e R\$ 5.108.402,82 no ano-calendário de 1997;



- que alegando possuir origem de tais valores, afirma que, em relação ao ano-calendário, uma parte, no valor de R\$ 5.436.000,00, é proveniente de um aumento de capital social de empresa com a incorporação de Reservas (de lucros e de capital) ao seu capital social, conforme consta do instrumento particular de Alteração de Contrato Social de fls. 30/32 e o restante, no valor de R\$ 183.285,00 foi comprovado através dos documentos apresentados à Fiscalização. Em relação a 1996, contesta o critério estabelecido pela autoridade lançadora de não adicionar aos recursos os rendimentos isentos apresentados e comprovados como Lucro Presumido Creditado e o Aumento de Capital efetivado com reservas não tributadas por não representarem dispêndios financeiros. Quanto ao ano de 1997, repete o mesmo argumento anterior, uma vez que se deixou de considerar como recurso o valor de R\$ 5.108.402,82 a título de Lucros e Dividendos recebidos;

- que, no entanto, os argumentos apresentados são inaceitáveis para refutar os valores desconsiderados pelo Fisco como fonte de recursos. O exame dos autos revela que a auditora fiscal autuante elaborou um meticuloso Termo de Verificação Fiscal (fls. 110/117) relatando as irregularidades apontadas, bem como demonstrou minuciosamente o fluxo de recursos e aplicações considerados nas planilhas de Análise da Variação Patrimonial;

- que, em relação ao ano-calendário de 1995, as provas documentais apresentadas (fls. 144/193) não são suficientes para alterar os pressupostos que serviram de base ao lançamento, visto que elas não comprovam tratar-se o valor de R\$ 5.436.000,00 de lucro já tributado na pessoa jurídica;

- que quanto aos anos-calendário de 1996 e 1997, confirmo os argumentos da autuante no sentido de que os rendimentos isentos e não tributados correspondentes a Lucro Presumido Creditado e Aumento de Capital com reservas não tributadas não devem ser considerados como recursos. Com efeito, para que esses valores fossem utilizados como recursos dever-se-ia considerar como aplicações a sua contrapartida no patrimônio do contribuinte. Assim, por não terem sido considerados tais valores como aplicações, não cabe a sua adição como recurso;

- que no tocante à multa regulamentar aplicada por atraso na entrega da declaração de rendimentos, considera-se correto o procedimento do fisco apenas em relação à multa aplicada para o exercício de 1998, visto que a mesma foi entregue em atraso (07/10/98), conforme cópia de declaração anexada à fls. 99 dos autos. Porém, em relação ao exercício de 1997 a multa aplicada no valor de R\$ 165,74 não deve prosperar, face à constatação de que a declaração para este exercício foi apresentada dentro do prazo previsto na legislação (30/04/1997), de acordo com o documento de fls. 88.

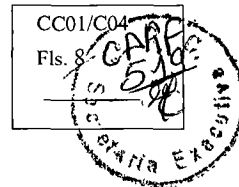
A presente decisão consubstancia-se nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

É de se manter o lançamento quando o contribuinte não apresenta novos documentos capazes de afastar a autuação, nem comprova incorreção do procedimento de apuração do crédito tributário efetuado, com base nos documentos constantes dos autos.



APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício é de aplicação obrigatória e deve ser calculada sobre os valores do imposto não recolhidos espontaneamente. Nos casos de falta de declaração ou declaração inexata aplica-se o percentual de setenta e cinco por cento nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

A multa por atraso na entrega da declaração é de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, limitada a vinte por cento do imposto devido, respeitado o valor mínimo de R\$ 165,74. A multa aplicada no valor de R\$ 165,74 para o ano-calendário 1996 não deve prosperar, visto que a mesma foi entregue dentro do prazo estipulado.

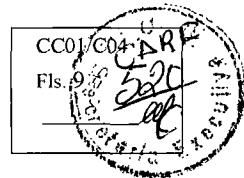
Lançamento Procedente em Parte.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 03/12/03, conforme Termo constante às fls. 240/241, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (30/12/03), o recurso voluntário de fls. 271/292, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a decisão desconsidera a documentação anexada, rechaçando o aumento patrimonial de R\$ 5.436.000,00 no ano-calendário de 1995, como concernente ao aumento de capital, mediante a incorporação de reservas (de lucros e de capital) ao capital social da empresa J. B. World Propaganda e Comercialização Ltda., da qual o contribuinte-recorrente detém 99% das quotas -, aduzindo que as provas documentais apresentadas não seriam suficientes para alterar os pressupostos que serviram de base ao lançamento por não comprovarem tratar-se o especificado montante de lucro já tributado na pessoa jurídica;

- que a decisão rechaça, igualmente, a alegação da origem dos recursos justificadora do aumento patrimonial encontrado nos anos de 1996 e 1997 terem respaldo na realização de lucros e dividendos, na soma de R\$ 1.625.000,00 e R\$ 5.108.402,82, respectivamente. Sustenta que "para que esses valores fossem utilizados como recursos dever-se-ia considerar como aplicações a sua contrapartida no patrimônio do contribuinte", e que "por não terem sido considerados tais valores como aplicações não cabe a sua adição como recurso", apontando, em última análise, a falta de comprovação da fonte dos recursos tanto durante a ação fiscal quanto durante a fase impugnatória;

- que é de se notar que dentre as empresas cujo recorrente detém participação societária, a saber, a empresa J. B. World Propaganda e Comercialização Ltda., conforme consta da declaração de bens informada na declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário de 1995, encontram-se notificações do imposto de renda pessoa jurídica por omissão de receitas, notificações essas devidamente incluídas no REFIS/PAES, e que, a teor do disposto nos arts. 739, do RIR/94, 672 e 673 do RIR/99, consideram-se automaticamente distribuídos aos sócios, e, subsidiariamente aos valores demonstrados e discutidos nos presentes autos, também se mostram aptos a justificar o acréscimo patrimonial do recorrente cabendo salientar que a tributação mencionada é de pleno conhecimento da fiscalização, posto que toda documentação e informação pertinente encontra-se devidamente arquivada e registrada na Secretaria da Receita Federal, sendo suficiente a comprovar o alegado.



Na Sessão de 27 de julho de 2006, resolvem os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora examine os novos documentos pronunciando-se sobre as operações e demonstrativos ali apresentados.

Em 21 de março de 2007, a autoridade lançadora manifesta-se através do Relatório de Diligência do Conselho de Contribuintes (fls. 485/490), baseada, em síntese, nas seguintes considerações:

- que de acordo com o artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997, as provas documentais deverão ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, esta auditora apreciará os oito volumes apresentados e aceitos pelo conselho, de acordo com o seu regimento, em 27/12/2004, quatro anos após o término da ação fiscal;

- que o contribuinte apresenta planilhas onde procura demonstrar que os valores tributáveis no auto de infração da pessoa física que teve como base a variação patrimonial a descoberto seriam totalmente cobertos caso a fiscalização tivesse aproveitado os valores considerados automaticamente distribuídos aos sócios nas omissões de receitas apuradas pela fiscalização da empresa J. B. World Propaganda e Comercialização Ltda - CNPJ 85.248.987/0001-10 – no processo administrativo fiscal nº 10909.001305/98-82;

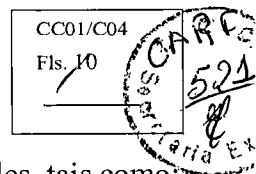
- que a tese do contribuinte deve ser desconsiderada por não ter amparo legal. De acordo com a legislação de regência, os valores omitidos pela pessoa jurídica são considerados automaticamente distribuídos aos sócios e tributados exclusivamente na fonte à alíquota de 25%. Esta ordem legal inclusa no artigo 739 do RIR/94 vigorou até o ano de 1995;

- que em 27/03/2000 a empresa J B World Propaganda e Comercialização Ltda passou a integrar o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Afirma que entre os débitos incluídos constam aqueles devidos no auto de infração da pessoa jurídica e desta feita, por ter reconhecido aquela dívida fiscal quer justificar os valores lançados como variação patrimonial a descoberto no presente caso;

- que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso desta auditoria não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os valores omitidos haviam sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de que o contribuinte dispunha deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos. O texto legal é uma presunção cujo condão é inverter o ônus da prova para o contribuinte;

- que se as omissões são consideradas no mês da ocorrência como afirmar, conforme descrito nas planilhas apresentadas, que os valores omitidos, na pessoa jurídica, são recursos nos períodos da apuração da variação patrimonial? Como provar quais valores estavam disponíveis ainda em 1995, 1996 e 1997?;

- que ainda há de considerar-se que se os valores não estão declarados nos anos em que foram disponibilizados é por que foram consumidos no próprio ano e, portanto, haveria necessidade do contribuinte informar e comprovar quando e onde consumiu estes valores com documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valores;



- que apenas a apresentação de comprovantes destas disponibilidades, tais como: cheques do contribuinte para aumento de capital, valores em conta corrente ou aplicações financeiras ou outra forma aceita pelo mundo jurídico;

- que, desta feita, considero que não devem ser considerados os valores da omissão de receita da pessoa jurídica como necessários e suficientes para respaldar os indícios de variação patrimonial a descoberto que serviu de base para o atual lançamento ora questionado.

Em 27 de março de 2007, o recorrente apresenta a sua manifestação sobre o Relatório de Diligência, apresentando, em síntese, as seguintes considerações:

- que quanto ao teor dos documentos apresentados, primeiramente cumpre salientar que em nenhum momento a autoridade lançadora contestou a legitimidade ou a veracidade dos documentos apresentados pelo contribuinte, mesmo porque, conforme já se alegou, trata-se de minudente trabalho de auditoria realizado no intuito de determinar que toda a receita omitida é passível de ser considerada como automaticamente recebida pelo sócio, pois, na época apropriada, mencionados tributos não foram pagos, estando sendo adimplidos somente agora, pelo que há de ser considerado como automaticamente recebida por ele toda a receita omitida;

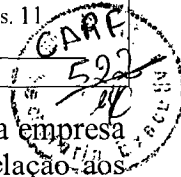
- que tanto é assim que foi ela adotada, em sua integralidade, e não com as deduções dos demais tributos, como base de cálculo do IRRF, e isso, obviamente, porque nos moldes da legislação aplicável deve ser considerada como recebida toda a receita omitida;

- que, com efeito, considerando o disposto nos arts. 739, do RIR/94 e 673, do RIR/99, pelos quais se têm por automaticamente recebida pelos sócios a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, haveria de se considerar devidamente demonstrada a origem do aumento patrimonial ocorrido, sendo incabível a cobrança do imposto de renda pessoa física sobre esses valores, uma vez que se encontram os mesmos sujeitos à incidência exclusiva do imposto de renda retido na fonte, pago pela pessoa jurídica sobre os valores das receitas omitidas;

- que, assim, as omissões do ano-base de 1995, como demonstram os documentos, sofreram a incidência do imposto de renda na fonte, sob responsabilidade da empresa e por ela pagos ou em fase de pagamento no REFIS, e distribuídos automaticamente aos acionistas. As omissões de 1996 e 1997 foram tributadas como lucros da pessoa jurídica, pelo regime do lucro real, o que leva a considerar que se transformou em "lucros", os quais favorecem os sócios ou acionistas, sem mais tributação, quer na fonte, quer na declaração, conforme disposto no art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995. Ou seja, tais omissões foram também consideradas como distribuídas aos acionistas favorecendo no caso concreto o contribuinte;

- que em relação ao valor do acréscimo patrimonial no valor de R\$ 5.318.062,20 (ações decorrentes do aumento de capital na J. B. World) é de se dizer que na realidade o aumento de capital se deu com lucros e reservas já tributadas, pelo que estava correto o procedimento do contribuinte em lançar o valor questionado na forma como fez (rendimentos isentos ou não tributáveis na declaração de bens);

- que, por outro lado, apesar da documentação comprobatória do aumento do capital (ata da AGE), frise-se que desde o início transferiu o agente fiscal o seu encargo de



demonstrar a insubsistência do aumento de capital realizado com reservas de lucro na empresa de propriedade do recorrente no ano-calendário de 1995, o mesmo fazendo com relação aos lucros e dividendos declarados recebidos ao longo dos anos-calendário de 1996 e 1997.

É o Relatório.

Voto Vencido

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 Câmara.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância argüindo, em síntese, as mesmas razões da peça impugnatória.

Assim, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto, bem como sobre a aplicação da multa por atraso na declaração de imposto de renda com imposto devido (valor de imposto declarado + valor de imposto apurado de ofício).

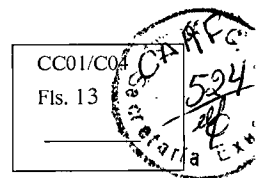
Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentou, durante os anos-calendário de 1995 a 1997, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava 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, 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 “acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

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 rendimentos auferidos (tributadas, não tributáveis, isentas ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, etc.

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 “acréscimo 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.

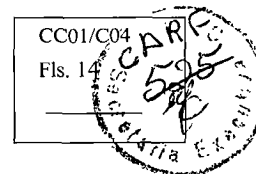
Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que a recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

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.

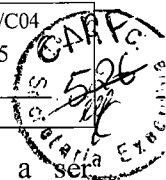
Lei n.º 8.021, de 1990:

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 mencionada, 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

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 nº 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 nº 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 nº 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

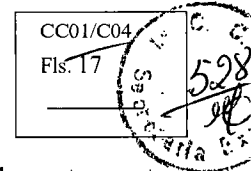
Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF nº 46/97).

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.

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.

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, não tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), 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. Assim sendo, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

Consta de forma clara, nos autos, que o suplicante foi tributado por presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizado através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, onde se constata um “acréscimo patrimonial a descoberto” - “saldo negativo mensal”, ou seja, o suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, não há dúvidas 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.

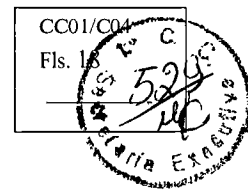
Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

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.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo, portanto, razoável como emprego subsidiário o Código de Processo Civil, que dispõe:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.



Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como, a iterativa 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, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

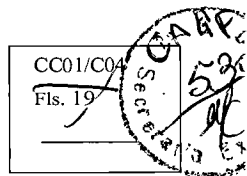
Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se, que as presunções jûris tantum, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceu, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Entretanto, não há dúvidas, nos autos, de que o recorrente vinha argumentando que referida fiscalização considerou que da totalidade declarada, o montante de R\$ 5.436.000,00 é inaceitável pelos motivos expostos no Termo de Verificação Fiscal. Esclarecendo que o valor de R\$ 5.436.000,00, não se constitui em um dispêndio do contribuinte, mas sim em um aumento de Capital Social da empresa J B WORLD PROPAGANDA E COMERCIALIZAÇÃO LTDA., com a incorporação de reservas (de lucros e de capital) ao seu capital social;

Entende, ainda, o recorrente que não se pode confundir a opção de tributação pelo Lucro Presumido com escrita contábil e que tributar seus resultados através da sistemática conhecida como de Lucro Presumido não exclui a existência de escrituração contábil regular com os assentamentos no Livro Diário e demais livros comerciais e fiscais exigidos pela legislação e inerente ao tipo de atividade exercida pelo contribuinte.



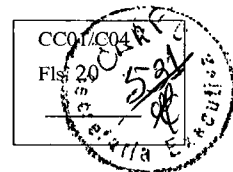
Observa-se, ainda, nos autos, que a autoridade lançadora partiu do entendimento de que o rendimento isento e não tributado no valor de R\$ 5.619.285 não foi considerado por não ter o contribuinte demonstrado a sua origem. Entendendo, que o recorrente tinha informado que parte deste valor, isto é R\$ 5.436.000,00 teria sua origem em aumento de capital da empresa JB WORD PROPAGANDA E COMERCIALIZAÇÃO LTDA. realizado, conforme alteração contratual, pela incorporação de Reservas de Capital e de Lucros, porém, não aceita a comprovação sob o argumento de que o recorrente tinha informado em sua declaração que esta empresa seria uma nova aquisição, uma vez que, este é o primeiro exercício que a mesma é lançada em sua declaração e que solicitado a comprovar a realização e não fornecendo à fiscalização nenhum elemento que demonstrasse a formação das respectivas reservas e o porque de considerar irrelevante uma empresa que possuía tal valor de patrimônio, restou à fiscalização recorrer aos arquivos da SRF onde fica comprovado que a empresa já existia e que até o ano de 1994 apurava o seu lucro tributável na sistemática do Lucro Presumido e que para os valores das reservas utilizadas no aumento de capital fosse consideradas parcelas isentas seria necessário que as mesmas fossem comprovadas por escrituração contábil e fiscal suportando a qualidade destas reservas como isentas, isto é, lucro já tributado na pessoa jurídica.

Ora, com a devida vênia, os documentos de fls. 23/37 e 348/350 (contrato social e alteração contratual) indicam que a integralização de capital no valor de R\$ 5.436.000,00 foram de efetuados com reserva de capital e reserva de lucros, confirmados pelos documentos contábeis de fls. 351/360. Ou seja, não houve aplicação de recursos por parte do recorrente (dispêndio financeiro), não se constata integralização de capital em moeda nacional e/ou de bens que não tivessem sido declarados. Na situação apresentada o máximo que poderia ter ocorrido seria alguma irregularidade no aumento de capital, entretanto, jamais este fato poderia ser considerado como um dispêndio financeiro no “fluxo de caixa” como realizado pela autoridade lançadora (fls. 76).

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Desta forma, conjugando-se as posições acima descritas, com os argumentos, fatos e provas do processo, não me restam dúvidas que, no caso em pauta, se está na presença de um equívoco na elaboração do Demonstrativo de Evolução Patrimonial, que não tem o condão de subverter a verdadeira natureza das coisas. Razão pela qual é de se excluir do Demonstrativo de Apuração do Acréscimo Patrimonial do ano-calendário de 1995 o valor de R\$ 5.436.000,00, relativo à integralização de capital realizado através de incorporação de reservas de capital e reservas de lucros, já que estes não caracterizam dispêndios realizados.

No que se refere aos rendimentos isentos e não tributáveis nos valores de R\$ 1.818.090,27 e R\$ 6.124.933,05, correspondentes aos anos-calendário de 1996 e 1997, respectivamente, só posso concordar com os argumentos das autoridades lançadora e julgadora no sentido de que a inclusão destes valores no “fluxo de caixa” não altera em nada o resultado final, já que deveriam ser incluídos simultaneamente como recursos e aplicações o que não faria sentido, já que os mesmos não representam créditos financeiros e nem dispêndios financeiros e sim simples mutações, tais como lucro presumido creditado; aumento de capital



com reservas; correção de custos e lucros e dividendos creditados, conforme se constata nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física do recorrente (fls. 88/108) e especificados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 113 e 115).

No que se refere aos débitos incluídos no REFIS/PAES, observa-se que o recorrente apresenta planilhas onde procura demonstrar que os valores tributáveis no auto de infração da pessoa física que teve como base a variação patrimonial a descoberto seriam totalmente cobertos caso a fiscalização tivesse aproveitado os valores considerados automaticamente distribuídos aos sócios nas omissões de receitas apuradas pela fiscalização da empresa J. B. World Propaganda e Comercialização Ltda - CNPJ 85.248.987/0001-10 - no processo administrativo fiscal nº 10909.001305/98-82.

A documentação apresentada na fase recursal motivou o Colegiado desta Quarta Câmara a baixar o processo em diligência para a manifestação da autoridade lançadora, conforme se constata às fls. 457/498.

Nesta documentação observa-se que em 27/03/2000 a empresa J B World Propaganda e Comercialização Ltda. passou a integrar o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.

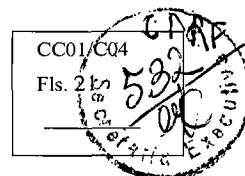
No entendimento do recorrente as omissões do ano-calendário de 1995, sofreram a incidência do imposto de renda na fonte, sob a responsabilidade da empresa e por ela pagos ou em fase de pagamento no REFIS, e distribuídos automaticamente aos acionistas. Entendendo, que as omissões dos anos-calendário de 1996 e 1997, foram tributadas como lucros da pessoa jurídica, pelo regime do lucro real, o que levaria a se considerar que se transformou em "lucros", os quais favorecem os sócios ou acionistas, sem mais tributação, quer na fonte, quer na declaração.

Com a devida vênia, penso que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os valores omitidos haviam sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de que o contribuinte dispunha deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos.

Como já dito, anteriormente, o ônus cabe à autoridade administrativa. Há, porém, as presunções legalmente estabelecidas. Estas têm o condão de inverter o ônus da prova como esclarece José Luiz Bulhões Pedreira ("Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", JUSTEC - RJ, 1979, pág. 806):

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Ora, por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso dos recursos oriundos destes lucros considerados distribuídos pela empresa da qual o contribuinte é sócio.



Ademais, se as omissões são consideradas no mês da ocorrência como será possível afirmar, que os valores omitidos, na pessoa jurídica, são recursos nos períodos da apuração da variação patrimonial. Além do mais, como seria possível se provar quais valores estavam disponíveis ainda em 1995, 1996 e 1997.

Da mesma forma, teria que ser levado em conta que se os valores não estão declarados nos anos em que foram disponibilizados é por que foram consumidos no próprio ano e, portanto, haveria necessidade do contribuinte informar e comprovar quando e onde consumiu estes valores com documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valores, ou seja, seria somente possível com a apresentação de comprovantes destas disponibilidades.

Assim sendo, entendo que não devem ser considerados os valores da omissão de receita da pessoa jurídica como necessários e suficientes para respaldar os indícios de variação patrimonial a descoberto que serviu de base para o atual lançamento ora questionado. *

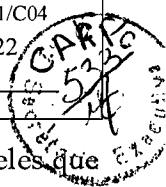
Ora, o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou saldos negativos. Nesta situação o suplicante fica na obrigação de apresentar elementos comprobatórios de recursos com origem justificada para fazer frente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, de nada adianta a simples alegação de que se fosse considerado isso ou aquilo à acusação fiscal não teria fundamento para sua aplicação, pois, estes supostos recursos, dariam causa ao dito “acrécimo patrimonial a descoberto apurado”.

Por fim, é de se ressaltar, que o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributados, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

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 discussão em torno da aplicabilidade de multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual relativo ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997, destinado para as pessoas físicas que deixarem de apresentar a Declaração de Ajuste Anual com imposto devido apurado, como determina a legislação de regência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30) tem-se o seguinte.



Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para todos aqueles que se enquadram nos parâmetros fixados pela legislação tributária de regência. Assim, para o deslinde da questão impõe-se invocar o que diz a respeito do assunto o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I – multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, observado o disposto nos §§ 2º e 5º deste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 27);

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 49);

II – multa

a) de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos a seis mil, seiscentos e vinte nove reais e sessenta centavos no caso de declaração de que não resulte imposto devido (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30);

§ 1º As disposições da alínea “a” do inciso I deste artigo serão aplicadas sem prejuízo do disposto nos arts. 950, 953 a 955 e 957 (Decreto-lei nº 1.967, de 1982, art. 17, e Decreto-lei nº 1.968, de 1982, art. 8º).

§ 2º Relativamente à alínea “a” do inciso II, o valor mínimo a ser aplicado será (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30):

I – de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos, para as pessoas físicas;

II – de quatrocentos e quatorze reais e trinta e cinco centavos, para as pessoas jurídicas.

§ 3º A não regularização no prazo previsto na intimação ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, § 2º)

§ 4º As reduções de que tratam os arts. 961 e 962 não se aplicam o disposto neste artigo.

§ 5º A multa a que se refere à alínea “a” do inciso I deste artigo, é limitada a vinte por cento do imposto devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 2º (Lei nº 9.532, de 1997, art. 27).

Como se vê do dispositivo legal retrotranscrito, a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado pela legislação de regência se sujeita à aplicação da penalidade ali prevista. Ou seja: (1) - multa de mora de 1%

ao mês, limitado no valor máximo de 20% do imposto a pagar e limitado no valor mínimo de R\$ 165,74, quando for apurado imposto de renda a pagar; e (2) - multa fixada em valores de R\$ 165,74 a R\$ 6.629,60, quando não for apurado imposto de renda a pagar.

De acordo com legislação de regência a Declaração de Ajuste Anual deverá ser entregue, pelas pessoas físicas, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da percepção dos rendimentos, inclusive no caso de pessoa física ausente no exterior a serviço do país (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

Tratando-se de obrigação de fazer, em prazo certo estabelecido pelo ordenamento jurídico tributário vigente à época, seu descumprimento, demonstrado nos autos e admitido explicitamente pela impugnante, resulta em inadimplemento à aludida norma jurídica obrigacional sujeitando o responsável às sanções previstas na legislação tributária, notadamente à multa estabelecida no inciso II, do artigo 88, da Lei nº 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º, alínea “b”, do citado diploma legal.

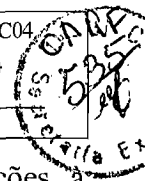
Dos autos, verifica-se que o contribuinte estava obrigado à apresentação da referida declaração em razão de ter apurado imposto de renda devido. Assim, a princípio, não há respaldo legal para excluir a totalidade da multa imposta.

Está provado no processo de que o recorrente cumpriu fora do prazo estabelecido, a obrigação acessória de apresentação de sua declaração de rendimentos. É cristalino que a obrigação tributária acessória diz respeito a fazer ou deixar de fazer no interesse da arrecadação ou fiscalização do tributo. Sendo óbvio que a suplicante pode ser penalizado pelo seu não cumprimento, mesmo não havendo tributo a ser exigido do mesmo.

A multa em questão é de natureza moratória, ou seja, é aquela que se funda no interesse público de compensar o fisco pelo atraso no cumprimento de uma obrigação tributária, sendo que a denúncia espontânea da infração só tem o condão de afastar a aplicação das multas punitivas, não incidindo nos casos de multa de mora.

É certo que, a partir da edição da Lei nº 8.891, de 1995, fora suscitada diversas discussões e debates em torno da multa pela falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo. Surgindo duas correntes: uma defendendo a aplicabilidade da multa em ambos os casos. Qual seja, cabe a multa independentemente do contribuinte ter apresentado a sua declaração de rendimentos espontaneamente ou não; a outra, defende a inaplicabilidade da multa em caso de apresentação espontânea amparado no art. 138, do CTN.

Os adeptos à corrente que defende a aplicabilidade da multa em ambos os casos, estão amparados no fundamento de que a multa em questão é de natureza moratória, ou seja, é aquela que se funda no interesse público de compensar o fisco pelo atraso no cumprimento de uma obrigação tributária. Sendo que a denúncia espontânea da infração só tem condão de afastar a aplicação das multas punitivas, não incidindo nos casos de multa de mora. Tratando-se de obrigação de fazer, em prazo certo estabelecido pelo ordenamento jurídico tributário vigente à época, seu descumprimento resulta em inadimplemento à aludida norma jurídica obrigacional sujeitando o responsável às sanções previstas na legislação tributária, notadamente à multa estabelecida no inciso II, do artigo 88, da Lei nº 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º, alínea “a”, do citado diploma legal.



Esta corrente entende, ainda, que o atraso na entrega de informações à autoridade administrativa atinge de forma irreversível a prática da administração tributária, em prejuízo do serviço público e ao interesse público em última análise, que não se repara pela simples autodenúncia da infração ou qualquer outra conduta positiva posterior, sendo este prejuízo o fundamento da multa prevista em lei, que é o instrumento que dota a exigência de força coercitiva, sem a qual a norma perderia sua eficácia jurídica.

Os adeptos à corrente que defendem a inaplicabilidade da multa em caso de apresentação espontânea entendem que a denúncia espontânea da infração exime do gravame da multa, com o amparo do art. 138, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), porque a denúncia teria o condão de evitar ou reparar o prejuízo causado com a inadimplência no cumprimento da obrigação tributária acessória.

Estou filiado à corrente dos que defendem a coexistência da multa nos dois casos, ou seja, defendo a aplicabilidade da multa independentemente do contribuinte ter apresentado a sua declaração de rendimentos espontaneamente ou não. Posição esta mantida na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com devido respeito às opiniões em contrário, entendo aplicável a multa mesmo nos casos de denúncia espontânea, já que o atraso na entrega de informações à autoridade administrativa atinge de forma irreversível a prática da administração tributária, em prejuízo do serviço público ou ao interesse público em última análise, que não se repara pela simples autodenúncia da infração ou qualquer outra conduta positiva posterior. Sendo este prejuízo o fundamento da multa prevista em lei, que é o instrumento que dota a exigência de força coercitiva, sem a qual a norma perderia sua eficácia jurídica.

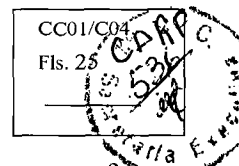
É sabido, que todo cidadão, sendo ou não sujeito passivo da obrigação tributária principal, está obrigado a certos procedimentos que visem facilitar a autuação estatal. Uma vez não atendidos esses procedimentos estaremos diante de uma infração que tem como consequência lógica à aplicação de uma sanção.

As sanções pela infração e inadimplemento das obrigações tributárias acessórias são as mais importantes da legislação tributária, pois conforme previsto no CTN quando descumprida uma obrigação acessória, esta se torna pessoal e independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ora, da mesma forma é sabido que a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

Convém, ainda, ressaltar que as circunstâncias pessoais do sujeito passivo não poderão elidir a imposição de penalidade pecuniária, conforme prevê o artigo 136, do CTN, que instituiu, no Direito Tributário, o princípio da responsabilidade objetiva, segundo a qual, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Entretanto, especificamente no caso dos autos, deve-se discutir neste recurso é o fato de que a exigência da multa pelo atraso da entrega da declaração se faz, em parte,



concomitante com a multa de ofício, o que seria descabido, na parte concomitante, conforme ampla jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

De fato, este Conselho de Contribuinte tem, reiteradamente, decidido no sentido de que, sendo exigido o imposto com multa de ofício, é descabida a exigência concomitante, sobre a mesma base, da multa pelo atraso na entrega da declaração.

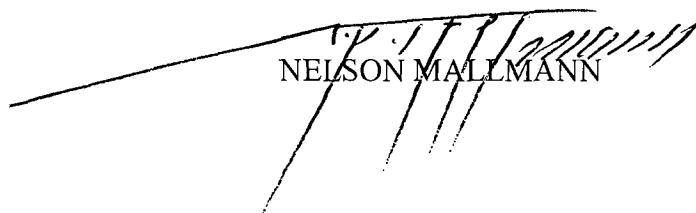
A situação fática neste processo, em parte, é a mesma e a posição deste Conselho é firme no sentido de não admitir a exigência concomitante da multa de ofício de da multa de mora pelo atraso na entrega da declaração, sobre a mesma base, ou seja, é incabível a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício, com a penalidade pela falta de entrega da declaração de rendimentos calculada com base no montante exigido na autuação.

Da análise da base de cálculo utilizada pela autoridade lançadora observa-se que a mesma foi formada pelo imposto apurado pelos rendimentos declarados pelo contribuinte e pela omissão de rendimentos apurados de ofício, ou seja, $R\$ 34.780,67 + R\$ 65.124,37 = R\$ 99.905,04$ (imposto apurado na declaração + imposto apurado pela omissão de rendimentos). Entretanto, o imposto de $R\$ 65.124,37$ tem origem na omissão de rendimentos de $R\$ 260.497,50$ lançada com multa de ofício, ou seja, está base de cálculo é concomitante, serviu para o cálculo da multa de ofício e para o cálculo da multa por atraso na entrega da declaração.

Assim sendo, é de se reduzir à multa por atraso na entrega da declaração de $R\$ 5.994,30$ para $R\$ 2.086,84$ ($(99.905,04 \times 0,06 = 5.994,30) - (65.124,37 \times 0,06 = 3.907,46) = 2.086,84$).

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 do acréscimo patrimonial a descoberto do mês de junho de 1995 o valor de $R\$ 5.436.000,00$ e reduzir a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de imposto de renda do ano-calendário de 1997 para $R\$ 2.086,84$.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2008


NELSON MALLMANN



Voto Vencedor

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Redator designado

Divergi das conclusões do I. Conselheiro Relator Dr. Nelson Mallmann em relação a questão específica envolvendo a interação entre a infração imputada ao Recorrente, relativa à apuração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, e aquela imputada a pessoa jurídica da qual o Recorrente era sócio, relativa à omissão de rendimentos e conseqüente tributação na fonte de valores considerados por lei automaticamente recebidos pelos sócios.

Cabe primeiramente delimitar os contornos da questão para em seguida explicar como a meu ver ela deve ser equacionada.

Contra o Recorrente foi lavrado o presente auto de infração, cuja exigência principal é de imposto de renda incidente sobre acréscimo patrimonial a descoberto, apurado a partir do levantamento do fluxo de ingressos e dispêndios financeiros no ano-calendário de 1995 e seguintes.

Por outro lado, contra pessoa jurídica da qual o Recorrente é sócio - J.B. World Propaganda e Comercialização Ltda. – foi constituído crédito tributário relativo a tributos incidentes sobre omissão de receitas apurada no mesmo anos-calendário. A tributação da omissão de receitas na pessoa jurídica se fazia acompanhar, naquele período, de exigência de imposto de renda exclusivamente na fonte sobre os valores considerados automaticamente recebidos pelos sócios, equivalente ao montante de receita omitida pela pessoa jurídica, nos termos dos arts. 734 do RIR/94 e 673 do RIR/99. Consta do relatório que referido crédito tributário tornou-se definitivamente constituído com a adesão da pessoa jurídica a programa especial de parcelamento (Refis) e a conseqüente aceitação dos valores devidos.

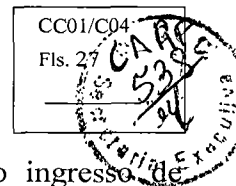
Defende a Recorrente que os valores de receita omitida apurados no auto de infração lavrado em face da pessoa jurídica devem ser considerados como origem ou ingresso de recursos para fins do apuração de sua variação patrimonial como pessoa física no mesmo período, tendo em vista que considerados automaticamente distribuídos.

Entendeu o I. Relator que tal pleito não merece guarida, em suma porque não há prova dos autos de que tais valores efetivamente ingressaram no patrimônio do Recorrente pessoa física. Data vênia não consigo chegar à mesma conclusão.

Primeiramente cabe comentar que partilho da visão do I. Relator no sentido de que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe levantamento do fluxo financeiro do contribuinte, com confronto entre ingressos e dispêndios devidamente comprovados a fim de mensurar a mutação patrimonial e a existência de origem para justificá-la, sob pena de tributação de eventual “falta” como rendimento omitido pela pessoa física.

Pressupõe tal levantamento financeiro, insisto, o confronto entre ingressos e saídas que impactam a posição financeira da pessoa física. Em se tratando de imposto de renda da pessoa física, cuja incidência se dá segundo o regime de caixa, pressupondo disponibilidade financeira, a movimentação patrimonial relevante é aquela convertida em pecúnia.

S214



Com base nisto não se aceita, por exemplo, considerar como ingresso recursos lucros apurados na escrituração de pessoa jurídica que não tenham ainda sido distribuídos ao sócio pessoa física, ou como dispêndios obrigações constituídas pela pessoa física que ainda não tenham sido quitadas.

Diante disto, como deve ser tratado o lucro considerado por lei automaticamente recebido pelos sócios em caso de omissão de receita apurada pela fiscalização na pessoa jurídica? É necessária prova da transferência física dos recursos também nesta hipótese?

O enunciado do art. 673 do RIR/99, que trata da tributação exclusivamente na fonte de valores considerados automaticamente distribuídos aos sócios de pessoa jurídica em face da qual é apurada infração de omissão de receitas ou diferença de lucro tributável, relativamente ao ano-calendário de 1995, está assim posto:

Art. 673. Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica nos anos-calendário de 1993 a 1995 por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular de empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica, à alíquota de (Lei nº 8.541, de 1992, art. 44, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 62):

I - de vinte e cinco por cento, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1993 até 31 de dezembro de 1994;

II - de trinta e cinco por cento, em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995.

§ 1º Para efeito da incidência de que trata este artigo, considera-se ocorrido o fato gerador (Lei nº 8.541, de 1992, art. 44, § 1º, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 3º):

I - no mês da omissão ou redução indevida, em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1993;

II - no dia da omissão ou redução indevida, em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1994 e 1995.

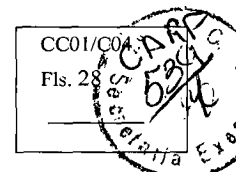
§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios (Lei nº 8.541, de 1992, art. 44, § 2º).

(original sem grifo)

O enunciado é claro. O valor da redução indevida do lucro real da pessoa jurídica por omissão de receita ou outro procedimento irregular é considerado, para fins tributários ao menos, automaticamente recebido pelos sócios, dando ensejo à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte sobre a distribuição.

Trata-se, na hipótese, de presunção legal absoluta, não afastável por prova em contrário. Ela apenas não se aplica na hipótese de deduções indevidas que por natureza não comportem a conclusão de recebimento automático pelo sócio (parágrafo 2º).

JMA



Não cabe aqui examinar as discussões travadas na doutrina acerca da natureza jurídica e da admissibilidade de presunções legais absolutas (para alguns ficções jurídicas), havendo quem entenda que elas não operam no plano da teoria das provas, constituindo apenas de técnica de remissão legal.

Em termos concretos o resultado da presunção legal absoluta é que a ocorrência de determinado fato (fenomenicamente demonstrado) autoriza a conclusão de que outro fato (objeto da presunção) efetivamente ocorreu para fins da aplicação da norma. O fato objeto da presunção considera-se, assim, existente para a irradiação dos correspondentes efeitos jurídicos, tornando-se irrelevante para tais fins sua demonstração efetiva.

Na hipótese em exame, o fato omissão de receitas na pessoas jurídica autoriza a conclusão da existência do fato recebimento automático de lucros pelos sócios, fazendo incidir o imposto de renda exclusivamente na fonte.

A aplicação da referida presunção absoluta se ampara na consideração, pelo legislador, de que recursos manejados à margem da contabilidade da pessoa jurídica, caracterizando omissão de receita, acabam por chegar, na ordem natural das coisas, nas mãos de seus titulares ou sócios.

Assim, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto do Recorrente não se pode ignorar o ingresso de valores considerados automaticamente recebidos a partir da apuração de omissão de receitas na pessoa jurídica.

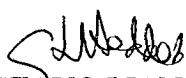
Em função do que se explicou anteriormente tal fato considera-se ocorrido para fins da irradiação de seus efeitos jurídicos, não sendo necessário discutir a prova de sua existência real. Do ponto de vista jurídico ele simplesmente é e existe a partir da constatação da omissão de receitas na pessoa jurídica, sendo que nos termos do parágrafo 1º do art. 673 acima transcrito ele se considerava materializado diariamente.

Por outro lado, não seria lógico admitir que a presunção legal de recebimento automático de valores pudesse operar apenas para justificar a incidência do imposto de renda na fonte mas não para justificar a origem de ingressos na movimentação financeira do Recorrente pessoa física. São duas dimensões do mesmo fato e é imperativo que se lhes dê tratamento coerente e não conflitante com o sistema.

Entendo, assim, que devem ser aceitos como origem de recursos no demonstrativo mensal de variação patrimonial os valores de omissão de receita apurados na pessoa jurídica e submetidos a tributação exclusiva na fonte como automaticamente recebidos pelo Recorrente no ano-calendário de 1995.

Segundo informado pelo Relator durante os debates na sessão de julgamento esta alteração eliminaria por completo a base de cálculo da infração de omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto, pelo que encaminho meu voto no sentido de afastar tal exigência, acompanhando o I. Relator quanto às demais matérias.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2008.


GUSTAVO LIAN HADDAD