



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n° 18471.000307/2002-08
Recurso n° 161.606 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.607
Sessão de 06 de novembro de 2008
Recorrente DANIELE BARRETO DA COSTA AZEVEDO
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998, 1999

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados, no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte).

LEVANTAMENTO 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.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

ORIGENS DE RECURSOS - DISPONIBILIDADES - 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. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção

legal de omissão de rendimento. 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.

DOAÇÃO - COMPROVAÇÃO - A alegação da existência de doação deve vir acompanhada de provas inequívocas do efetivo ingresso dos recursos obtidos a esse título. Inaceitável a alegação de doação sem a necessária e indispensável comprovação da efetiva transferência.

GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO PARA FINS FISCAIS - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS - TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA - O lucro apurado na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza, deve ser considerado ganho de capital. Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO - O valor de aquisição do bem ou direito para apuração do ganho de capital deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea, usual para o tipo de operação de que houver resultado a aquisição.

MULTA REGULAMENTAR - PROIBIÇÃO DE DISTRIBUIR RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES - DÉBITOS TRIBUTÁRIOS NÃO GARANTIDOS PELA PESSOA JURÍDICA - Incabível a imposição da penalidade aos sócios de sociedades por quotas de responsabilidade limitada e aos titulares de empresas individuais, vez que as hipóteses de incidência estão dirigidas sempre às pessoas jurídicas e, cumulativamente, apenas aos diretores ou membros da alta administração, que são cargos/funções próprios das sociedades anônimas, isto pela responsabilidade pessoal e direta pelos atos de gestão que lhes são imputadas pela Lei e, assim mesmo, apenas em relação aos lucros de que tenham sido beneficiários.

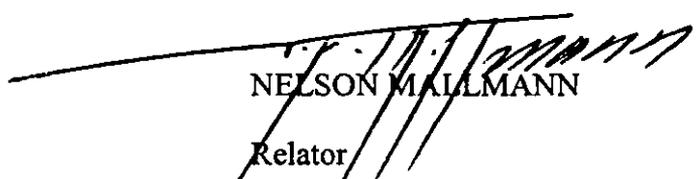
Recurso parcialmente provido. *gel*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DANIELE BARRETO DA COSTA AZEVEDO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o item 03 do Auto de Infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


NELSON MALLMANN

Relator

FORMALIZADO EM: 07 JAN 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), Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad. Ausente justificadamente o Conselheiro Antonio Lopo Martinez.

Relatório

DANIELE BARRETO DA COSTA AZEVEDO, contribuinte inscrita no CPF/MF 943.580.447-00, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Avenida General Guedes da Fontoura, nº 962 - Bairro Barra da Tijuca, jurisdicionado a DERAT no Rio de Janeiro - RJ, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 251/258, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ II, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 266/276.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 07/03/02, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 162/172), com ciência pessoal, em 12/03/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 88.315,15 (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, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 1998 e 1999, correspondente aos anos-calendário de 1997 e 1998, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, 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 respaldadas por rendimentos declarados / comprovados, conforme o Demonstrativo de Cálculo da Variação Patrimonial e respectivas considerações, anexo ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração - 1995. 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; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

2 - OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: Omissão de ganhos de capital no valor de R\$ 30.000,00, obtidos na alienação do apartamento 1803 da Rua Rino Levi nº 375, Freguesia de Jacarepaguá, de acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º, 21, da Lei nº 8.981, de 1995; e artigo 17 da Lei nº 9.249, de 1995.

3 - DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTA PROPORCIONAL - RECEBIMENTO DE RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES DE EMPRESA EM DÉBITO NÃO GARANTIDO: A contribuinte na qualidade de diretora da empresa Qualicittá Marketing Urbano Ltda., recebeu rendimentos de participações da referida empresa, a qual encontrava-se em débito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 942, inciso II, e 1009, inciso II, do RIR/94.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 148/154) entre outros, os seguintes aspectos:

- que os itens 09 e 10 das Declarações de Ajuste Anual de 1998 e 1999, respectivamente, a contribuinte auferiu rendimentos isentos e não tributáveis nos valores de R\$ 126.803,41 e R\$ 119.650,00;

- que os Quadros Demonstrativos de Distribuição de Lucros aos Sócios em 1997 e 1998, pela empresa Qualicittá Marketing Urbano Ltda., apresentados pelo cônjuge da contribuinte, Marco Antonio Matos Azevedo, CPF nº 003.665.197-43, foram distribuídos a contribuinte os lucros de R\$ 126.803,41 e R\$ 106.500,00;

- que as cópias dos comprovantes fornecidos pela Qualicittá Marketing Urbano Ltda., apresentados pela contribuinte foram pagos a mesma R\$ 126.803,41 e R\$ 106.500,00;

- que a cópia dos Livros Diário nº 5 e 6, apresentados pelo cônjuge da contribuinte Marco Antonio de Mattos Azevedo durante a ação fiscal a empresa Qualicittá Marketing Urbano Ltda. manteve escrituração contábil com observância da lei comercial;

- que os itens "E" e "H" do Demonstrativo de Lucros, os lucros distribuídos à contribuinte foram R\$ 126.803,41 e R\$ 106.500,27 e os itens "A" e "B" do Demonstrativo de Lucros, o lucro isento a distribuir à contribuinte, relativo ao lucro presumido declarado pela empresa Qualicittá Marketing Urbano Ltda. é R\$ 4.946,32 e R. 26.226,77;

- que os dados de nossos arquivos, referentes ao recolhimento do imposto de renda sobre o lucro presumido devido trimestralmente, pela empresa Qualicittá Marketing Urbano Ltda, e os lançamentos referentes ao pagamento do imposto de renda sobre o lucro presumido consta dos Livros Diário e Razão;

- que por entender que parte do lucro distribuído à contribuinte, foram considerados como automaticamente distribuídos por consequência cabe o lançamento de ofício de 50% dos rendimentos considerados como recebidos, tendo em vista, que a distribuição de rendimentos de participações estava proibido porque a empresa se apresentava em débito não garantido por falta de recolhimento do imposto no prazo legal.

Irresignada com o lançamento, a autuada, apresenta, tempestivamente, em 10/04/02, a sua peça impugnatória de fls. 176/183, instruída pelos documentos de fls.184/246, solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o procedimento fiscal que resultou na lavratura do auto de infração que apurou crédito tributário no valor total de R\$ 88.315,15, por entender que houve variação patrimonial a descoberto, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos e recebimento de rendimentos de participações de empresa em débito tributário não garantido;

- que a impugnante apresentou à fiscalização os informes de rendimentos isentos dos anos-calendário de 1997 e 1998, no qual constavam rendimentos isentos (distribuição de lucro presumido) nos valores de R\$ 126.803,41 e R\$ 106.500,00, respectivamente, pagos por Qualicittá Marketing Urbano Ltda., conforme destacado pelo

procedimento fiscal, cumprindo, destarte, todos os procedimentos previstos pelo Regulamento do Imposto de Renda;

- que, entretanto, conforme verificado pelo demonstrativo dos lucros constante do auto de infração, no ano de 1997 o procedimento fiscal considerou a distribuição de lucro de apenas 9% ao impugnante, ignorando o fato de os sócios, por serem casados, terem distribuído o lucro de acordo com as necessidades do casal, que tinha patrimônio único, não sendo observada a proporcionalidade de participação no capital social;

- que a distribuição de lucros, assim como dos prejuízos, pode ser feita de modo não proporcional à participação dos sócios no capital social. O que é vedada é a atribuição da totalidade dos lucros a um único sócio, conforme estabelece o art. 288 do Código Comercial;

- que a efetividade da distribuição do lucro em percentual diverso da proporcionalidade na participação no capital social é corroborada pelo fato de inexistir qualquer lançamento contábil de distribuição de lucro aos demais sócios no Livro Diário da Empresa;

- que pode ser verificado pelo Balanço Geral da empresa que a receita operacional bruta foi de R\$ 232.977,50 e R\$ 222.355,00, respectivamente. Aplicando-se as alíquotas vigentes à época e considerando estar à empresa sob o regime de Lucro Presumido, a sócia teria direito a receber R\$ 27.479,70 em 1997 e R\$ 26.226,27 em 1998;

- que ainda em observância à legislação tributária vigente à época, poderá ser verificado pelo Balanço Geral e planilhas em anexo, que a empresa, além da distribuição do lucro presumido automático (R\$ 54.959,39 em 1997 e R\$ 52.423,54 em 1998), também distribuiu o lucro contábil isento (receita líquida R\$ 219.814,27 menos despesas R\$ 120.480,73 igual a R\$ 99.333,54 em 1997 e receita líquida R\$ 209.791,92 menos despesas R\$ 92.442,80 igual a R\$ 117.349,12 em 1998);

- que a impugnante efetivamente recebeu em 1997 R\$ 27.479,70 e em 1998 R\$ 26.226,77 a título de distribuição automática de lucro presumido; e R\$ 99.323,71 em 1997 e R\$ 80.273,23 em 1998 a título de lucro contábil isento, visto que havia esse valor em caixa disponível para ser distribuído, perfazendo o valor de R\$ 126.803,41 e R\$ 106.500,00;

- que oportuno frisar que, diversamente do afirmado no procedimento fiscal, no momento da lavratura do auto de infração não havia qualquer “débito não garantido por falta de recolhimento do imposto no prazo legal”, vez que houve parcelamento do débito tributário;

- que a tabela elaborada pelo procedimento fiscal equivocadamente não considera a distribuição de lucro contábil. Os cálculos corretos são os constantes da tabela em anexo, na qual é considerado o lucro distribuído automático mais o lucro contábil isento, demonstrando-se que houve variação patrimonial negativa apenas no mês de junho/1998, já que o procedimento fiscal, equivocadamente, desconsiderou a doação de R\$ 15.000,00 feita pelo pai da impugnante, João Barreto Pereira da Costa, por não haver prova desta doação, o que, ressalte-se, não é comum tratando-se de pai e filha que vivem em harmonia;

- que se verifica pela fundamentação no Relatório Fiscal, que a autuação se deu exclusivamente pela falta de comprovação da efetiva transferência do lucro distribuído da pessoa jurídica para a pessoa física. Assim sendo, inexistiu a alegada variação patrimonial a

descoberto, em razão de todos os valores recebidos terem sua origem na distribuição de lucros da empresa para a pessoa física, valores estes isentos ou não tributáveis, por se tratar de empresa sob o regime de tributação do Lucro Presumido;

- que no que se refere ao ganho de capital decorrente da alienação do imóvel sito à Rua Rino Levi, nº 375 – apto 1803, cumpre esclarecer que o procedimento fiscal deixou de aplicar as regras para aferição do custo de aquisição do imóvel, constantes no art. 9º da IN SRF 31/96, pela qual é determinada a multiplicação do valor em reais constante da declaração relativa ao exercício de 1996 por 1,2246. Assim, considerando que o valor constante da declaração relativa ao exercício de 1996 é de R\$ 80.000,00, o custo de aquisição para efeitos de ganho de capital deverá corresponder a R\$ 97.968,00, de sorte que a base de cálculo do imposto decorrente da alienação do imóvel deve ser R\$ 12.032,00.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Segunda Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro – RJ II concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, no que diz respeito ao lançamento da multa regulamentar pela distribuição de lucros por pessoa jurídica em débito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, cabem ser feitas às considerações a seguir;

- que inicialmente importa que seja salientado que no presente caso não se está cobrando imposto de renda sobre lucro distribuído acima do lucro presumido, mas sim multa regulamentar pela distribuição de lucros por pessoa jurídica em débito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal;

- que se analisando os autos, constata-se que a própria impugnante afirma que tanto ela como seu marido, sócios da empresa Qualicittá Marketing Urbano Ltda., não faziam qualquer controle sobre as suas contas e da referida empresa, conforme pode ser observado à fl. 59. Dessa forma, a contribuinte desqualificou possíveis registros contábeis da mencionada empresa;

- que no presente processo não há documentos que dêem lastro aos registros contábeis da empresa. Outrossim, cabe salientar que as planilhas juntadas aos autos pela contribuinte também são vazias de elementos de prova que pudessem justificar os números ali transcritos;

- que cabe ressaltar que a participação da impugnante no capital social da empresa em questão é realmente de nove por cento para o ano-calendário 1997, conforme pode ser observado no contrato social de fl. 76. Quanto ao ano-calendário 1998 a participação foi alterada para cinquenta por cento, de acordo com a alteração contratual de fls. 83 a 88;

- que é mister esclarecer que a norma instituidora da citada multa dispõe que a pessoa jurídica estará impedida de distribuir lucro enquanto estiver em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, de modo que a conduta vedada se aperfeiçoa no momento em que são distribuídos os lucros aos sócios, no caso, os anos-calendário 1997 e 1998;

- que se note que a interessada juntou aos autos documentação relativa ao parcelamento da empresa Qualicittá Marketing Urbano Ltda. Todavia, conforme pode ser verificado às fls. 218/221, as solicitações de parcelamento ocorreram em 16/12/1999, ou seja, posteriormente aos anos em que os lucros foram distribuídos;

- que, também da mesma forma, a certidão de quitação de tributos e contribuições federais de fl.227 não tem o condão de comprovar que nos anos-calendário 1997 e 1998 não haveria débito em nome da firma Qualicittá Marketing Urbano Ltda., tendo em vista que a referida certidão foi emitida somente em 24/04/2000;

- que, continuando, a Fiscalização também constatou acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 1998, assim, é de se dizer, primeiramente, que a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto deriva de uma presunção legalmente estabelecida, conforme preceitua o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988;

- que verificada a ocorrência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, recaindo, então, sobre o contribuinte o ônus de provar a improcedência das imputações feitas;

- que se a impugnante não apresentar documentos que comprovem de maneira inequívoca a utilização de recursos isentos, não tributáveis ou cuja origem foi submetida à tributação, a presunção legal de omissão de rendimentos se concretiza, por não ter sido elidida. É o ônus com o qual o contribuinte tem que arcar;

- que a contribuinte, apesar das suas alegações, não logrou justificar que os valores creditados em sua conta corrente de fls. 230/244 se tratariam de distribuição de lucros. Assim, tais créditos não podem ser incluídos como origens de recursos na planilha de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto;

- que, outrossim, vale lembrar a ausência de escrituração contábil nos termos da legislação de regência, como já foi esclarecido anteriormente. Assim, a impugnante não conseguiu comprovar por meio de documentação hábil, que efetivamente teria recebido importâncias de lucro acima dos valores já considerados pelo Fisco nas planilhas do acréscimo patrimonial a descoberto;

- que, então, resta manter como origens de recursos apenas os valores já apontados, pela fiscalização, nas planilhas do acréscimo patrimonial a descoberto de fls. 155 e 156, como distribuição de lucros, de acordo com o resultado do percentual de cinquenta por cento de participação no lucro presumido a distribuir. Esse lucro presumido a distribuir foi extraído do demonstrativo de fls. 130/131;

- que a interessada alega que teria recebido de seu pai uma suposta doação no valor de R\$ 15.000,00. Aduz que o Fisco teria desconsiderado tal doação por não haver prova, porém deveria ser aceita, pois se trataria de pai e filha que vivem em harmonia;

- que, entretanto, no caso de doação é mister que seja comprovada a efetiva saída e ingresso do numerário. É imperativo que se possa identificar de onde teria vindo o suposto recurso e se ele teria sido recebido, efetivamente, pela impugnante. Ademais, a documentação comprobatória, em tal situação, deve coincidir em data e valor;

- que cabe também destacar que a informalidade dos negócios realizados entre pai e filha diz respeito a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes, mas não se aplica à relação fisco-contribuinte, que é formal e vinculada à lei sem exceções, e como consequência não exige a contribuinte de apresentar a prova do recebimento da doação;

- que em relação ao ganho de capital apurado no procedimento fiscal no valor de R\$ 30.000,00, a autuada limitou-se a informar que o custo de aquisição estaria equivocado, tendo em vista que o art. 9º da IN SRF n° 31/96 determinou a multiplicação do valor em reais, constante da declaração de ajuste do exercício de 1996, por 1,2246;

- que, contudo, a autuada não juntou aos autos nenhum documento capaz de comprovar o custo de aquisição do apartamento n° 1.803, na Rua Rino Levi n° 375, Freguesia de Jacarepaguá, para que se pudesse apurar o efetivo custo, inclusive aplicando-se o percentual aludido pela contribuinte;

- que, por conseguinte, na ausência do supracitado comprovante de aquisição do bem, há que ser considerado como custo o valor apontado na própria declaração de ajuste anual apresentada pela impugnante, para o ano-calendário 1997, ou seja, ano relativo à venda do imóvel. Cabe esclarecer que o Fisco agiu justamente dessa forma, ao calcular o ganho de capital referente à venda do mencionado apartamento.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998

MULTA REGULAMENTAR. RENDIMENTOS AUFERIDOS A TÍTULO DE LUCROS DISTRIBUÍDOS A SÓCIOS POR EMPRESA COM DÉBITO NÃO GARANTIDO.

A condição de pessoa jurídica em débito, não garantido, para fins de aplicação da multa regulamentar do art. 32 da Lei 4.357, de 1964, é aquela constatável à época da ocorrência da distribuição dos lucros.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis declarados, isento/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Constatada a existência de ganhos de capital na alienação de imóvel e não havendo o recolhimento do imposto correspondente, cabe a sua cobrança de ofício.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 18/06/07, conforme Termo constante às fls. 260/261, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (18/07/07), o recurso voluntário de fls. 266/276, instruído pelos documentos de fls. 277/281, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

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 Câmara.

Não há arguição de qualquer preliminar.

O procedimento fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração se baseou nas seguintes irregularidades: variação patrimonial a descoberto, omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos e recebimento de rendimentos de participações de empresa em débito tributário não garantido.

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito total na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância arguindo, 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, a acréscimo patrimonial a descoberto; omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos; e recebimento de rendimentos de participações de empresa em débito tributário não garantido.

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 o ano-calendário de 1998, saldo negativo em alguns meses, 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, doações etc.

Não há dúvidas nos autos, que a 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 aceção 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.

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 1.º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1.º 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 2.º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

§ 1.º. 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. 1.º - 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. 2.º - 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. 4.º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1.º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8.º 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. 6.º - 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.

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

§ 2.º - 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 complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei n° 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° 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) 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 complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei n° 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° 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, 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.

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, não tributados, 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.

Assim, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

Não há dúvidas nos autos, que a suplicante foi tributada 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.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

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.

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 (*júris 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 *júris 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.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pela recorrente, desconhecer de provas

documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Caberia, sim, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar simples argumentos para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

No que se refere aos pretensos rendimentos de R\$ 106.000,00, que de acordo com a suplicante teriam origem na distribuição de lucros da empresa Qualicittá, observa-se que a recorrente apresenta argumentos 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 distribuídos.

Com todas as vênias, entendo, 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 tidos como distribuídos haviam sido incorporados ao patrimônio da contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de que a 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 a contribuinte é sócia.

Assim sendo, entendo que não devem ser considerados os valores pretensamente distribuídos pela 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, já que não conseguiu, em verdade, foi prová-los quando a tanto foi legalmente intimado, ou seja, o contribuinte não comprovou a efetiva aquisição destes recursos (disponibilidade financeira).

Ora, a contribuinte foi atuada 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 a 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”.

Ademais, os elementos da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitos legalmente a comprovação, cabe ao declarante cercar-se das cautelas e dos meios de prova adequados e suficientes no sentido de demonstrar a existência e o valor das disponibilidades e dos empréstimos em moeda corrente nacional e, assim, poder desfazer qualquer dúvida levantada pela fiscalização, cuja missão institucional é, justamente, entre outras atividades, conferir a veracidade daquilo que os sujeitos passivos declaram.

A declaração em si é unilateral e contém a expressão do que o contribuinte quis declarar. Por si mesma não prova nada além disto. Todas as informações, todos os fatos constantes da DIRPF têm de estar ancorados em documentação hábil e idônea que apenas não é exigida no momento de sua entrega em razão de ser impraticável seu transporte e manuseio, considerando-se os milhões de declarantes; tal fato, porém, implica que o contribuinte declara o conteúdo de seus documentos e os guarda pelo prazo decadencial, durante o qual o estado, por seus servidores, poderá efetuar a respectiva conferência. Assim sendo, simples afirmações destituídas das condições probatórias mencionadas, por mais respeitável que possam ser seus firmadores, não têm o condão de substituir a prova legalmente exigível.

No mesmo sentido se encontra os valores recebidos a título de doações e/ou empréstimos, ou seja, a contribuinte alegou que teria recebido, a título de doação de seu pai, no ano-calendário de 1997, o valor de R\$ 15.000,00 (fls. 12).

Ora, a contribuinte não comprovou o efetivo recebimento de tais recursos. Além disso, em sua própria DIRPF/1999 (fls. 11/12), informa que o fato ocorreu no ano-calendário de 1997, e o acréscimo patrimonial foi apurado no ano-calendário de 1998. Além disso, se faz necessário observar a jurisprudência desta Câmara no sentido de que 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.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que a suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá o suplicante 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.

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 do ganho de capital é de se observar, que da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

Verifica-se também que em regra geral, o valor da transmissão é o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos; nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado. Verifica-se, ainda, que se utiliza o valor que serviu de base para o lançamento do imposto de transmissão, como valor referencial de aquisição, nos seguintes casos: doação, adiantamento da legítima, herança ou legado, dissolução de sociedade conjugal, usucapião extraordinário, revogação de doação, etc.

A própria legislação vigente na época do fato gerado (§ 3º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88) define, com clareza, que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos.

Não restam dúvidas nesta Câmara, que dado à abrangência do conceito de alienação, quando há uma operação, a qual, por importar em transmissão de imóvel se situa dentro da hipótese de incidência do imposto, podendo gerar ganho de capital, em caso positivo, será tributado na forma da Lei.

Indiscutivelmente, para serem considerados custos e entrarem no cálculo do ganho de capital, é indispensável que os dispêndios se revistam, cumulativamente, das seguintes condições (a) que possam ser classificados como benfeitorias; (b) que as benfeitorias e seus custos sejam incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação; (c) que sejam comprováveis, se a comprovação for exigida pela autoridade lançadora.

É de se observar, que a época do fato gerador, a correção dos custos dos bens ou direitos eram regidos pelas Leis nºs 8.891 e 9.249, ambas de 1995, da seguinte forma:

- 1) – Apuração do ganho de capital no ano de 1995 - Na apuração dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos, no ano-calendário de 1995, será considerado como custo de aquisição: (I) no caso de bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1994, o valor em UFIR, apurado na forma da legislação então vigente; (II) no caso de bens e direitos adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1995, o valor pago convertido em UFIR com base no valor desta fixado para o trimestre de aquisição ou de cada pagamento, quando se tratar de pagamento parcelado (Lei nº 8.981/95, art. 21); e
- 2) – Apuração do ganho de capital a partir de 1996 - Para fins de apuração do ganho de capital de bens e direitos adquiridos até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro de 1995, com base na UFIR de R\$ 0,8287, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data; tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição não será atribuída qualquer correção monetária (Lei nº 9.249/95, art. 17).

Dos autos observa-se, que a suplicante adquiriu, em 25 de agosto de 1994, o imóvel em questão, situado a Rua Rino Levi nº 375 - apto 1.803 na Freguesia de Jacarepaguá, através de doação de seus pais, avaliado para fins fiscais em R\$ 25.500,00, conforme consta na Escritura de Doação de fls. 37/38.

Ora, a suplicante foi devidamente intimada a esclarecer, apresentando documentação comprobatória, se houve melhorias no apartamento 1803 da Rua Rino Levi nº 375, entre a data de aquisição por doação e da venda e nada respondeu. Ou seja, nada comprovou, simplesmente ficou calada, já que o valor de R\$ 80.000,00 lançada em sua Declaração de Ajuste Anual 1998 (fls. 09/10) lhe era favorável.

Numa atitude plenamente favorável para a suplicante a autoridade lançadora considerou como custo do imóvel o valor de R\$ 80.000,00, mesmo sem a devida comprovação por parte da suplicante.

Ora, se fosse possível alguma correção do custo de aquisição, como entende a contribuinte e cita para tanto a IN SRF 31/96, esta correção deveria incidir sobre o valor de aquisição por doação, ou seja, R\$ 25.500,00 e jamais sobre os R\$ 80.000,00. Entretanto, a suplicante não comprovou e nem demonstrou como chegou ao valor de R\$ 80.000,00, cujo ônus era seu.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em lei, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído ou reduzido o crédito tributário constituído nesta parte.

Assim sendo, correta a atitude da autoridade lançadora, já que considerou como ganho de capital a diferença entre os R\$ 80.000,00 lançados na Declaração de Ajuste Anual e os R\$ 110.000,00 que foi o valor da alienação.

Quanto à multa regulamentar pelo recebimento de rendimentos de participações de empresa em débito tributário não garantido se faz necessário inicialmente verificar a legislação de regência.

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994:

Proibição de Distribuir Rendimentos de Participações

Art. 942. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão (Lei nº 4.357/64, art. 32):

I - distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas;

II - dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

(...).

Proibição de Distribuir rendimentos de Participações

Art. 1009. A desobediência ao disposto no art. 942 importa em multa que será imposta (Lei nº 4.357/64, art. 32, parágrafo único):

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a cinquenta por cento das quantias que houverem pago indevidamente;

II - aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento destas importâncias.

A vigência da Lei de 4.357/64 foi alterada pela Lei de nº 11.051/2004 que em seu art. 17, dando nova redação, ao §2º, do art. 32, da Lei de nº 4.357/1964, verbis:

Art. 17. O art. 32 da Lei no 4.357, de 16 de julho de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

Não tenho dúvidas, que a norma instituidora da citada multa dispõe que a pessoa jurídica estará impedida de distribuir lucro enquanto estiver em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, de modo que a conduta vedada se aperfeiçoa no momento em que são distribuídos os lucros aos sócios, no caso, os anos-calendário 1997 e 1998.

Ora, da análise dos autos, verifica-se de forma cristalina que o Qualicittá Marketing Urbano Ltda. estava com débitos tributários inscritos em dívida ativa da União sob os n°s 70698015418-20; 7029800934-33; 70698015418-20; 7029800934-33, conforme os processos administrativos n°s 13706.002831/97-16 e 13706.002832/97-71, instaurados em 18/12/1997 e a empresa somente solicitou parcelamento em 16 de dezembro de 1999, conforme consta às fls. 220/223.

Assim sendo, quando da distribuição de lucros a empresa estava em debito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, portanto, não poderia distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas, bem como dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

Entretanto, no caso específico dos autos, por uma questão de legalidade se faz necessário uma melhor avaliação do artigo 32 da Lei n° 4.357, de 1964, alterado pela Lei de n° 11.051/2004, que em seu art. 17, deu nova redação, ao §2º, do art. 32.

Entendo, que a simples leitura dos dispositivos legais pertinentes ao tema, permite afirmar que, ocorrida à hipótese de incidência, ou seja, proibição de distribuição de lucros enquanto existentes débitos não garantidos, a penalidade pode ser lançada: Sempre, contra a Pessoa Jurídica, e “cumulativamente” apenas, contra Diretores e Membros da Administração Superior.

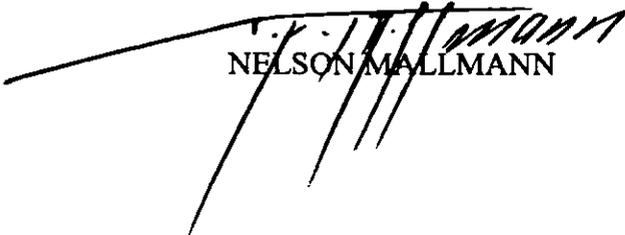
Sem dúvida alguma, os termos “Diretores e Membros da Administração Superior” somente podem encontrar representação nas Sociedades Anônimas, isto pela responsabilidade pessoal e direta pelos atos de gestão que lhes são imputadas pela Lei e, assim mesmo, apenas em relação aos valores de que tenham sido beneficiários.

Portanto, estando a recorrente no pólo passivo da obrigação na qualidade sócia de empresa constituída por quotas de responsabilidade limitada exercendo a função de gerência e administração da sociedade, não pode a ela ser endereçada a penalidade, sob pena de se avançar em hipótese de incidência não prevista na norma.

Assim sendo, entendo como incabível a imposição da penalidade nos sócios de sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nos titulares de empresas individuais, vez que as hipóteses de incidência estão dirigidas sempre às pessoas jurídicas e, cumulativamente, apenas aos diretores ou membros da alta administração, que são cargos/funções próprios das sociedades anônimas, isto pela responsabilidade pessoal e direta pelos atos de gestão que lhes são imputadas pela Lei e, assim mesmo, apenas em relação aos lucros de que tenham sido beneficiários.

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 exigência o item 03 do Auto de Infração (Recebimento de rendimentos de participações de empresa em débito não garantido).

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2008



NELSON MALLMANN