



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

Processo n° 18471.000617/2008-18
Recurso n° 174.127 Voluntário
Acórdão n° **2102-01.987 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de abril de 2012
Matéria IRPF - Omissão de rendimentos e APD
Recorrente ALFREDO SEVERINO CAREGNATO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL.

O Imposto de Renda Pessoa Física, embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual, de sorte que sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. Trata-se, pois, de fato gerador complexivo anual.

RENDIMENTOS DE ALUGUEL. CONTRATO DE COMODATO.

Os rendimentos de aluguel devem ser oferecidos à tributação pelo proprietário do imóvel. A existência de contrato de comodato entre o proprietário e a pessoa jurídica, da qual é sócio o contribuinte, não altera a sujeição passiva, mormente, se a pessoa jurídica aluga o imóvel a terceiros.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO.

A partir do ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo o valor apurado, não justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, ser computado na determinação da base de cálculo anual do tributo.

MULTA QUALIFICADA.

É devida a multa de ofício qualificada de 150%, quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme definido na lei.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF n° 2, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos – Presidente

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura – Relatora

EDITADO EM: 27/04/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Acácia Sayuri Wakasugi, Atilio Pitarelli, Francisco Marconi de Oliveira, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Relatório

Contra ALFREDO SEVERINO CAREGNATO foi lavrado Auto de Infração, fls. 132/144, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendário 2003 e 2004, exercícios 2004 e 2005, no valor total de R\$ 783.591,72, incluindo multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora, estes últimos calculados até 31/03/2008.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração, foram:

001- Omissão de rendimentos de aluguéis de imóveis, que foram cedidos em comodato pelo fiscalizado para a pessoa jurídica Escritório Caregnato Advogados, do qual o contribuinte é sócio e ato contínuo locados à terceiros;

002- Acréscimo Patrimonial a Descoberto, apurado conforme Demonstrativo da Evolução Patrimonial, ano-calendário 2003, parte integrante do Auto de Infração;

003- Omissão de rendimentos recebidos de Simab S/A e Refinadora Catarinense S/A – Constatou-se que parte dos pagamentos feitos pelas mencionadas pessoas jurídicas à Caregnato Advogados em decorrência de

serviços prestados foram transferidos diretamente para a conta bancária do contribuinte. Contudo, tais operações não foram registradas na contabilidade da Caregnato Advogados. Ou seja, não foi reconhecida a receita na pessoa jurídica.

A multa de ofício foi aplicada na sua forma qualificada, no percentual de 150%, e a autoridade lançadora justificou sua aplicação nos seguintes termos:

... considerando, ainda, tratar-se de prática reiterada, tendo em vista que os tipos de irregularidades detectadas se repetiram nos 3 anos-calendário examinados por esta fiscalização - 2002, que já foi objeto de lavratura de auto de infração - processo nº18471.000021/2008-18, 2003 e 2004, não resta dúvida a esta fiscalização do adequado enquadramento da multa qualificada de 150%,

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 153/179, e a autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, conforme Acórdão DRJ/RJOII nº 13-21.167, de 27/08/2008, fls. 195/208.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 16/09/2008, Aviso de Recebimento (AR), fls. 209, o contribuinte apresentou, em 14/10/2008, recurso voluntário, fls. 210/236, no qual traz as alegações a seguir resumidas:

Preliminar – Os fatos geradores ocorridos antes de 02/05/2003 não poderiam ser objeto de autuação, uma vez que os mesmos já se encontravam extintos pela decadência.

Do Direito

Omissão de rendimentos – No que se refere às receitas de alugueis, a agente fiscal desconsiderou que os imóveis estavam na posse da sociedade da qual o impugnante é sócio. Observe-se que as receitas foram tributadas na pessoa jurídica. A fiscalização não pode obrigar o impugnante a tributar receitas que, por força de contrato, não lhe pertencem.

No Acréscimo Patrimonial a Descoberto, o fluxo financeiro foi elaborado a partir de saldos mensais, sem análise da movimentação diária, o que torna o lançamento fiscal imprestável.

No que se refere aos valores recebidos da Simab S/A e da Refinadora Catarinense S/A, tratam de parcelas de lucros que o sócio auferiu antecipadamente. Frise-se que as receitas foram regularmente oferecidas à tributação no escritório de advocacia. Depósito em conta não pode ser considerado receita tributável, quiçá relação de cheques elaborada por pessoa jurídica, sem nenhuma função estatal. Consta expressamente da descrição dos fatos que a fiscalização tomou como base apenas uma relação de cheques elaborada pela Simab S/A e a Refinadora Catarinense S/A. O Decreto-lei nº 2.471, de 1988, determinou sumariamente o cancelamento do crédito tributário e o arquivamento dos processos pendentes de cobrança ou de julgamento quando oriundos de imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes bancários.

Da impossibilidade de tributação via presunção - As presunções devem respeitar os princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada, que norteiam o Direito Tributário Brasileiro. Ao Fisco não cabe simplesmente fazer afirmações, mas é preciso, também, que fundamente tal afirmação.

O conceito de renda, fixado pelo CTN, também traz implicitamente a idéia de acréscimo patrimonial, daí poder se afirmar que somente pode ser tributado por esse imposto aquilo que tenha efetivamente representado um aumento do patrimônio do contribuinte.

O lucro distribuído pelas empresas não estão sujeitos a nova tributação do IR nos beneficiários, não podendo prosperar a conclusão do agente fiscal que os pagamentos efetuados pela Simab S/A e Refinadora Catarinense S/A a Caregnato Advogados e repassados ao seu sócio, Alfredo Severino Caregnato, seja omissão de receitas deste.

Aplicação da multa de 150% - Observe-se que a agente fiscal inventou fatos geradores do IRPF através da reclassificação de lançamentos contábeis na sociedade da qual o Recorrente é sócio; desconsiderou os diversos contratos que lhe foram entregues; e, por fim, exigiu do Recorrente, informações que não poderiam ser por este apresentadas, por dizerem respeito a terceiros. Tudo isso acompanhado de um relatório melodramático, porém, sem conteúdo probatório; aliás, propondo inversão do ônus probatório e prova impossível.

Ao que parece, a grande confusão entre pessoa física e pessoa jurídica está, na realidade, sendo cometida pela agente fiscal. Não há outra conclusão: a fundamentação para aplicação das penalidades é desprovida de veracidade e vai contra o próprio relatório da agente fiscal. Além disso, a imposição dessas penalidades está em desacordo com a jurisprudência pacífica do Conselho de Contribuintes.

Além de toda ilegalidade evidente, a manutenção da multa está em manifesta ofensa ao princípio constitucional do não-confisco, consagrado implicitamente pela Constituição, em seu artigo 5º, XXII.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Núbia Matos Moura, relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Inicialmente, importa informar a existência de outro processo de interesse do contribuinte (18471.000021/2008-18), relativo ao exercício 2003, onde lhe foram imputadas as infrações de omissão de rendimentos de aluguéis e de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, sendo certo que o respectivo recurso foi apreciado por esta Turma, em sessão plenária, realizada em 04/12/2009, ocasião em que decidiu-se em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício de 225% para 150% (Acórdão nº 2102-00.443, relator Rubens Maurício Carvalho).

No recurso, o contribuinte alega, em preliminar, que na data do lançamento, já estavam alcançados pelo instituto da decadência, os fatos geradores ocorridos até 02/05/2003.

No presente caso, o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 02/05/2008, fls. 146, e cuida-se de crédito tributário, relativo aos exercícios 2004 e 2005. Tem-se, portanto, que o contribuinte defende a tese de que o imposto de renda pessoa física tem seu fato gerador apurado mensalmente.

Ocorre que o fato gerador consiste na situação material descrita pelo legislador como capaz de suscitar a obrigação tributária. No caso do imposto de renda, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional - CTN, art. 43).

Quanto ao tempo de ocorrência do fato gerador, a doutrina adotou a seguinte classificação: instantâneos, periódicos e continuados.

Os fatos geradores periódicos, também denominados complexivos, são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo. A seu respeito, Luciano Amaro discorreu, *in verbis*:

(...) Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam 'n' fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo(...)

Também Hugo de Brito Machado se pronunciou a respeito, *in verbis*:

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide, em regra geral, sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica,

incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma.

Em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo.

O Imposto de Renda Pessoa Física, embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual, e em assim sendo sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. Trata-se, pois, de fato gerador complexo anual.

Tem-se, portanto, que os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2003 somente se completaram em 31/12/2003, data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial.

Assim, ainda, que se adotasse, no presente caso, a contagem do prazo decadencial, conforme disposto no § 4º do art. 150 do CTN, que é a forma mais benéfica para o contribuinte, o prazo decadencial somente se esgotaria em 31/12/2008.

Logo, não pode prosperar a alegação de decadência suscitada pela defesa, sendo relevante ainda mencionar que a totalidade do crédito tributário foi exigida com multa qualificada, no percentual de 150%, o que conduz a contagem do prazo decadencial nos termos do disposto no art. 173, inciso II, do CTN. E mais, das Declarações de Ajuste Anual (DAA), exercícios 2004 e 2005, fls. 04/11, verifica-se que não houve a antecipação do imposto, conforme necessário para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN.

No que se refere à infração de omissão de rendimentos de aluguéis, o contribuinte afirma que os imóveis estavam na posse da pessoa jurídica Caregnato Advogados, conforme contrato de comodato. Esclarece, ainda, que os valores considerados omissão de rendimentos de aluguéis foram tributados na pessoa jurídica.

Para a análise da questão deve-se observar o disposto nos arts. 39 e 49 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999):

Art.39.Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

IX-o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso III);

(...)

Art.49.São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º):

I-aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

(...)

Dos dispositivos, acima transcrito, verifica-se que os rendimentos de aluguéis são tributáveis na DAA do proprietário do imóvel, ressalvado apenas os casos em que o imóvel seja ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau.

No presente caso, os imóveis foram cedidos em comodato pelo recorrente para a pessoa jurídica Caregnato Advogados, sendo certo que tal situação não se amolda ao disposto no art. 39, inciso IX, do RIR/1999. Frise-se que a pessoa jurídica, recebeu os imóveis em comodato, e os alugou a terceiros, ou seja, não estava instalada nos imóveis.

E mais, conforme disposto no art. 123 do CTN, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo das obrigações tributárias.

Ou seja, o sujeito passivo do imposto de renda incidente sobre os rendimentos de aluguéis é o proprietário do imóvel, de sorte que o contrato de comodato celebrado entre o contribuinte e Caregnato Advogados não pode alterar a relação tributária. Ressalte-se que a autoridade fiscal não desconsiderou o contrato de comodato, apenas exigiu o imposto incidente sobre os rendimentos de aluguéis do recorrente, conforme determina a legislação tributária.

Nestes termos, deve-se manter a infração de omissão de rendimentos de aluguéis.

No que concerne à infração de acréscimo patrimonial a descoberto, a defesa alega que o fluxo financeiro foi elaborado a partir de saldos mensais, sem análise da movimentação diária, o que torna o lançamento fiscal imprestável.

De acordo com dispositivos legais que regem a matéria (arts. 1º a 3º e parágrafos e art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990; art. 6º e parágrafos da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990 e arts. 4º a 6º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991), a partir de 1º de janeiro de 1989 o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida que os rendimentos são percebidos.

Portanto, a análise da evolução patrimonial, para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais.

Logo, não pode prosperar a arguição da defesa de que o demonstrativo da evolução patrimonial fosse elaborado por período diário.

Já no que se refere à infração de omissão de rendimentos recebidos da Simab S/A e da Refinadora Catarinense S/A, o recorrente afirma tratar-se de parcelas de lucros

auferidos antecipadamente e que as receitas foram regularmente oferecidas à tributação no escritório de advocacia.

De imediato, cumpre dizer que, no Auto de Infração, a autoridade fiscal fez constar que os valores considerados rendimentos omitidos, recebidos da Simab S/A e da Refinadora Catarinense S/A, não foram registrados na contabilidade da Caregnato Advogados. Por seu turno, o contribuinte afirma que os valores foram reconhecidos como receitas da pessoa jurídica, entretanto, não apresentada provas de sua alegação.

Ora, na falta da comprovação do registro dos referidos valores na contabilidade da pessoa jurídica e, considerando que existem nos autos provas inconteste de que as quantias foram depositadas em contas bancárias de titularidade do recorrente, tem-se que está devidamente caracterizado o fato gerador do imposto de renda pessoa física, conforme definido no art. 43 do CTN.

Por oportuno, destaque-se que cuida-se no caso de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, sendo certo que os documentos bancários foram utilizados pela autoridade fiscal somente para comprovar que o contribuinte efetivamente recebeu os valores lançados. Logo, não procede a alegação da defesa de que o lançamento estivesse calcado exclusivamente em depósitos bancários. Restou devidamente comprovado que o contribuinte recebeu, mediante depósitos efetivados em suas contas bancárias, quantias correspondentes aos contratos de prestação de serviços celebrados entre Caregnato Advogados e seus clientes e que estas receitas não foram reconhecidas nos registros contábeis da pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio.

Também não se aplica ao caso o disposto no Decreto-lei nº 2.471, de 1988, pois, conforme já mencionado, não se trata de arbitramento com base exclusivamente em depósitos bancários, sendo certo, inclusive, que tal legislação não se aplica aos fatos geradores ocorridos depois do advento da Lei nº 9.430, de 1996, que estabeleceu uma presunção de omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Nesse sentido, demonstrado que o lançamento não cuida de presunção de omissão de lançamento, mas de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, perfeitamente delineada nos autos, deve-se manter a infração, nos termos em que consignado no lançamento.

Por fim, deve-se apreciar os argumentos da defesa no que se refere à aplicação da multa qualificada exigida sobre o imposto devido relativamente às três infrações.

De imediato, deve-se dizer que o contribuinte é advogado, que milita na área do direito tributário, e que suas Declarações de Ajuste Anual (DAA), exercícios 2004 e 2005, somente foram apresentadas depois de iniciado o procedimento fiscal, sendo certo que em tais DAA, fls. 04/11, não houve rendimentos tributáveis, para o exercício 2004, e, para o exercício 2005, os rendimentos tributáveis foram de apenas R\$ 1.820,00.

Da Descrição dos Fatos, parte integrante do Auto de Infração e da Representação Fiscal para Fins Penais, fls. 147/151, restou evidenciado que o contribuinte praticou atos, buscando a confusão proposital entre os seus rendimentos e as receitas da pessoa jurídica da qual é sócio, ora para usufruir da tributação menos gravosa da pessoa jurídica, ora para simplesmente fugir da tributação.

Verifica-se, ainda, a prática reiterada adotada pelo recorrente, sendo certo que as infrações de omissão de rendimentos de aluguéis e de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas ocorreram nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004.

Tem-se, portanto, que o contribuinte adotou a conduta descrita no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, sujeitando-se, portanto, à qualificação da multa de ofício, conforme previsto, no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

No que concerne à alegação do recorrente de que o percentual de 150% da multa de ofício é confiscatório, importa dizer que o exame da obediência das leis tributárias aos princípios constitucionais é matéria que não deve ser abordada na esfera administrativa, conforme infere-se da Súmula CARF nº 2, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009:

Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Como se vê, os julgamentos administrativos não contemplam o exame de constitucionalidade de leis tributárias, de sorte que não será neste voto apreciada a alegação da recorrente de ofensa ao princípio constitucional de não-confisco.

Ante o exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura - Relatora