



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

Processo nº 18471.001025/2006-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.293 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2018
Matéria IRPF OMISSÃO DE RENDIMENTOS
Recorrente CLAUDIO ARTUR GOMES DUARTE PEREIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não caracteriza cerceamento de direito de defesa, o indeferimento de pedido de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. A realização de diligência só têm razão de ser quando há questão de fato ou de prova a ser elucidada, a critério da autoridade administrativa que realiza o julgamento do processo.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Entendimento do STJ no Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940).

RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR. EMPRÉSTIMOS. COMPROVAÇÃO.

Compete ao sujeito passivo comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, que os valores informados em declarações de imposto de renda, dívidas e ônus reais, tratam-se efetivamente de empréstimos recebidos. Do contrário, restando demonstrado nos autos que o contribuinte auferiu rendimentos do exterior, caracteriza-se o fato gerador do imposto de renda da pessoa física.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO.

O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando restar comprovado no procedimento administrativo, à vista das declarações de rendimentos e de bens, que o excesso não corresponde aos rendimentos tributáveis declarados, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. DEDUÇÃO.

Considera-se despesas com instrução os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação do ensino médio. Não se enquadram no conceito de despesas de instrução, os pagamentos de cursos por matéria.

MULTA ISOLADA DO CARNE-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO.

A inaplicabilidade da multa isolada do carnê-leão (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996) se restringe à concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para exonerar o crédito relativo à cobrança de multa isolada do carnê leão calculada sobre a omissão de rendimentos recebidos do exterior. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão, por entenderem comprovado o empréstimo no valor de R\$ 587.190,00.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Cleberson Alex Friess.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 13-32.729 (fls. 2336/2355) da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJ2).

A ação fiscal teve início 14/04/2005, por meio do Termo de Fiscalização (fls. 253/258). Também foram emitidos outros termos de intimação, em cumprimento aos Mandados de Procedimento Extensivo (fls. 259/270). Em decorrência do procedimento administrativo foi lavrado Auto de Infração (fls. 2210/2223), referentes às seguintes infrações:

- a) omissão de rendimentos recebidos do exterior - anos-calendário 2001 a 2003;*
- b) acréscimo patrimonial a descoberto - apurado no mês de maio de 2002, fazendo parte do imposto relativo ao ano-calendário de 2002;*
- c) omissão de ganhos e capital na alienação de bens e direitos adquiridos em moeda estrangeira - fato gerador de junho de 2002;*
- d) dedução indevida de despesas médicas - anos-calendário de 2001 e 2003;*
- e) dedução indevida de despesas com instrução - anos-calendário de 2001 e 2002;*
- f) multas isoladas - fatos geradores abril, maio e dezembro de 2001, maio e outubro de 2002 e janeiro e dezembro de 2003.*

Cientificado do Auto de Infração pessoalmente em 09/11/2006 (fls. 2218), apresentou impugnação em 08/12/2006 (fls. 2227/2253).

Por bem retratar os argumentos da peça impugnatória, adoto o relatório (fls. 2338/2340) da decisão de primeira instância, destacando-se os seguintes pontos:

[...]

4) o autuado protesta contra a apuração da omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior no que tange aos valores de empréstimos concedidos por empresa brasileira em conexão com a aquisição de imóveis;

[...]

6) ao contrário do entendimento da fiscalização, o contribuinte teria provado que quitou o empréstimo obtido junto à European Freight Services do Brasil Ltda por meio de acordo judicial;

7) teria obtido em abril de 2002 um empréstimo de R\$ 847.000,02 da citada empresa para finalizar pagamentos de imóveis que tinha adquirido. Tal empréstimo foi por meio de três

cheques no valor de R\$ 300.608,86 (30/04/01), R\$ 251.785,38 (30/04/01) e R\$ 294.605,78 (02/05/2001);

[...]

10) O Fisco teria se equivocado em não concordar com o empréstimo, em função da conduta do outro sócio da European Freight Services do Brasil Ltda, Sr. Washington Vasconcellos contra o qual o contribuinte entrou com ação judicial, pois o referido sócio teria desviado recursos de outra empresa em que ambos eram sócios;

[...]

13) o fiscal não poderia ter se baseado nas informações da ação judicial que apenas valeriam no seu contesto litigioso e não como negação das transações entre o impugnante e sua credora European Freight Services do Brasil Ltda;

[...]

16) contesta a omissão de rendimentos recebidos do exterior considerando como tal o valor de cessão temporária de crédito para fins de ação judicial;

17) o mesmo fundamento da fiscalização para lançar o imposto sobre a matéria acima discutida teria sido utilizado para cobrar imposto sobre a cessão de crédito no valor de US\$ 400.000,00, sendo improcedente a cobrança para que não haja duplicidade de incidência tributária;

[...]

19) a European Freight Services do Brasil Ltda teria contraído uma dívida de US\$ 400.000,00 com a empresa estrangeira European Freight Services. A dívida foi registrada no Banco Central e o título da dívida foi cedido pela credora à sociedade estrangeira Nijmegen Properties controlada pelo impugnante;

20) o Sr. Washington buscava cobrar do impugnante a sua dívida de R\$ 847.000,02 em favor da European Freight Services do Brasil Ltda e se negava reconhecer a dívida desta empresa no valor de US\$ 400.000,00 em favor da Nijmegen Properties;

[...]

24) nos termos de sua declaração de ajuste o contribuinte até poderia não ter declarado tal quantia já que não houve um efetivo acréscimo patrimonial. O fiscal apenas apurou o imposto pelo fato de o contribuinte ter declarado;

[...]

26) não concorda com o lançamento relativo aos rendimentos recebidos do exterior, considerando valores decorrentes de empréstimos em conta corrente, por serem meros empréstimos;

27) mantém desde 2003 uma conta corrente coma sociedade Nijmegen para receber pagamentos de honorários por serviços prestados e eventualmente adiantamentos a serem ressarcidos ou compensados por honorários que serão devidos no futuro, conforme demonstrado na peça defensiva, em sua declaração de ajuste anual e anexos trazidos aos autos e apontados na impugnação às fls. 1.1156 a 1.162;

[...]

32) quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto alega que a legislação obriga a fazer o confronto entre o patrimônio existente no início e no final de cada mês, o que não teria sido praticado pela fiscalização;

33) a diferença apurada no mês de maio de 2002 seria praticamente irrelevante pois corresponderia a apenas 0,6% do patrimônio do impugnante no início do ano de 2002. Qualquer equívoco na mensuração teórica ao final de cada mês poderia gerar uma diferença desse porte sem que restasse configurado efetivo acréscimo patrimonial tributável;

[...]

38) como descrito na impugnação às fls. 1.165 a 1.167, houve erros por parte da fiscalização no que tange à apuração dos valores glosados a título de despesas com instrução dos anos-calendário de 2001 e 2002. Concorde com parte da glosa dos dois anos-calendário e apresente documentação, listando os valores de despesas para que sejam acatadas por esta instância julgadora;

[...]

O Acórdão nº 13-32.729 do colegiado de primeira instância restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PARTE DA MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM MOEDA ESTRANGEIRA. DESPESAS MÉDICAS DO ANO-CALENDÁRIO DE 2001 E PARTE DO ANO-CALENDÁRIO DE 2003. DESPESAS DE INSTRUÇÃO PARCIALMENTE DOS ANOS CALENDÁRIO DE 2001 E 2002.

Tendo o contribuinte concordado e/ou não apresentado óbice em relação às infrações apuradas pela fiscalização, trata-se de matérias não impugnadas encontrando-se fora do presente litígio.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR.

Não tendo o autuado logrado comprovar que os rendimentos declarados se tratariam de empréstimos, pelo contrário, restando demonstrado nos autos que o contribuinte auferiu rendimentos do exterior, ficou caracterizado o fato gerador do imposto de renda da pessoa física.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

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

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS E INSTRUÇÃO.

Devem ser aceitas apenas as deduções comprovadas mediante documentação hábil, tendo sido respeitado os limites previstos na legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO DE 75% E JUROS MORATÓRIOS.

Estando os acréscimos legais em conformidade com a legislação tributária de regência, é necessário que sejam mantidas tais penalidades sobre o imposto de renda apurado no lançamento.

DILIGÊNCIA. PROVAS.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação da convicção pela autoridade julgadora. Compete exclusivamente ao sujeito passivo trazer aos autos todos os elementos de prova que entenda serem capazes de justificar os seus argumentos de defesa, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo em vista a retroatividade benigna prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional, fica alterado de 75% para 50% o percentual da multa isolada lançada.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/01/2012 (fls. 2358), o sujeito passivo em 13/02/2012 apresentou Recurso Voluntário (fls. 2379/2436). Em resumo, apresenta-se os principais argumentos do seu recurso:

1) De início, por meio de requerimento ao Delegado da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (DRF-II) (fls. 2371/2378), apenso ao recurso,

solicitou seja feito o cálculo do tributo devido após a decisão de primeira instância;

2) Transcreve do Auto de Infração, do Termo de Verificação de Infração e do Acórdão Recorrido, os fatos e fundamentos que motivaram a exigência do crédito tributário;

3) Contesta o indeferimento do pedido de diligência junto a empresa Zardust Empreendimento Marítimo LTDA (European Freight Services do Brasil LTDA). Diz que a diligência tinha por objetivo o exame de livros fiscais e contábeis, para comprovação, ao contrário do que apurou a fiscalização, de que os valores foram recebidos a título de empréstimos pelo recorrente. Conclui pela nulidade total da decisão recorrida, por evidente cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

4) Aduz que os negócios jurídicos de empréstimos ou de cessão de direito foram adequadamente formalizados, não podendo serem tratados de forma diferente, e que o fiscal autuante entendeu não haver simulação no presente caso, não sendo, portanto, aplicado a multa do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, cita julgado do CARF, que trata da desconsideração do negócio jurídico;

5) Diz que a ciência do Auto de Infração ocorreu em **09.11.2006** e que os rendimentos não tributáveis de R\$ 251.785,38 (fato gerador 30.04.2001), R\$ 300.608,86 (fato gerador 30.04.2001) e R\$ 294.604,78 (fato gerador 31.05.2001) já havia decorrido mais de 05 (cinco) anos e, portanto, estava fulminado pela decadência, nos termos art. 150, §4º, e 156, V, do CTN;

6) Ressalta também, da mesma forma, que estava fulminado pela decadência o lançamento relativo à multa isolada pelo não recolhimento do imposto de renda mensal;

7) Discorre sobre o empréstimo obtido pelo recorrente de empresa brasileira, European Freight Services Ltda, com o objetivo de finalizar o pagamento de aquisição de imóveis;

8) Referido empréstimo foi contraído em abril de 2002 e tinha o valor total de R\$ 847.000,02, divididos em 03(três) parcelas, conforme valores detalhado no item 5, materializado por meio de três cheques administrativo;

9) Afirma que os cheques foram emitidos em favor dos proprietários dos imóveis, as empresas Kelter Industria e Comércio Ltda e Sernambetiba Trust SPE, e que essas empresas emitiram os recibos em favor do recorrente;

10) Prossegue afirmando que, apesar de toda a documentação, o fiscal autuante entendeu que o recorrente teria supostamente auferidos rendimentos tributáveis de sua empresa Nijmegen Properties Inc de maneira indireta e por meio da European Freight Services do Brasil LTDA;

11) Esclarece, mais uma vez, que o fiscal autuante assim como o órgão julgador *a quo* interpretaram equivocadamente a verdade real dos fatos

unicamente em função de informações inverídicas que haviam sido prestadas pela administração, a época da autuação, da empresa Zardust Empreendimento Marítimos LTDA (European Freight Services do Brasil LTDA);

12) Diz que o Sr. WASHINGTON VASCONCELOS, que controlava os registros financeiros e contábeis da empresa European, refez a contabilidade e elaborou novos balanços indicando os valores referentes aos empréstimos ao recorrente como supostos adiantamentos a fornecedores e que com base nessa modificação, o sr. WASHINGTON ajuizou ação cível em face do recorrente alegando que os referidos valores a título de adiantamento a fornecedores haviam sido desviados da empresa pelo recorrente;

13) Em vista da ação judicial, informa que o fiscal autuante reforçou a argumentação de que o recorrente supostamente teria auferido rendimento de fonte no exterior, prossegue informando que as informações do processo judicial devem ser restritas ao contexto daquele litígio, não possuindo qualquer reflexo ao presente caso. Posteriormente, menciona que a European desistiu da ação judicial e deu quitação do empréstimo feito ao recorrente;

14) Em relação a cessão temporária de crédito para o fim de utilização na ação judicial, recebido da Nijmegen Properties de US\$ 400.000,00, que nunca foi percebido pelo recorrente qualquer acréscimo patrimonial dessa cessão e, dessa forma, jamais poderia configurar rendimento tributável. Realça que, apesar da referida cessão, não houve qualquer movimentação financeira nessa transação, não teve qualquer acréscimo patrimonial no período em que deteve o direito de crédito, inclusive, informa que a operação foi registrada na sua declaração de imposto de renda, neste sentido, cita doutrina, jurisprudência do STJ e decisões do CARF;

15) No tocante aos empréstimos em conta corrente, diz que desde 2003 mantém uma conta corrente com a sociedade Nijmegen Proprieties da qual recebe o pagamento de honorário por serviços prestados e eventualmente adiantamentos a serem ressarcidos ou a serem compensados por honorários que serão devidos no futuro. No final de 2003, essa conta corrente registrou um saldo devedor de US\$ 62.575,75 correspondentes a R\$ 184.085,34, informado na DIRPF/2003, neste sentido, cita decisões do CARF;

16) Questiona a variação patrimonial a descoberto em maio de 2002 no valor de R\$ 56.147,13, diz que o fiscal autuante não agiu em conformidade com o que determina a lei para fins de apuração do acréscimo a descoberto. Diz que em nenhum momento não foi demonstrado a variação patrimonial;

17) Em relação as despesas de instrução com o dependente PEDRO ARTUR VASCONCELOS DUARTE PEREIRA, diz que os recibos anexados referem-se a pagamentos efetuados ao CURSO PH LTDA, instituição de educação dedicada ao ensino dos níveis fundamental e médio;

18) Invoca o princípio da verdade material, para reiterar pedido de diligência na empresa Zardust Empreendimento Marítimos LTDA (European Freight

Services do Brasil LTDA) para exame dos seus livros fiscais e contábeis a fim de comprovar seus argumentos apresentados nesse recurso;

19) Pugna pelo cancelamento da exigência formulada no concernente às multas isoladas quando concomitante a aplicação da multa de ofício. Preconiza que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não permite a aplicação conjunta de ambas multas;

20) Informa que após decisão do Acórdão nº 13-32729, o DARF que acompanhou a decisão, não refletiu as determinações contidas na mesma;

21) Ao final, preliminarmente, requer a anulação da decisão recorrida, determinando-se a realização de diligência. Na hipótese de não acolhimento da preliminar, seja reconhecida a decadência dos fatos geradores 30/04/2001 e 30/05/2001 e a nulidade do Auto de Infração. Caso superado todos os pedidos, e, mantido o crédito tributário, requer seja cancelada a multa isolada.

É o relatório

Voto

Conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Preliminar

a) Da necessidade de diligência e nulidade do acórdão recorrido por cerceamento defesa

Insurge-se o recorrente contra a decisão de primeira instância que decidiu pela improcedência do pedido de realização de diligência (fls 2353), nos seguintes termos:

Deve, então, ser explicado que o pedido de diligência/perícia será indeferido quando sua realização revele-se prescindível para a formação da convicção pela autoridade julgadora. Cabe enfatizar que a presente autuação se fundamenta em fatos e possui elementos de prova que não necessitam de diligência/perícia para que o julgador possa formar o seu entendimento. Ademais, compete exclusivamente ao sujeito passivo apresentar os seus elementos de prova junto com a peça defensiva, não cabendo transferir tal responsabilidade à Fazenda Pública, em respeito ao que dispõe o Decreto nº 70.235/72. Destarte, se faz necessário indeferir o pleito do contribuinte.(grifo nosso)

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a realização de diligência só têm razão de ser quando há questão de fato ou de prova a ser elucidada, a critério do colegiado que realiza o julgamento do processo.

Neste sentido, é o teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972: “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Também, são essas as disposições do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2001, que regula, entre outras matérias, o processo de determinação e de exigência de crédito tributário, *in verbis*:

Seção IV

Das Diligências e das Perícias

Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto nº

70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º). (grifou-se)

Fundamentando seu pedido de diligência na empresa Zardust Empreendimentos Marítimos LTDA, o recorrente apresenta os seguintes quesitos:

- a) comprovar que os balancetes e balanços do exercício de 2001 e seguintes foram substituídos exclusivamente para subtração de registro de dívida do Recorrente e sua substituição por registros de dívidas de terceiros;
- b) comprovar que a dívida do Recorrente no valor de R\$ 847.000,02 estava registrada em seus livros e foi devidamente quitada em 14 de janeiro de 2005; e
- c) comprovar que o crédito de US\$ 400.000,00 em favor da sociedade EUROPEAN FREIGHT SERVICES LTD. estava registrado em seus livros, foi transferido por esta para a sociedade NIJMEGEN PROPERTIES, INC. e foi por esta última transferido em 14 de janeiro de 2005 para a sociedade GLENDIVE INTERNATIONAL LLC sem que tivesse ocorrido pagamento ou qualquer outro benefício ao Recorrente.

Por oportuno, cabe esclarecer que durante a ação fiscal, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo, foram solicitadas da referida empresa informações com objetivo de colher subsídios para o procedimento fiscal em curso:

Com o objetivo de obter subsídios para o procedimento fiscal em curso, foi lavrado em 31/05/2005 um Termo de Intimação Fiscal endereçado à ZARDUST EMPREENDIMENTOS MARÍTIMOS LTDA, nova denominação da European Freight Services DO Brasil LTDA - CNPJ 39.062.658/0001-63 (fls. 39/41),

empresa da qual o contribuinte foi sócio e dirigente durante os períodos sob fiscalização. Referido termo foi respondido pela empresa em ofício de 07/07/2005 (fls. 452/74). E, em complemento, um segundo Termo de Intimação Fiscal foi lavrado em 11/05/2006 (fls. 572/4) e endereçado à ZARDUST, que respondeu em ofício de 31/05/2006 (fls. 580/93).

Como se observa das indagações do recorrente, o pedido de diligência na empresa Zardust Empreendimentos Marítimos LTD tem na sua essência elementos de prova, comprovação de empréstimos e cessão de crédito. Neste sentido, entendo desnecessário o pedido de diligência, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do feito.

Quanto a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, entendo que o indeferimento do pedido de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70. 235, de 1972, quando devidamente motivado, que está presente no acórdão recorrido, não caracteriza cerceamento do direito de defesa, pois ao julgador compete avaliar a necessidade de sua realização.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido, pelo fato de que não houve cerceamento do direito de defesa, não

padecendo, portanto, a decisão recorrida de vício de nulidade, bem como rejeitar a necessidade de realização de diligência, nos termos requerido.

b) Da decadência - fatos geradores 30/04/2001 e 30/05/2001

Alega o sujeito passivo que os lançamentos referentes à omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior e às multas isoladas pela falta de recolhimentos do IRPF a título de carnê-leão, das competências abril e maio de 2001 (fls. 2219/2222), estavam fulminados pela decadência. Entende que no caso aplica-se a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Primeiramente, cabe esclarecer que a contagem do prazo decadencial para lançamento da multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos do IRPF a título de carnê-leão é regida pelo disposto no art. 173, I, do CTN, não sendo aplicável o art. 150 do mesmo Código, já que as multas isoladas não são tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Pela regra do § 4º do art. 150 do CTN, lançamento por homologação, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação. Por outro lado, aplica-se o inciso I do art. 173, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, inexistindo declaração prévia do débito, ou ainda quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Esse, aliás, é o entendimento do STJ, no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC/1973 e da Resolução STJ 08/2008, e, portando, de observância obrigatória neste julgamento administrativo, por força de disposição regimental interna, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp

276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. (...)

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

Por oportuno, verifica-se que o entendimento acima está estabelecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CARF 9900000.269 Pleno, de 07 de dezembro de 2011:

DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA STJ, CONFORME RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543C DO CPC.

Por força do art. 62A do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial nº 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Do contrário, aplica-se o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN. Constatada inexistência de pagamento antecipado no caso dos autos, observa-se o prazo de decadência previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Nos termos da legislação de regência, os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual. No caso em apreço, verifica-se que não houve apuração do imposto e pagamento antecipado sobre os rendimentos recebidos do exterior, portanto, o prazo decadencial para o lançamento do imposto é o previsto no art. 173, I, do CTN.

Pelo acima exposto, o prazo decadencial de 05 (cinco) anos dos meses de abril e maio de 2001 conta-se a partir de 01/01/2002, então o termo final para lançamento de ofício seria o dia 31/12/2006, como o recorrente tomou ciência do Auto de Infração em 09/11/2006, conclui-se pela regularidade do lançamento.

Portanto, sem razão o recorrente.

Mérito

a) Da omissão de rendimentos recebidos do exterior - empréstimo para aquisição de imóveis no Brasil

Do Termo de Início de Fiscalização (fls. 254/255), extrai-se que, em relação ao empréstimo de R\$ 847.000,00, informado na DIRPF/2002 (fls. 222), o sujeito passivo foi intimado a:

4.4.3. Empréstimos obtidos - documentação hábil e idônea que comprove a(s) data(s) e a(s) forma(s) pelas quais os recursos referentes aos empréstimos lançados nas declarações de ajustes foram concedidos e repassados ao contribuinte, bem como a liquidação dos(s) débito(s), se já tiverem ocorrido, tais como extratos coincidentes em data e valor, além dos seguintes documentos e informações:

• *European Freight Services do Brasil LTDA, empresa da qual o contribuinte é o sócio-gerente responsável, segundo informado no cadastro CNPJ - Livros Diário dos períodos acima especificados e cópias dos Livros Razão onde estejam efetuados todos os lançamentos contábeis referentes aos empréstimos descritos como "Empréstimo em conta corrente - European Freight Services do Brasil Ltda - empréstimo contraído em 2001 para quitar saldo devedor de apartamentos" (R\$ 847.000,00), ..."*

[..]

Diz o recorrente que obteve um empréstimo da pessoa jurídica European Freight Services do Brasil LTDA no valor de R\$ 847.000,00, com objetivo de finalizar o pagamento referente a aquisição de imóveis. Referido empréstimo foi dividido em 03(três) parcelas de R\$ 251.785,38; R\$ 300.608,86 e R\$ 294.605,78, sendo as duas primeiras efetivadas em 30/04/2001 e a terceira em 02/05/2001.

Prossegue informando que o empréstimo foi materializado por meio de 03(três) cheque administrativos emitidos pelo Banco Itaú, em moeda nacional, a débito da conta da pessoa jurídica European Freight Services do Brasil LTDA e diretamente em favor dos proprietários dos imóveis, nos casos as empresas Kelter Indústria e Comércio Ltda e Sernambetiba Trust SPE S.A, que por sua vez deram quitação dos imóveis em escrituras públicas de compra e venda.

Em diligência na empresa Zardust Empreendimentos Marítimos LTDA, nova razão social da European Freight Services do Brasil LTDA (fls. 268/269), foi-lhe solicitada a apresentação, entre outros, dos seguintes elementos:

8. Descrever o empréstimo que, no ano-base de 2001, teria concedido ao então sócio da empresa, o Sr. Cláudio Artur Gomes Duarte Pereira, apresentando o respectivo contrato e informando o valor mutuado, taxas de juros e o prazo e forma de quitação pactuados, bem assim o bem ou direito efetivamente entregue, pago ou creditado ao mencionado mutuário na ocasião;

9. Informar, fazendo referenciais) ao(s) Livro(s) Razão Analítico, todos os lançamentos efetuados em razão do empréstimo citado no item 8 acima;

10. Cópias dos documentos que deram suporte aos lançamentos mencionados no item anterior;

11. Informar as amortizações do empréstimo já feitas pelo Sr. Cláudio Artur Gomes Duarte Pereira até o presente, fazendo referência aos registros contábeis correspondentes;

Em resposta a diligência, a empresa Zardust Empreendimentos Marítimos LTDA (fls. 1094), informa o seguinte:

8 - O Sr. Cláudio Artur Gomes Duarte Pereira não recebeu empréstimo da Sociedade no ano de 2001. Foram as sociedades Kelter Indústria e Comércio Ltda. e Sernambetiba Trust SPE S.A. que receberam, a título de adiantamento, R\$ 552.394,24 e R\$ 294.605,78, respectivamente, conforme **doe. 4**, em anexo. A responsabilidade sobre estes adiantamentos foi atribuída ao Sr. Cláudio Artur Gomes Duarte Pereira, o que provocou, inclusive, a interposição de uma ação judicial pela Sociedade contra o Sr. Cláudio Artur Gomes Duarte Pereira perante a 5.ª Vara Empresarial de Falências e Concordatas da Comarca Central do Rio de Janeiro (processo n.º 2002.01.116740-6), cujo resultado foi uma Transação Judicial assinada pelas partes em 14 de janeiro de 2005, pela qual o Sr. Cláudio Artur Gomes Duarte Pereira pagou à sociedade o valor de R\$ 587.190,00, conforme petição anexa (**doe. 3**).

9 - Cópias parciais do Livro Razão Analítico do ano de 2001, contendo os lançamentos sobre o item 8 (**doe 2**).

10 - Cópia da carta endereçada ao Banco Itaú S/A, solicitando o pagamento às empresas Kelter Indústria e Comércio no valor de R\$ 552.394,24 e Sernambetiba Trust SPE S.A no valor R\$ 294.605,78. (**doe 4**)

Da análise dos documentos acostados aos autos, a fiscalização, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 17/07/2006 (fl. 1457), fez o seguinte registro:

No plano de contas da European Freight Services DO Brasil LTDA do ano base de 2001, mostrado nas folhas 97 a 102 do livro Diário (cópias anexas), consta a conta 1.2.01.02.001 de CLÁUDIO ARTUR GOMES DUARTE PEREIRA, no Ativo Realizável a Longo Prazo - Créditos com Pessoas Ligadas - Sócios/Diretores, de modo que os valores mutuados pela empresa ao contribuinte deveriam ser lançados nesta conta. Mas, conforme se observa pelas páginas 12/13 do Livro Razão Analítico do ano base de 2001 (cópias anexas), a empresa não fez lançamento nesta conta, desta forma não reconhecendo qualquer empréstimo que tenha feito ao contribuinte no período.

De fato, de conformidade com o que informou a empresa nos itens 8 e 10 do ofício de 07/07/2005, estão registrados, pela European Freight Services DO Brasil LTDA, os pagamentos

abaixo discriminados, conforme as folhas 30 e 36 do Livro Diário do ano base de 2001 (cópias anexas), a débito das contas 1.1.07.01 da Kelter indústria e Comércio Ltda e 1.1.07.02 da Sernambetiba Trust SPE S.A (Ativo Circulante - Adiantamentos a Fornecedores) e a crédito da conta 1.1.02.05 do Banco Itaú S.A (Ativo Circulante - Bancos): (grifou-se)

Em resposta ao Termo de Constatação (fls. 1495), o recorrente prestou os seguintes esclarecimentos:

3.1.1 Dívida de R\$ 847.000,00 da European Freight Services do Brasil Ltda.

Conforme demonstrado pela documentação anexa a dívida em questão decorre de empréstimo feito em conta-corrente em decorrência de essa sociedade ter efetuado pagamentos a terceiros para quitar débitos do Intimado.

Os documentos anexos comprovam a conexão direta entre os novos bens declarados (aumento do valor de imóveis decorrente dos pagamentos totalizando R\$ 847.000,02 feitos a Kelter e Sernambetiba com cheques da European do Brasil) e a nova dívida declarada (passivo do mesmo valor em favor da European do Brasil), cujo valor sequer transitou por contas bancárias do Intimado.

Documentos anexos:

[...]

Em sua contestação (fls. 2007/2018), nos autos do PROCESSO JUDICIAL nº 2002.001.116740-6, movida pela European Freight Services do Brasil LTDA contra o Sr. CLÁUDIO ARTUR GOMES DUARTE, por utilização dos recursos da pessoa jurídica para fins estranhos ao objetivo social, o recorrente informa que o valor de R\$ 847.000,00 lhe pertencia e que esta empresa serviu meramente de veículo de transferência para o Brasil do referido valor, conforme abaixo:

Com efeito, em abril de 2001, tendo obrigações a honrar nesta cidade do Rio de Janeiro, e dispondo de recursos suficientes para liquidá-las através de sociedade da qual é sócio e representante legal, a NIJMEGEN PROPERTIES, INC., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas (docs. anexos sob os n.s 1, 1-A, 2, 3 e 4), o contestante manteve contacto com seu sócio na autora, o referido WASHINGTON, com o propósito de utilizá-la unicamente como veículo de transferência para o Brasil dos valores que lhe pertencem.

Jamais, portanto, pensou, propôs, quis ou imaginou lançar mão de recursos da autora em benefício próprio. A dívida mencionada nos itens 4 a 6 da inicial foi liquidada, em verdade, com valores pertencentes ao próprio contestante, através da referida NIJMEGEN, dos quais a autora era mera detentora fiduciária.

Do Termo de Verificação da Infração (fls. 2181/2183), extrai-se com detalhes o histórico das operações de empréstimo em referência que motivou o lançamento de ofício da omissão de rendimentos recebidos do exterior, conforme a seguir:

- *Em 24/04/2001 o contribuinte transmitiu um fax - doe. nº 6 e 6-A (fls. 946 e 1041/2), em nome da NIJMEGEN, com instruções ao banco BANCA COMERCIALE ITALIANA, agência de Nova York, para que fosse feita uma transferência internacional de US\$ 400.000,00 da conta da NIJMEGEN para a conta da European Freight Services DO Brasil LTDA. O objetivo alegado da operação era "Empréstimo para serviços IRO subscrição de capital da TECONDI - Terminal para Containeres da Margem Direita S.A."*
- *Em 25/04/2001 o contribuinte enviou uma mensagem eletrônica para MIRIAM BETHÂNIA BARBEITO DE VASCONCELLOS, da European Freight Services DO Brasil LTDA, avisando da operação de transferência dos US\$ 400.000,00 - doe. nº 5 (fls. 945).*
- *Em 25/04/2001 foi debitada a quantia de US\$ 400.000,00 da conta da NIJMEGEN na BANCA COMERCIALE ITALIANA - filial de Nova York conforme respectivo extrato de movimentação da conta - doe. nº 7 e 7-A (fls. 949 e 1044).*
- *Em 26/04/2001, por seu turno, a European Freight Services DO Brasil LTDA entregou correspondência datada de 25/04/2001 ao BANCO ITAÚ - doe. nº 8 (fls. 950/1), transmitindo-lhe informações sobre a operação que através dele pretendia realizar, mediante a celebração de contrato de câmbio, indicando como remetente dos US\$ 400.000,00 não a NIJMEGEN, mas a European Freight Services LTD. O objetivo da remessa também foi alterado para "EMPRÉSTIMO (CAPITAL DE GIRO)", a ser pago em 5 parcelas de US\$ 80.000,00, acrescidos de juros de 9,53% a.a., com vencimento semestral a partir de 01/10/2001.*
- *Por isso, no dia seguinte, 27/04/2001, a NIJMEGEN, em correspondência igualmente firmada pelo contribuinte - doe. nº 9 e 9-A (fls. 952/4), solicitou à BANCA COMERCIALE ITALIANA que, devido a "razões burocráticas no Brasil", a documentação relativa à remessa de numerário consignasse a remessa sendo feita por ordem da European Freight Services LTD. (no texto da mensagem "BO", o que significa "By Order" - por ordem).*
- *A operação foi devidamente registrada no SISBACEN - doc. nº 10 (fls. 955/6), e o respectivo contrato de câmbio de US\$ 400.000,00 foi firmado por WASHINGTON BARBEITO DE VASCONCELLOS, para crédito em 02/05/2001 do respectivo contra-valor de R\$ 886.000,00*

na conta da European Freight Services DO Brasil LTDA na agência 1909 do Banco Itaú no Rio de Janeiro - doe. n. 11 (fls. 957/60).

- *Em 27/04/2001, em nome da European Freight Services DO Brasil LTDA o contribuinte assinou uma nota promissória em favor da European Freight Services LTD., no valor de US\$ 400.000,00, a serem pagos em 5 parcelas de US\$ 80 mil, acrescidos de juros de 9,53% a.a., com vencimento semestral a partir de 30/10/2001 - doe. n. 17 e 17-A (fls. 967/72).*
- *Em 04/05/2001, a European Freight Services LTD endossou a nota promissória supra em favor da NIJMEGEN, através de um instrumento firmado pelo contribuinte, denominado "General Assignment", que foi traduzido pelo tradutor juramentado em "Cessão Geral" - doe. n. 18 e 18-A (fls. 973/5). E ressalva-se que na tradução juramentada o termo "assigned and transferred by the undersigned unto Nijmegen Properties, Inc." por lapso foi traduzido para "cedidos e transferidos pela abaixo assinada em favor de Cláudio Artur Gomes Duarte Pereira", ao passo que o correto seria "cedidos e transferidos pela abaixo assinada em favor de Nijmegen Properties, Inc".*
- *Em 07/05/2001 a European Freight Services LTD comunicou formalmente a European Freight Services DO Brasil LTDA a respeito do referido endosso da nota promissória, mediante correspondência em papel timbrado firmada pelo contribuinte - doe. n. 19 e 19-A (fls. 976/9).*

Do exposto acima, considerando o conjunto probatório dos autos, entendo que o sujeito passivo auferiu rendimentos tributáveis recebidos de fonte situado no exterior, pagos indiretamente pela Nijmegen Properties, situada nas Ilhas Virgens Britânicas, e do qual é o único sócio.

Sem razão o recorrente, mantém-se o crédito tributário lançado.

b) Da omissão de rendimentos recebidos do exterior - empréstimo por meio de cessão temporária de crédito pela NIJMEGEN PROPERTIES

Do Termo de Início de Fiscalização (fls. 254/255), extrai-se que, em relação ao empréstimo conta corrente Nijmegen Properties, por meio de cessão de crédito, no valor de R\$ 1.276.160,00, informado na DIRPF/2003 (fls. 236), o sujeito passivo foi intimado a:

4.4.3. Empréstimos obtidos - documentação hábil e idônea que comprove a(s) data(s) e a(s) forma(s) pelas quais os recursos referentes aos empréstimos lançados nas declarações de ajustes foram concedidos e repassados ao contribuinte, bem como a liquidação dos(s) débito(s), se já tiverem ocorrido, tais como extratos coincidentes em data e valor, além dos seguintes documentos e informações:

- ... *Empréstimo em conta corrente - Nijmegen Properties Inc. - cessão de crédito de US\$ 400.000,00 contra European Freight Services do Brasil Ltda" (R\$ 1.276.160,00), acompanhados da documentação que deu suporte a tais lançamentos, inclusive de documentos que comprovem, não só as respectivas transferências financeiras internacionais, tais como contratos de câmbio e registros das operações junto ao Banco Central do Brasil, como também os correspondentes créditos em conta bancária de residente no Brasil.*
- [...]
- *Informar e comprovar, mediante documentação coincidente em datas e valores, as remunerações já pagas aos respectivos credores por conta de todos os empréstimos lançados nas declarações de ajuste dos períodos acima discriminados*

Nos seus argumentos, informa o recorrente que o lançamento, em relação a este ponto específico, possui a mesma natureza do valor utilizado pelo fiscal autuante para lançar os créditos tributários do empréstimo de R\$ 847.000,00 e que a infração combatida configura-se dupla incidência sobre um mesmo fato.

Prossegue afirmando que, a simples cessão de crédito efetuada, cuja devolução ocorreu sem que o recorrente exercesse o direito nela contida, ou seja, nunca foi percebido qualquer acréscimo patrimonial dessa cessão. Reafirma que efetuou a devolução do crédito à Nijmegen Properties Inc sem nunca ter recebido qualquer valor relativo ao mesmo.

Pois bem. No tocante ao Instrumento de Cessão de Crédito, celebrado em 17/10/2002 (fls. 1224/1225), a auditoria fiscal intimou a Zardust Empreendimentos Marítimos (European Freight Services do Brasil LTDA) a fim de que a mesma prestasse esclarecimentos sobre seguintes pontos:

Itens "b" e "c" - Houve uma transferência internacional de moeda, por via bancária, em 25/05/2001, sob a forma de empréstimo, de US\$ 400.000,00, originada da NIJMEGEN PROPERTIES INC, em favor da ora intimada, que deveria proceder a conversão cambial e o repasse do contra-valor em reais a CLÁUDIO ARTUR GOMES DUARTE PEREIRA, seu então sócio, para que este pudesse quitar obrigações suas no país (apresentar cópia do respectivo contrato de câmbio registrado no Banco Central do Brasil);

Item "d" - A ora intimada repassou a CLÁUDIO ARTUR GOMES DUARTE PEREIRA o contra-valor em reais do quantum recebido do exterior, fazendo-o mediante o pagamento de dívidas deste para com terceiros (comprovar que efetivamente repassou a importância, através de documentos bancários e dos recibos dados pelos terceiros, credores do Sr. Cláudio Artur);

Itens "e" e "f" - A ora intimada documentou o valor do crédito da NIJMEGEN PROPERTIES INC emitindo uma nota promissória em favor da European Freight Services LTD, sociedade com

sede em Monrovia, na Libéria, de cujo capital a NIJMEGEN participava, e que figurou como remetente da mencionada importância quando do seu ingresso no país, e endossou a nota promissória para a NIJMEGEN em 04/05/2001 (apresentar a referida nota promissória);

Item "h" - A ora intimada ajuizou uma ação contra CLAUDIO ARTUR GOMES DUARTE PEREIRA cobrando-lhe a importância correspondente ao quantum que desembolsou ao repassar a este o contra-valor em reais dos dólares norte-americanos que recebeu pela forma anteriormente descrita (apresentar cópia da petição inicial e informar o número do processo).

Em resposta a diligência, a empresa informa o seguinte (fls. 1231):

3 Esclarecimentos solicitados referentes a itens do instrumento de cessão de crédito celebrado em 7/10/2002 entre o Sr. Cláudio Artur Duarte Pereira e Nijmegen Properties Inc:

3.1 - Itens b"e c" - Conforme Contrato de Cambio nº 01/025056 de 27/04/2001 e Contrato de Empréstimo (Promissory Note) datado de 27/04/2001 devidamente regularizados junto ao Registro de Operações Financeiras do BACEN -ROF, o valor de US\$ 400,000.00 recebido em 25 de abril de 2001, referiu-se unicamente a um empréstimo feito pela European Freight Services Ltda a esta sociedade.

Cópias anexas: Contrato de Cambio, Contrato de empréstimo (Promissory Note), comprovante do registro da operação no BACEN.

3.2 - Item d" - Conforme solicitado, anexamos carta endereçada ao Banco Itaú solicitando os pagamentos.

3.3 - Itens e "e f" — A sociedade não recebeu comunicação da European Freight Services Ltd., a respeito da transferência de titularidade do Empréstimo. A cópia da Promissória (Promissory Note), já se encontra anexa para atendimento ao item 3.1.

3.4 - Item h - Este item já foi respondido, conforme nossa correspondência de 7 de julho de 2005, protocolizada junto a V. Sas. em 8 de julho de 2005 (cópia anexa).

O sujeito passivo afirma que não houve qualquer acréscimo patrimonial em decorrência da operação de cessão de crédito, haja vista que devolveu em janeiro de 2005 o correspondente valor. Entretanto, conforme registrou a autoridade lançadora, Termo de Verificação de Infração (fls. 2188), não existe a comprovação de devolução do referido valor:

E o contribuinte argumentou que "essa cessão foi cancelada em janeiro de 2005 com a correspondente devolução do crédito à Nijmegen Properties Ltd. e a subsequente cessão do mesmo para a sociedade Glendive International, LLC." Mas, não há comprovação do que afirma.

[...]

Mas em qualquer dos acertos acima nada é mencionado de o contribuinte ter devolvido o referido direito de crédito à NIJMEGEN e subsequente tê-lo cedido a GLENDIVE INTERNATIONAL, LLC.

[...]

Pelo instrumento de cessão de crédito acima, verifica-se que, ao contrário do informado pelo contribuinte no item 06 da Declaração de Dívidas e Ônus Reais do ano-calendário 2002, o referido direito de crédito de US\$ 400.000,00, convertido em reais pelo valor de R\$ 1.276.160,00, não foi adquirido pelo contribuinte por meio de um empréstimo - mas através de uma cessão gratuita feita pela NIJMEGEN.

Em pese o fato de o sujeito passivo afirmar que o empréstimo em conta corrente da Nijmegen Properties, por meio do instrumento de cessão de crédito, no valor de US\$ 400.000,00, corresponda ao valor de R\$ 847.000,00 (item a), verifica-se que não há comprovação nos autos de elemento de prova capaz de demonstrar a referida relação.

Do exposto acima, considerando o conjunto probatório dos autos, reafirma-se a decisão de piso, que assim concluiu:

Então, em respeito à legislação tributária, constata-se que o contribuinte omitiu rendimentos tributáveis recebidos, em 17/10/2002, de fonte situada no exterior no valor de US\$ 400.000,00 convertidos em reais considerando a taxa de câmbio fixada pelo BACEN para compra do dólar dos EUA em 13/09/2002, último dia útil da primeira quinzena do mês anterior à data de recebimento, de acordo com a norma legal citada no Termo de Constatação à fls. 1.105. (grifou-se)

Portanto. Sem razão o recorrente.

c) Da omissão de rendimentos recebidos do exterior - empréstimos em conta-corrente

Do Termo de Início de Fiscalização (fls. 254/255), extrai-se que, em relação ao empréstimo em conta corrente Nijmegen Properties, contraído em 2003, no valor de R\$ 184.085,34, informado na DIRPF/2004 (fls. 250), o sujeito passivo foi intimado a:

4.4.3. Empréstimos obtidos - documentação hábil e idônea que comprove a(s) data(s) e a(s) forma(s) pelas quais os recursos referentes aos empréstimos lançados nas declarações de ajustes foram concedidos e repassados ao contribuinte, bem como a liquidação dos(s) débito(s), se já tiverem ocorrido, tais como extratos coincidentes em data e valor, além dos seguintes documentos e informações:

- NIJMEGEN PROPERTIES INC - documentos que comprovem as respectivas transferências financeiras internacionais, tais como contratos de câmbio e registros das operações junto ao Banco Central do Brasil, bem assim os correspondentes créditos em conta bancária do contribuinte, referentes ao empréstimo discriminado como "Empréstimo em conta corrente -*

Nijmegen Properties Inc - contraído em 2003" (R\$ 184.085,34);

- *Informar e comprovar, mediante documentação coincidente em datas e valores, as remunerações já pagas aos respectivos credores por conta de todos os empréstimos lançados nas declarações de ajuste dos períodos acima discriminados*

Em relação ao referido empréstimo, o sujeito passivo prestou em 28/08/2006 os seguintes esclarecimentos (fls. 2189/2190):

3.3.1 Dívida com Nijmegen Properties Ltd. - R\$ 184.065,34 O empréstimo de R\$ 184.065,34 é o contra-valor em R\$ de um saldo devedor de US\$ 62.575,75 existente em 31/12/03 à taxa de câmbio dessa data (R\$ 2,91418)

Esse saldo é o somatório de quatro adiantamentos efetuados pela Nijmegen Properties (US\$ 30.396,88 em 15/01/03, relativo à compra de um veículo e melhor descrito no item 3.3.7abaixo, US\$ 45.815,00 e US\$ 4.760,75 transferidos para contas bancárias do Intimado em 21/12/03, e US\$ 603,32 relativos a pequenas despesas do Intimado pagas pela mesma) menos um crédito de US\$ 19.000,00 em 01/12/03 por honorários profissionais descritos no item 3.3.2 abaixo.

Documentos anexos:

- *Cópia de extrato de conta-corrente emitido por Nijmegen Properties Ltd.*
- *Cópia da planilha explicativa da composição do saldo 3.3.2 Rendimentos do Exterior - R\$ 55.898,00 O rendimento de R\$ 55.598,00 é o contra-valor em R\$ do crédito por honorários profissionais descrito no item 3.3.1 acima que foi efetuado em conta-corrente em 01/12/03 à taxa de cambio dessa data (R\$ 2,9420/US\$)*
- *Cópia da fatura de serviços profissionais [...]3.3.7 Automóvel GMC Esse veículo foi adquirido por importação direta. O valor registrado na declaração de bens (R\$ 171.694,60) é o somatório do custo de aquisição no exterior e das despesas de importação a saber*

[...]

O valor FOB de US 30.396,68 foi pago na origem em janeiro de 2003 pela empresa Nijmegen Properties e debitado por esta em contacorrente. Essa operação está devidamente registrada na declaração de dívidas e ônus reais e foi devidamente comunicada ao Banco Central do Brasil. O valor FOB foi convertido em R\$ à taxa da câmbio de R\$ 3,6042/US\$ utilizada na Declaração de Importação, gerando o contra-valor de R\$ 109.555,71.]

Registre-se que, assim como apurou a auditoria fiscal (fls. 2191), o sujeito passivo não logrou apresentar instrumento contratual, devidamente revestidos das necessárias formalidades, que fundamente os valores declarados a título de empréstimos em conta corrente. Neste sentido, também foi a conclusão do acórdão recorrido:

Todavia, não há como dar guarida ao impugnante, haja vista não ter conseguido comprovar a existência do mencionado empréstimo. Não existe qualquer contrato formal de empréstimo entre as partes envolvidas e também não houve qualquer prova de amortização do suposto empréstimo.

Desta forma, com base na composição saldo devedor - Nijmegen Properties (fls. 1614), a auditoria fiscal concluiu pela omissão de rendimentos recebidos, conforme demonstrativo abaixo:

Data	Tx. Câmbio		Rendimentos Omitidos	
	Ref.	R\$/US\$	US\$	R\$
15/01/03	13/12/02	3,7334	30.396,68	113.482,97
Total jan/03			30.396,68	113.482,97
21/12/03	14/11/03	2,9410	45.815,00	134.742,83
21/12/03	14/11/03	2,9410	4.760,75	14.001,46
21/12/03	14/11/03	2,9410	603,32	1.774,38
Total dez/03			51.179,07	150.518,67

Do exposto acima, considerando o conjunto probatório dos autos, entendo que os pagamentos da Nijmegen Properties não podem ser considerados como empréstimos, caracterizando-se rendimentos tributáveis recebidos do exterior.

Sem razão o recorrente.

d) Do acréscimo patrimonial a descoberto

Do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 1627 e seguintes), extrai-se que foram constatadas variações patrimoniais a descoberto no ano calendário 2002, conforme demonstrativos anexos ao termo. Para tanto, foi o sujeito passivo intimado a apresentar os necessários esclarecimentos, documentos ou contestar os valores apurados nos demonstrativos.

Argumenta o recorrente que o fiscal autuante não agiu em conformidade com o que determina a lei. Informa que o RIR/99 estabelece que o eventual acréscimo da pessoa física deve ser apurado mediante o confronto entre o patrimônio existente no início e no fim de cada mês, procedimento este não adotado pelo fiscal autuante.

A tributação dos rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto tem seu regramento basicamente estabelecido no Código Tributário Nacional e na Lei nº 7.713, de 1988, e deve ser apurada em bases mensais, como ocorre com vários tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, *in verbis*:

Código Tributário Nacional

SEÇÃO IV

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ [...]

Lei nº 7.713, de 1988

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

§ 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 não correspondentes aos rendimentos declarados. (grifou-se)

Ainda, em relação ao acréscimo patrimonial, dispõe o art. 807 do Regulamento do Imposto de Renda:

Subseção III

Origem dos Recursos

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte. (grifou-se)

Como se observa a fiscalização apurou acréscimo patrimonial a descoberto no mês de maio de 2002. Por meio de termo de constatação e intimação (fls. 1627 e seguintes), o demonstrativo foi encaminhado ao sujeito passivo para que esse se manifestasse. Entretanto, no curso da fiscalização, nada respondeu.

Como bem pontuado pelo julgador de primeira instância " ... a Lei ao estabelecer uma presunção legal, significa necessariamente que ocorrendo a situação prevista

no ordenamento jurídico, fica materializado o fato gerador do imposto de renda", sendo assim, cabe o sujeito passivo demonstrar que a autoridade lançadora está equivocada, pela apresentação de provas em contrário.

Neste sentido, sem razão o recorrente.

e) Da dedução de despesas com instrução - ano calendário 2001

Aduz o recorrente que a decisão recorrida não acatou as despesas com instrução do dependente PEDRO ARTUR VASCONCELOS DUARTE PEREIRA, ano calendário 2001, considerando que os recibos apresentados não apontam qual seria o curso praticado, desrespeitando assim o que determina a legislação tributária.

Afirma que os recibos anexados referem-se a pagamentos efetuados ao CURSO PH LTDA, instituição de educação dedicada ao ensino nos níveis fundamental e médio.

Referente ao ano calendário 2001, às fls. 2320/2321, constam 04 (quatro) recibos do CURSO PH LTDA em nome de PEDRO ARTUR VASCONCELOS, datados de 04/06/2001, R\$ 369,00; 04/07/2001, R\$ 369,00; 13/08/2001, R\$ 775,00 e 06/09/2001, R\$ 775,00. Percebe-se, em vista do recibo de julho de 2001, trata-se de recibos de Curso Extensivo, por matéria.

Consoante alínea "b" do art. 8º da Lei nº 9.250, de 1995, podem ser deduzidas as despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes efetuadas em estabelecimentos de ensinos relativamente a:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001).(grifou-se)

A meu ver, os recibos apresentados, relativos a Curso Extensivo, não se enquadram no dispositivo acima. Neste sentido, também são as disposições do art. 40 da IN SRF nº 15, de 2001:

Art. 40. Não se enquadram no conceito de despesas de instrução:

I - as despesas com uniforme, material e transporte escolar, as relativas à elaboração de dissertação de mestrado ou tese de doutorado, contratação de estagiários, computação eletrônica de dados, papel, xerox, datilografia, tradução de textos, impressão de questionários e de tese elaborada, gastos postais e de viagem;

II - as despesas com aquisição de enciclopédias, livros, revistas e jornais;

III - o pagamento de aulas de música, dança, natação, ginástica, tênis, pilotagem, dicção, corte e costura, informática e assemelhados;

IV - o pagamento de cursos preparatórios para concursos ou vestibulares;

V - o pagamento de aulas de idiomas estrangeiros;

VI - os pagamentos feitos a entidades que tenham por objetivo a criação e a educação de menores desvalidos e abandonados;

VII - as contribuições pagas às Associações de Pais e Mestres e às associações voltadas para a educação. (grifou-se)

Pelo exposto, sem razão o recorrente.

f) Da exigência da multa de ofício concomitantemente com a multa isolada

Pugna o recorrente pelo cancelamento da exigência formulada no concernente às multas isoladas quando concomitante a aplicação da multa de ofício. Entende que a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não permite a aplicação conjunta de ambas multas.

Pois bem. Até o advento da Lei nº 11.488, de 2007, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, prevalecia, neste colegiado, o entendimento pela não aplicação conjunta da multa de ofício cobrada juntamente com o imposto apurado no ajuste e a multa de ofício cobrada isoladamente, mês a mês, quando resultavam da mesma infração, ou seja, a omissão dos mesmos rendimentos.

Por oportuno, veja a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/0104.987, de 15/06/2004)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA– MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Acórdão CSRF/0104.987, de 15/06/2004)

Também, é o Acórdão nº 104-23.176, de 24 de abril de 2008, do 1º CC/4ª Câmara, que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA— IRPF Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, inclusive aquelas que cominam penalidades (Súmula nº 2, do Primeiro Conselho de Contribuintes).

MULTA ISOLADA DO CARNE-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - A inaplicabilidade da multa isolada do carnê-leão (art. 44, § 1º,

inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996) se restringe à concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Nesse sentido, entendo que assiste razão ao recorrente, em relação aos anos calendários 2001 a 2003, vez que as duas multas (de ofício cobrada juntamente com o imposto apurado no ajuste, e de ofício cobrada isoladamente, mês a mês) resultam da mesma infração, ou seja, a omissão dos mesmos rendimentos recebidos do exterior (Auto de Infração de fls. 2210/2223).

No caso, à época da ocorrência dos fatos geradores, anos calendários 2001 a 2003, a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, era clara no sentido de que se tratava da mesma penalidade, cuja aplicação - única - poderia ser feita de duas formas - juntamente com o imposto ou isoladamente - a depender obviamente do caso concreto.

Pelas razões, deve-se exonerar o sujeito passivo da cobrança da multa isolada do carnê-leão, por entender que não poderia ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL para exonerar a cobrança da multa isolada do carnê leão calculada sobre a omissão de rendimentos recebidos do exterior.

(assinatura digitalmente)

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho