



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001130/2007-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.899 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2019
Recorrente ARMANDO ESPASANDIN GERPE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2002, 2003

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DESCONTO SIMPLIFICADO. DISPÊNDIO.

O desconto simplificado substitui as deduções legais cabíveis do modelo completo de declaração de ajuste anual, sendo, por conseguinte, considerado dispêndio e lançado como tal no demonstrativo, não podendo esse valor justificar acréscimo patrimonial.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. COMPROVAÇÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO A alegação de recebimento de valores à título de distribuição de lucros não é suficiente para justificar acréscimo patrimonial, sem a comprovação da efetiva transferência do valor distribuído por meio de provas inequívocas.

MULTA QUALIFICADA É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do Contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão Aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa nas competências 11/2002, 05/2003 e 12/2003, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencido o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro que dava provimento parcial em menor extensão, para, na competência 12/2003, excluir a qualificadora da multa apenas em parte.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier (Presidente), Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Suplente Convocado). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo ESPÓLIO DE ARMANDO ESPASANDIN GERPE, contra decisão de primeiro grau que deu provimento parcial à impugnação apresentada pelo contribuinte.

Contra o Contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 720/726 em virtude da apuração da seguinte infração: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO — omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, constatando-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados e comprovados, nos meses de novembro e dezembro de 2002 e abril, maio, agosto e dezembro de 2003, conforme Termo de Verificação, Constatação e de Encerramento de Fiscalização de fls. 700/719 e demonstrativos de fls. 698 e 699. Enquadramento legal: artigos 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988, arts. 10 e 2º da Lei nº 8.134, de 1990, arts. 55, XIII, e parágrafo único, 806 e 807 do RIR/1999, art. 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 2002.

Sobre o imposto apurado, no valor de R\$ 1.179.872,74, foram aplicadas multa qualificada de 150% e juros de mora regulamentares, com fulcro nos dispositivos legais de fl. 662, perfazendo um total de R\$ 3.598.536,77.

Devidamente cientificado do Auto de Infração, Termo de Verificação e demonstrativos em referência, em 17/09/2007 (fl. 731), o Contribuinte apresentou em 11/10/2007 a impugnação de fls. 733/771.

Ao final de sua impugnação, o Contribuinte protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos e solicita o cancelamento da exigência.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ), lavrou Decisão Administrativa contextualizada no Acórdão nº **13-31.970 da 2ª Turma da DRJ/RJ1**, às fls. 804/818, julgando procedente em parte a Impugnação apresentada, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido. Recorde-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DESCONTO SIMPLIFICADO. DISPÊNDIO.

O desconto simplificado substitui as deduções legais cabíveis do modelo completo de declaração de ajuste anual, sendo, por conseguinte, considerado dispêndio e lançado como tal no demonstrativo, não podendo esse valor justificar acréscimo patrimonial.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. COMPROVAÇÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A alegação de recebimento de valores a título de distribuição de lucros não é suficiente para justificar acréscimo patrimonial, sem a comprovação da efetiva transferência do valor distribuído por meio de provas inequívocas.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do Contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

Impugnação Procedente em Parte**Credito Tributário Mantido em Parte”**

Destarte, com base em todo o exposto supra, a instância de piso votou pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE DA IMPUGNAÇÃO**, nos seguintes termos.

- 1) altere-se o valor de imposto lançado do ano-calendário de 2002 para R\$ 326.134,12, acrescido de multa qualificada de 150% e juros de mora regulamentares;
- 2) altere-se o valor de imposto lançado do ano-calendário de 2003 para R\$ 848.238,65, acrescido de multa qualificada de 150% e juros de mora regulamentares.

Devidamente intimado (fls. 820), o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 823/862), sustentando o que segue:

“O Recorrente vem insurgir-se de forma veemente contra a presente decisão, onde fica demonstrado, alias, de forma evidente, que a D. Autoridade Julgadora de 1º grau no afã de sustentar o lançamento levado a efeito pela fiscalização, optou por desconsiderar grande parte das razões arguidas na impugnação que se prestavam a comprovar, de forma incontestada, a inconsistência do auto de infração lavrado.

Consoante se pode observar, suas alegações para considerar como procedente em parte o presente lançamento, de modo geral, partem de má interpretação da peça impugnatória ou de conjecturas indevidas, como a seguir demonstraremos:

III.1 - Da Eleição Indevida da Data de Compra das Quotas de Capital

O Recorrente sustentou em sua impugnação e mais uma vez afirma, é que a operação em foco efetivamente aconteceu no ano-calendário de 2003, como devidamente declarada em sua DIRPF, e não em 2002 conforme conclusão totalmente equivocada da autoridade julgadora de 1º grau. Ademais, não existe previsão legal para a afirmação da d. autoridade julgadora de que o valor da alienação constante da referida alteração contratual não é condizente com a realidade econômica da operação.

Como já afirmado na peça impugnatória e nunca é demais repetir, o Recorrente não tem conhecimento de alteração contratual arquivada em 15/05/2003 sob o nº. 548181. Por conseguinte, de pronto, qualquer sustentação com base nessa alteração contratual não pode, em hipótese nenhuma, prosperar.

Desta forma, a afirmação de que o Recorrente constava como sócio representante da Empresa Hoteleira Tropical Tourist Ltda. na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2002 é completamente incabível. Aliás, não se consegue entender como se chegou a essa conclusão, pois basta uma análise superficial na ficha 03 da DIPJ(Inativa), já acostada ao processo, que se constatará que na verdade quem constava como representante da empresa era o Sr. José Orlando de Alvarenga Gandara.

Portanto, o que efetivamente resta totalmente comprovado, é que em 2002 o Recorrente ainda não participava da empresa em questão.

[...]

Com a devida vênia, o lançamento tributário não comporta esse tipo de imprecisão. Ao contrário, o art. 142 do CTN é claro quando define o lançamento como procedimento administrativo "tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido". Isto é, verificar a ocorrência do fato gerador, e não insinuar, dar a entender, presumir.

A fiscalização, como atividade plenamente vinculada, não pode promover lançamento do IRPF sem elementos suficientes, sob pena de ferir os princípios da estrita legalidade tributária e tipicidade cerrada.

No caso vertente, o documento que a Fiscalização utiliza como principal elemento de prova não possui data, ou seja, efetivamente não se sabe quando foi criado e, como já mencionado, não cabe a ela atribuir uma data, "ainda mais partindo de conjecturas e ilações infundadas.

Face ao exposto, resta plenamente caracterizado, que a Fiscalização incorreu em erro insuperável. Trata-se de ofensa aos arts. 142 e 144 do Código Tributário Nacional. "Verbis": [...]

Pela exegese dos artigos antes colacionados depreende-se, com fundamento no princípio da tipicidade cerrada, que a atividade fiscal é vinculada e deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador.

É assente, de forma incontestada, que os rendimentos das pessoas físicas, desde o ano-calendário de 1992 (arts. 4º, 6º, 10 e outros da Lei nº. 8.383, de 30.12.1991), se submetem ao regime de tributação e apuração mensais.

O lançamento de ofício é regido por lei, implicando vínculo indissociável do Agente lançador à temporalidade da ocorrência do fator jurídico. É abominável qualquer poder

discrecionário atribuível ao Fisco, sob pena de se subverter toda ordem jurídica instalada, com exacerbada insegurança às partes intervenientes.

Dessa forma incorre o Fisco em erro substancial ao olvidar a legislação de regência, transmutando - segundo a sua conveniência e oportunidade - a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em ofensa, reitera-se, frontal à Lei Complementar nº. 5.172/66.

No que se refere a este tópico, incumbe destacar a seguinte afirmativa da d. Autoridade Julgadora de 1º Grau:

"Com relação aos valores de aquisição das quotas em questão, cabe desconsiderar o instrumento particular de novação de compra e venda, datado de 06/01/2003, que, além de conter um valor muito inferior à realidade econômica da operação, possui uma série de impropriedades formais, conforme descrito no Termo de Verificação, Constatação e de Encerramento de Fiscalização de fls. 637 a 656. Os elementos fornecidos pelo Ministério Público Federal (fls. 489 a 589) sustentam que os valores reais da operação de aquisição de quotas da Tropical Tourist Ltda. Foram os constantes do instrumento particular de compra e venda de fls. 556 a 567.

Isso Posto, devem constar como aplicações no demonstrativo de variação patrimonial os pagamentos relativos à aquisição das quotas da empresa Tropical Tourist Ltda., nos termos tratados no instrumento particular de compra e venda de fls. 556 a 557." (grifamos)

III.2 – Do Valor Efetivamente Pago Pela Transação

[...]

Uma vez mais os comentários da d. Delegacia de Julgamento denotam claramente uma predisposição indisfarçada de acatar e repetir de forma simplória o entendimento da fiscalização sem preocupar-se em analisar atentamente os fatos com a isenção e imparcialidade que seria de se esperar.

Ora, afirmar que o instrumento particular de novação de compra e venda contém um valor muito inferior à realidade econômica da operação e que os elementos fornecidos pelo Ministério Público Federal sustentam que os valores reais da operação foram os constantes do instrumento particular de compra e venda tratam-se de meras afirmações levianas e opiniões desprovidas de qualquer fundamento legal. Em qual critério poderia basear-se a autoridade julgadora de 1º grau para chegar a esta conclusão? Como estabelecer o valor correto de uma transação deste tipo? Como determinar e mensurar a motivação das partes envolvidas na transação? Ademais, não se pode deixar de levar em consideração na composição do preço da transação as pesadas verbas constantes do passivo tributário da empresa.

Como já explicitado na peça impugnatória, o auditor autuante decidiu a seu bel prazer estabelecer como valor da operação o constante de um Instrumento Particular de Compra e Venda, sem data, registrado em 15 de maio de 2003, no Cartório do 5º Ofício do Rio de Janeiro - Títulos e Documentos.

Mesmo considerando tal instrumento particular como o que respalda a operação comercial, hipótese que só se admitiria por amor ao debate, cabe esclarecer que, ainda assim, não houve omissão de receita, como pretende, equivocadamente, caracterizar o ilustre agente do Fisco. Se não vejamos:

O que realmente tem relevância no tipo de tributação imposta é quanto o Recorrente desembolsou, isto é, quando e quanto efetivamente pagou pela aquisição das quotas.

Exemplificando: Se um contribuinte adquiriu determinado número de quotas de uma empresa por R\$ 10.000.000,00 e não efetuou o pagamento, para efeito de apuração do acréscimo patrimonial o resultado é "zero", ou seja, não há valor a ser considerado como dispêndio/aplicação.

No caso vertente, o que de fato o Recorrente desembolsou pela aquisição das quotas da Empresa Hoteleira Tropical Tourist Ltda., em 2002 e 2003 foi a importância de R\$ 27.500,00 (55% de 50.000,00) no ano calendário 2003.

Como já explicitado acima, o instrumento particular determina que caberia ao Recorrente arcar com 55% (cinquenta e cinco por cento) dos seguintes valores: R\$ 1.600.000,00 em moeda corrente e R\$ 3.033.000,00 e R\$ 1.000.000,00 em notas promissórias com vencimentos para 15/04/2003 e 15/08/2003, que representam R\$ 880.000,00, R\$ 1.668.150,00 e R\$ 550.000,00 respectivamente.

Todavia, não é demais repetir que o Recorrente, efetivamente, não efetuou, absolutamente, nenhum pagamento relativamente a esses valores, repita-se, NENHUM.

As premissas alegadas pela fiscalização partem de fundamentos absolutamente errôneos, inconsistentes e em desacordo com a legislação fiscal.

Vejam ilustres conselheiros: a começar pelas notas promissórias, o Fiscal autuante, em momento algum prova que elas efetivamente foram quitadas, que houve o pagamento por parte dos adquirentes e, conseqüentemente, o recebimento por parte dos alienantes. O agente do fisco, por sua conta, considerou como datas dos efetivos pagamentos aquelas constantes do Instrumento Particular de Compra e Venda, o que se trata apenas de uma hipótese, sem nenhuma prova concreta de sua efetivação.

Desta forma, resta evidente que tal entendimento não pode, em absoluto, prevalecer. Em primeiro lugar porque as notas promissórias não foram quitadas nem nas datas de vencimento e nem em outra data qualquer. Em suma, as notas promissórias efetivamente não foram pagas.

Neste contexto, cabe a seguinte indagação: Onde está a comprovação da liquidação das citadas notas promissórias?

O ilustre auditor autuante incorre ainda em flagrante desrespeito legal ao desconsiderar a imposição da própria legislação fiscal quanto ao regime de tributação da pessoa física. A lei 7.713/88 impõe que a tributação das pessoas físicas seja realizada pelo regime de caixa, isto é, todos os recebimentos e todos os dispêndios/aplicações devem ser considerados nos meses de suas efetivações.

O equivocado entendimento do Sr. Agente do fisco ao considerar os valores das promissórias a vencer constantes do Instrumento Particular nos meses preliminarmente acordados pelas partes, impõe o regime de competência fiscal ao contribuinte, contrariando frontalmente a legislação em vigor. Ademais, inova ao criar o instituto da "inexistência da inadimplência" no Brasil.

Neste talante, pretende fazer crer que, uma vez assumida uma dívida para fins fiscais, deve ser ela, obrigatoriamente, considerada como paga no seu vencimento, ou seja, esta inovação, sem respaldo legal, desconsidera a existência da mora em dívidas contraídas bem

como o regime de apuração imposto ao contribuinte pessoa física, o que é um verdadeiro absurdo.

Além disso, afronta toda a legislação do Direito Pátrio ao pretender que o contribuinte produza prova negativa de fato, ou seja, impor que o autuado comprove que não pagou as suas dívidas nas datas preliminarmente acordadas. Esta afronta legal de modo algum pode prevalecer.

Ora, cabe obviamente a quem alega, no caso o Auditor Fiscal, provar que o Recorrente, efetivamente, realizou aqueles pagamentos nas datas consideradas no lançamento tributário. Se tanto o devedor, quanto o credor, atestam a inexistência dos pagamentos, como a fiscalização poderia comprovar, a existência de qualquer cheque, ordem de débito, transferência bancária ou qualquer outro meio que pudesse demonstrar a efetividade da entrega dos recursos objetivando saldar as parcelas daquelas dívidas?

A situação em tela nos conduz à seguinte conclusão: O Fisco jamais conseguiu comprovar o pagamento das notas promissórias em pauta, até porque elas, efetivamente, não foram quitadas.

Por conseguinte, face a todo o exposto e sem o menor resquício de dúvida, os valores de R\$ 1.668.150,00 e R\$ 550.000,00 devem ser desconsiderados como aplicação no mapa de apuração do acréscimo patrimonial apresentado pela Fiscalização.

A mesma sorte e pelos mesmos motivos acima mencionados deve ter a importância de R\$ 880.000,00 correspondente a 55% (cinquenta e cinco por cento) de R\$ 1.600.000,00. O Recorrente insiste uma vez mais que este valor jamais foi pago. Ademais, os Srs. Ilustres Conselheiros podem facilmente observar que também não existe nenhuma prova de sua quitação.

Caso a intenção do Fisco tenha sido de considerar como pago o valor acima devido conforme Instrumento Particular, cabe ressaltar que tal argumento não pode prosperar pois, como veremos, não consta no documento que o valor de R\$ 1.600.000,00 tenha sido, efetivamente, pago.

Independentemente da consideração indevida, por parte do fisco, da data de ocorrência da transação comercial (dezembro de 2002), como já exaustivamente esclarecido, e que por si só já torna o lançamento improcedente, o que pretende o Recorrente é demonstrar que não houve o pagamento da importância em questão.

Neste contexto, é de suma importância observar o que - dispõe o citado Instrumento Particular:

"O saldo do preço é pago da seguinte forma: R\$ 1.600.000,00 (um milhão e seiscentos mil reais) em moeda corrente"

Note-se que em momento algum foi mencionado quando a importância efetivamente foi paga. Simplesmente consta do documento que o saldo do preço é pago em moeda corrente. Observem que o verbo não foi utilizado no passado de forma que se pudesse registrar o acontecimento e que tampouco consta a expressão "RECEBIDO NESTE ATO" ou outra correspondente.

Releva acrescentar ademais, que tanto o adquirente quanto os alienantes confirmam que não houve pagamento, e em nenhum momento o auditor autuante comprova, a existência de qualquer cheque, ordem de débito, transferência bancária ou qualquer outro meio

de pagamento, tampouco a efetividade da entrega dos recursos com vistas a saldar as parcelas daquelas dívidas. Em síntese, o que deve ficar registrado de forma clara é que jamais ficou comprovado o pagamento do valor de R\$ 880.000,00, até porque ele efetivamente não aconteceu.

Vejam ilustres julgadores, o Fisco não pode efetuar lançamentos com base em conjecturas, assim sendo, nunca o fiscal autuante poderia ter executado a tributação da forma como foi feita, com base em puras ilações e não em fatos concretos e claramente comprovados como deveria basear seu procedimento.

Face a todo o exposto, e sem o menor resquício de dúvida, o valor de R\$ 880.000,00 deve ser desconsiderado como aplicação no mapa de apuração do acréscimo Patrimonial.

III.3 - Do Valor Efetivamente Desembolsado pela Aquisição do Aptº 402 da Av. Vieira-Souto

O Recorrente, uma vez mais, vem contestar com veemência o equivocados entendimento do ilustre julgador de 1ª instância, com as alegações transcritas a seguir, no que tange à consideração como aplicação, no mês de maio de 2003, da importância de R\$ 500.000,00 que teria sido paga por conta da aquisição do imóvel em tela, como segue:

[...]

Ilustres Srs. Conselheiros:

A autoridade julgadora de 1º grau limita-se a repetir de forma simplória o mesmo absurdo entendimento da fiscalização já amplamente contestado no tópico anterior, servindo-se dos mesmos argumentos e insistindo em presumir ao seu talante e sem nenhuma comprovação ou base legal, tanto o valor de uma transação imobiliária, como também a data de sua efetivação.

A Realidade é que o Recorrente adquiriu o imóvel em tela em 08/11/2002 pelo preço de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) sendo R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) de sinal e uma promissória "pro soluto" vencível em 15/05/2003, conforme escritura pública lavrada no Cartório do 18º Ofício de Notas da Cidade do Rio de Janeiro (RJ).

O que de fato ocorreu é que, efetivamente, pagou o valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) relativos ao sinal em novembro de 2002 e, por razões que não vem ao caso discutir no momento, não efetuou a quitação do montante restante no decorrer do ano calendário 2003.

Num procedimento eivado de impropriedades o ilustre Auditor responsável pela ação fiscal optou por considerar como ocorrido o dispêndio no valor de R\$ 500.000,00 em maio de 2003, abolindo, uma vez mais, o instituto da inadimplência e estabelecendo o regime de competência para um contribuinte pessoa física. Tal situação configura-se, realmente, como uma grande loucura!

Como já amplamente demonstrado, jamais houve qualquer tipo de prova de que tal pagamento tenha sido efetuado. Ao contrário do que afirma em suas elucubrações caberia à fiscalização provar através de documentação hábil e idônea que este pagamento teria se efetivado nesta data, e não ao Recorrente comprovar que não efetuou tal desembolso. Não cabe, em nenhuma hipótese, ao Recorrente provar que determinado fato não aconteceu.

É assente de forma incontestada que pagamento não se presume, tem que ser comprovado de forma efetiva e concreta.

A fiscalização simplesmente afirma que houve omissão de R\$ 500.000,00 na declaração de rendimentos do ano-calendário de 2003. Ora, é óbvio que o Recorrente só declarou a parcela paga à vista no ano de 2002 pois, se em 2003 não efetivou a quitação da duplicata, o que poderia declarar?

Qual a irregularidade cometida em não declarar um pagamento que não existiu?

Se o Recorrente somente quitou a duplicata em questão em exercício posterior, como poderia declarar seu pagamento no ano-calendário de 2003?

Mesmo sendo repetitivo, releva relembrar o que já foi trazido à baila anteriormente, ou seja, de que o que realmente tem relevância no tipo de tributação imposta é se, efetivamente, houve o pagamento da duplicata em maio de 2003.

As premissas alegadas pela fiscalização partem de fundamentos absolutamente errôneos, inconsistentes e em total desacordo com a legislação tributária.

Ora r. Conselheiros: em momento algum houve prova de que esta parcela tenha sido quitada, de que houve o pagamento por parte do adquirente e, conseqüentemente, o recebimento por parte do alienante em 15/05/2003.

Neste contexto pergunta-se: onde está a comprovação da liquidação da duplicata em 15/05/2003?

Fica evidente outro flagrante desrespeito legal ao desconsiderar a imposição da própria legislação fiscal quanto ao regime de tributação da pessoa física. Cabe lembrar uma vez mais, que a Lei 7.713/88 impõe que a tributação das pessoas físicas seja realizada pelo regime de caixa, isto é, todos os recebimentos e todos os dispêndios/aplicações devem ser considerados nos meses de suas efetivações.

Com este obtuso entendimento, a autoridade julgadora de 1ª instância pretende fazer crer que, uma vez assumida uma dívida, para fins fiscais esta deve ser, obrigatoriamente, considerada como paga no seu vencimento. Esta inovação sem nenhum respaldo legal desconsidera a existência da mora em dívidas contraídas, bem como o regime de apuração imposto ao contribuinte pessoa física, o que é um verdadeiro absurdo.

No caso vertente, não se pode atribuir ao contribuinte a obrigatoriedade pela apresentação de documentos ou informações relevantes. Na verdade tal procedimento jamais poderia ter sido adotado pela fiscalização, uma vez que a situação está claramente definida em lei, já que a partir do ano-calendário de 1989 o Imposto de Renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos (art. 2º. Da Lei nº. 7.713/1988).

Ademais, tal situação configura afronta à legislação do Direito Pátrio ao pretender que o contribuinte produza prova negativa de fato, ao exigir que o fiscalizado comprove que não pagou as suas dívidas nas datas preliminarmente acordadas. Esta afronta legal de modo algum pode prevalecer.

Não se pode olvidar que cabe obviamente a quem alega, no caso o Auditor Fiscal, provar de forma cabal que o pagamento foi efetivado na data considerada no lançamento tributário.

Aqui, mais uma vez, tanto o devedor, quanto o credor, confirmam que não houve qualquer pagamento na data alegada, em maio de 2003 e, a fiscalização, por sua vez, jamais conseguiu comprovar a existência de qualquer cheque, ordem de débito, transferência bancária, tampouco a efetividade da entrega dos recursos naquela data.

Frise-se uma vez mais: O Fisco jamais conseguiu comprovar o pagamento da duplicata em pauta em maio de 2003, até porque ela efetivamente não foi quitada nessa data.

Por conseguinte, tendo em vista os fatos relatados que demonstram a total impropriedade do lançamento levado a efeito, deve também o valor de R\$ 500.000,00 ser desconsiderado como aplicação no mapa de apuração do acréscimo patrimonial.

III.4 - Da Indevida Consideração do Desconto Simplificado Como Aplicação de Recursos

Mais uma flagrante arbitrariedade perpetrada pelo ilustre auditor autuante ao considerar o desconto simplificado/padrão de 20% (vinte por cento) sobre os rendimentos tributáveis nos anos-calendários de 2002 e 2003 como renda presumidamente consumida é corroborada pela autoridade julgadora, valendo-se do seguinte pífio argumento: [...]

Ora, é totalmente inconcebível presumir-se o desconto simplificado como renda consumida. O desconto simplificado é apenas uma alternativa ao contribuinte para apuração de sua base de cálculo não podendo, sob nenhuma hipótese, ser considerado como um dispêndio efetivo. Trata-se tão somente de uma autorização legal visando a redução da base de cálculo anual do tributo, não havendo base legal para que seja computado como dispêndio efetivo na planilha Demonstrativo de Origens e Aplicações dos Recursos.

Deste modo, resta evidente que TAL PRESUNÇÃO É, SEM NENHUMA DÚVIDA, ILEGAL E INADMISSÍVEL.

Para efeito da apuração do inconsistente acréscimo patrimonial mês a mês, o ilustre auditor optou por alocar o valor do desconto simplificado, (R\$ 9.400,00), proporcionalmente aos rendimentos durante os meses do ano, lançando os valores na rubrica "Despesas" do mapa "Demonstrativo de Origem e Aplicações de Recursos". Desta forma, foram considerados indevidamente como dispêndios / aplicações os valores abaixo discriminados que transportamos do quadro demonstrativo acima mencionado:

[...]

Repita-se à exaustão, se preciso for, que o fato de o desconto simplificado ser um abatimento legalmente admitido não significa que o contribuinte tenha incorrido em despesas de igual montante e, conseqüentemente, não pode, em hipótese alguma, ser presumidamente considerado como aplicação / dispêndio em fluxo de caixa.

Corroborando todo o aqui exposto, o Recorrente traz à colação vasta jurisprudência administrativa que vem autenticar este entendimento:

[...]

Tendo em vista os fatos acima relatados, resulta claro que os valores alocados no quadro demonstrativo acima referentes ao desconto simplificado devem ser desconsiderados na apuração do fluxo de caixa.

III.5 - Dos Lucros Distribuídos não Levados em Consideração pelo Fisco

Com relação a este item de autuação, fica claramente evidenciada a total arbitrariedade e parcialidade que nortearam os procedimentos do fiscal autuante.

Conforme já detalhadamente explicitado em sua peça impugnatória, o Recorrente e sua esposa apresentaram declaração em conjunto onde consta a percepção de rendimentos isentos a título de lucros nos anos-calendários de 2002 e 2003, que foram totalmente desconsiderados pelo fiscal autuante, nos seguintes montantes:

[...]

Para sustentar seu procedimento, o agente do Fisco elencou supostas incorreções formais na escrituração das empresas distribuidoras dos lucros, bem como alguns critérios contábeis utilizados pelas mesmas.

Visando a integral manutenção do lançamento efetuado, a autoridade julgadora de 1º grau valeu-se dos inconsistentes argumentos abaixo transcritos, que devem ser completamente repudiados, como segue:

[...]

Ora r. Conselheiros: não dá para entender o que a autoridade julgadora pretende sustentar quando se refere a "uma perigosa brecha para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos, burlando, assim, a cobrança do imposto". A autoridade "a quo" parece esquecer-se que o acréscimo patrimonial pode ser justificado tanto pelos rendimentos isentos ou não tributáveis como também pelos rendimentos tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

Neste sentido, também impressiona a capacidade do ilustre Auditor autuante em descrever, de forma minuciosa, uma quantidade de situações que em nada têm a ver com a irregularidade que pretende imputar.

O que importa destacar é que, ainda que as irregularidades supostamente cometidas pelas empresas distribuidoras dos lucros mencionadas pelo agente do Fisco fossem verdadeiras, isto em nada impediria a distribuição dos lucros, ou seja, as distribuições de lucro em questão estão perfeitamente em conformidade com a legislação pertinente, ainda mais por tratar-se de um direito líquido e certo do contribuinte.

No caso vertente, como é facilmente comprovado, os lucros existiam, foram efetivamente distribuídos e declarados, e devem ser considerados como rendimentos isentos na declaração do Impugnante e, conseqüentemente, como origem na apuração de sua variação patrimonial.

Não se pode pretender que o Recorrente seja penalizado pelo fato de as empresas distribuidoras dos rendimentos não autenticarem seus livros, deixarem de apresentá-los à Fiscalização, possuir os versos de algumas folhas dos livros em branco, efetuarem a escrituração em partidas mensais, efetuarem os pagamentos do lucro via caixa, ou até mesmo se algum balanço trimestral não foi assinado pelo contador.

Na situação em tela ficou patente que o ilustre Auditor realmente extrapolou os limites da legalidade, de modo a tentar justificar a lavratura do presente auto de infração, ultrapassando o bom senso, a imparcialidade e, acima de tudo, a própria legislação de regência.

Ora R. Julgadores, se a Pessoa Jurídica cometeu algum tipo de irregularidade que resulte em alguma sanção tributária, que ela seja punida e não o beneficiário dos rendimentos.

No caso em questão, o que efetivamente deve ser observado é se as empresas possuíam lucros ou reserva de lucros a serem distribuídas e se foram registrados os pagamentos desses lucros aos beneficiários, não importando, de forma alguma, se esses recursos foram pagos via caixa ou banco, se o Diário ou Razão foram escriturados em partidas mensais e assim por diante.

Até porque, se compactuarmos com o raciocínio do Fisco de não ser aceita distribuição de lucros em moeda corrente, os contribuintes estariam sempre obrigados a executar suas transações comerciais através de instituições financeiras, sob pena de sofrer um dia algum tipo de sanção fiscal. Caso este entendimento fosse adotado, talvez fosse mais acertado acabar com a moeda corrente no País e instituir-se outro tipo qualquer de sistema. Sem dúvida estaríamos diante de uma grande insanidade!

Nunca é demais acrescentar que não há determinação legal que proíba a utilização de valores em espécie nas transações comerciais no Brasil e nem há presunção legal a favor do Fisco nesses casos, visto que a presunção em questão trata do acréscimo patrimonial a descoberto e não da inexistência de operações realizadas em espécie. É do Fisco o ônus de provar a inexistência das operações em espécie declaradas e confirmadas através de documentação.

[...]

Face a todo o acima explicitado, propugna o Recorrente pela consideração na íntegra dos valores relativos a lucros efetivamente distribuídos como origem na apuração de sua evolução patrimonial.

III.6 - Dos R\$ 27.500,00 Considerados Indevidamente como Custo de Aquisição de Quotas

Como já explicitado em tópico anterior, a Fiscalização em seu Quadro Demonstrativo de Origens e Aplicações dos Recursos imputa como aquisição de direitos societários, em dezembro de 2002, o valor de R\$ 927.500,00, que representa R\$ 880.000,00 (0,55 x 1.600.000,00) referente ao valor do sinal supostamente pago conforme instrumento particular de compra e venda, R\$ 27.500,00 (0,55 x 50.000,00) referente ao prego constante da 10ª alteração contratual e R\$ 20.000,00 relativo a um acréscimo patrimonial constante na declaração de rendimentos do Impugnante não explicado.

O que releva discutir no momento em relação aos R\$ 27.500,00 é que o agente do fisco considerou tal valor como pago como parte do preço da aquisição das quotas da empresa Hoteleira Tropical Tourist Ltda., conforme 10ª alteração contratual.

Vejam ilustres Conselheiros: todo o procedimento fiscal relacionado à aquisição das quotas baseou-se no Instrumento Particular de Compra e Venda, documento que o Fisco elege como base para por amparar a transação comercial em questão, ou seja, segundo o Fisco o documento que vale é o Instrumento Particular de Compra e Venda.

Abstraindo-se o fato da concordância ou não quanto a este posicionamento do Fisco, o que de fato importa é que, se o ilustre auditor considera determinado documento como válido, é dele que tem que ser extraídos os valores, **o que significa dizer que, se entende que a alteração contratual não tem legalidade, o mesmo tratamento deve ser dado ao valor de R\$ 27.500,00. Independentemente da legalidade ou validade de um ou outro documento, o que jamais poderia ter acontecido é ter sido considerado a soma dos valores dos dois documentos.**

Ora, ou o Fisco considera o Instrumento Particular de Compra e Venda ou a 10ª alteração contratual, ou considera o valor de R\$ 880.000,00 ou R\$ 27.500,00. NUNCA, JAMAIS, a soma dos dois. Tal procedimento encerra uma incoerência sem precedentes. Vale lembrar que o valor de R\$ 880.000,00 já foi objeto de contestação anteriormente.

Desta forma, propugna o Recorrente, mesmo seguindo os procedimentos equivocados do Fisco, pela desconsideração do valor de R\$ 27.500,00 como dispêndio do Recorrente.

III.7 - Dos Rendimentos Efetivamente Recebidos

Mais uma vez, o ilustre Auditor autuante, na sua notável voracidade fiscal, incorre em claro equívoco ao desconsiderar, de forma arbitrária e inexplicável, os valores recebidos pelo Recorrente a título de lucros e devidamente declarados como rendimentos isentos e não tributáveis em suas Declarações de Ajuste Anuais relativas aos anos-calendário 2002 e 2003, sendo vejamos:

Às fls. 13 do seu Termo de Verificação, Constatação e de Encerramento de Fiscalização, o Sr. Exator determina a seu bel prazer que sejam excluídos desta rubrica os seguintes valores:

a) No ano calendário 2002

Os valores de R\$ 73.708,62, relativo ao lucro distribuído pela empresa Atlantis Copacabana Hotel Ltda e R\$ 112.000,00 relativamente ao lucro distribuído pela empresa Royalty Copacabana Hotel, perfazendo um somatório de R\$ 185.708,62;

b) No ano calendário 2003

Os valores de R\$ 90.000,00, relativo ao lucro distribuído pela empresa Hotel Royalty Barra Ltda, R\$ 139.669,15 relativamente ao lucro distribuído pela empresa Atlantis Copacabana Hotel Ltda, R\$ 105.250,70, relativamente ao lucro distribuído pela empresa Royalty Copacabana Hotel Ltda., e R\$ 20.000,00 correspondente ao lucro distribuído pela empresa Copacabana Mar Hotel Ltda., perfazendo um somatório de R\$ 354.919,85.

Ora r. Conselheiros: Se observarmos que os totais constantes das declarações de rendimentos apresentadas pelo Recorrente como Rendimentos Isentos e não Tributáveis relativamente aos lucros recebidos nestes 2 anos-calendário foram, respectivamente, de R\$ 226.517,12 em 2002, e R\$ 369.963,05 em 2003, ainda assim, mesmo se, por absurdo, considerássemos válida a tese desenvolvida pelo autuante, teríamos uma diferença de R\$ 40.808,50 (226.517,12 - 185.708,62) no ano-calendário 2002, e de R\$ 15.043,20 (369.963,05 - 354.919,85) no ano-calendário 2003, que teriam que ser consideradas como origem no demonstrativo elaborado pela fiscalização e, inexplicavelmente, não o foram.

Isto posto, resta cristalino que, mesmo em se considerando válido o entendimento totalmente equivocado do Fiscal autuante ao desprezar, de forma totalmente absurda os valores comprovadamente recebidos pelo Recorrente a título de lucros, ainda assim devem ser considerados como origem os valores acima demonstrados.

III.8 - Do Instrumento Particular de Novação de Compra e Venda

Preliminarmente, o Recorrente gostaria de esclarecer e ao mesmo tempo reconhecer alguns equívocos que acabaram por levar o Fisco a interpretações indevidas. Contudo, é de se ressaltar que tais enganos não resultaram em prejuízo ao Tesouro Nacional. Vejamos a seguir um breve relato da situação:

Posteriormente ao evento da 10ª alteração contratual da empresa Hoteleira Tropical Tourist Ltda. foi celebrado o contrato "Instrumento Particular de Compra e Venda". O Recorrente não se recorda exatamente da data, e, além disso por um lapso, esta não consta do documento.

Na realidade, o que se pretendia naquela época era fazer um instrumento de novação que, em função do entendimento entre as partes, alteraria o valor pactuado através daquela alteração contratual.

Todavia, como já sabido, acabou-se por elaborar o "Instrumento Particular de Compra e Venda" que apesar do nome e formatação inadequada, o efeito prático seria o mesmo.

Mais adiante, em julho ou agosto de 2003 foi celebrado um novo Instrumento Particular de Novação de Compra e Venda devido a novos entendimentos entre as partes. Ocorre que, inadvertidamente, colocou-se a data de 06 de janeiro de 2003 neste novo contrato, quando o certo seria, pelo que se recorda o Recorrente, em julho ou agosto de 2003.

Esses são, efetivamente, os fatos verdadeiros.

Neste plano, insiste e ratifica o Recorrente que o único desembolso por ele efetuado nos anos-calendários de 2002 e 2003 em relação à aquisição das quotas de capital da empresa Hoteleira Tropical Tourist Ltda. foi o valor de R\$ 27.500,00 lançado em sua declaração de rendimentos referente ao ano-calendário de 2003. Nunca é demais recordar que não existe nenhuma comprovação de pagamento de qualquer outro valor, até por que efetivamente não aconteceu.

Portanto, o que tem realmente relevância neste momento é demonstrar as inconsistências apontadas pelo agente do Fisco em relação ao Instrumento Particular de Novação de Compra e Venda, bem como a postura de parcialidade e avidez que nortearam toda sua conduta no decorrer da ação fiscal com objetivo claro de promover o lançamento a qualquer preço, independentemente da busca pela verdade e justiça.

Quanto à colocação do ilustre Auditor de que, de forma inusitada, já se tinha conhecimento da alteração contratual da empresa Toledo Copacabana Hotel Ltda., de nº. 1341829, em 31/07/2003 tendo em vista que o pacto contratual fora firmado em janeiro de 2003, deve ser esclarecido que a data constante do documento (06/01/2003) é que esta errada. Na verdade, deveria ser algum dia de julho ou agosto, pelo que se recorda o Recorrente. Em apoio a esta sustentação basta verificar a data dos reconhecimentos das firmas, por semelhança, constantes do próprio documento ou até mesmo confirmar junto aos alienantes.

Afirma o ilustre auditor que a cláusula 5ª do Instrumento Particular de Novação de Compra e Venda "não presta reverência à veracidade dos fatos, pois em 16 de janeiro de 2003 o indigitado senhor participava, ainda, na condição de sócio da empresa alienada", tendo em vista que somente em 12/03/2003, (JUCERJA nº. 1307486) que a saída do Sr. Jose Orlando do quadro societário da empresa se efetivou.

Assevera ainda, que "melhor sorte também não assiste à presença da Sra. Regina Celia de Oliveira Gandara que assina o instrumento de novação, conforme deixa clara a alteração datada de 16/12/2002, registrada na JUCERJA em 12/03/2003, sob o nº. 1307486" haja vista que "não poderia a citada senhora assinar um instrumento particular que fora fixado em 06/01/2003, quando ainda não representava a empresa."

Em primeiro lugar relembra o Recorrente que o pacto em questão não foi assinado em janeiro de 2003, mas sim em julho ou agosto como já comentado anteriormente,

portanto, na data real da assinatura o Sr. José Orlando já não pertencia mais ao quadro societário da empresa e a Sra. Regina Célia de Oliveira Gandara tinha todas as condições de representa-lo.

Em segundo lugar, vale atentar, uma vez mais para a incoerência que acompanhou o agente do Fisco durante toda a ação fiscal. Vejam ilustres Conselheiros: quando foi do interesse do senhor Auditor argumentar que o Sr. José Orlando ainda participava da empresa ele sustentou que a data da operação referente à alteração nº. 1307486 foi 12/03/2003 (data do arquivamento). Quando foi de seu interesse sustentar que a Sra. Regina Célia ainda não representava a empresa cita como data da operação, referente a mesma alteração contratual, 06/12/2002.

A verdade é uma só, quando da assinatura do Instrumento Particular de Novação de Compra e venda o Sr. José Orlando de Alvarenga Gandara já não participava da empresa enquanto que a Sra. Regina Célia de Oliveira Gandara já tinha condições de representá-lo, e nada do que foi escrito pelo fiscal autuante o contrário.

Em mais uma tentativa de desacreditar o documento em pauta, argumenta o Fiscal autuante que a Sra. Carmen Regina de Alvarenga Gandara Correa da Costa não estava autorizada a representar a empresa ORG, tendo em vista que a Ata da Assembléia Geral de 06/06/2002 não fora objeto de transcrição e arquivamento junto à JUCESP, não podendo, pois, surtir efeitos.

Em relação à afirmação acima, reconhece o Recorrente não ter conhecimento a respeito, entretanto não acredita que tal formalidade possa ser motivo suficiente para tornar o documento imprestável, o que seria, realmente, uma arbitrariedade sem precedentes.

Como se já não bastasse toda sua dedução fantasiosa, desta feita perde-se em acusações levianas ao afirmar que o Instrumento Particular de Novação "trata-se de uma GROSSEIRA MONTAGEM, com objetivo de promover uma inclusão, 'a posteriori', para fazer valer o novo preço da transação e o registro da exclusão do sócio José Orlando."

Para sustentar sua absurda afirmação, alega que a "segunda folha é uma cópia travestida de original", que "o instrumento contratual falece de homogeneidade", que "a qualificação da assistente Maria Rita Gandara é reproduzida na terceira página numa tentativa clara de uma 'conta de chegada', ou seja, para se fechar espaços, faz menção ao número de rubricas por páginas, observação que o Impugnante não conseguiu entender o que o Sr. Auditor quis insinuar e, por fim, para fechar com "chave de ouro" afirma que "o Sr. José Orlando rubricou a primeira página e que sua rubrica seria (5ª) em sentido anti-horário."

É de Surpreender a ousadia coragem do Sr. Auditor em registrar essas levianas colocações, verdadeiras aleivosias que poderiam, inclusive, motivar futuras medidas reparatórias.

A verdade é que o Recorrente não consegue perceber a relevância quanto à falta de homogeneidade, se a quantidade de rubricas nas folhas está correta ou se foi "colado" equivocadamente em duas folhas a qualificação de assistente. O que, efetivamente, deve ser questionado é o seguinte:

Adquirentes e alienantes têm conhecimento do instrumento particular em questão? Assinaram o referido documento? Se a resposta para os questionamentos acima é afirmativa, toda a suspeição do Fisco cai por terra, posto que a alegada "montagem" não faria o menor sentido, a não ser com objetivo de diminuir o trabalho de digitação.

Afinal de contas, sempre é importante lembrar que a qualquer momento, estando as partes de acordo, poderiam elaborar o documento conforme seus interesses.

Para se colocar uma pá de cal na ideia absurda do Fisco quanto à montagem, basta verificar a data de reconhecimento das firmas, 03 de setembro de 2003.

No entender do Fisco, foi produzida a "montagem" com o objetivo de evadir-se de sanções tributárias. Este, sem dúvida, é o posicionamento do Sr. Auditor.

Independentemente do fato de que o documento em questão não trouxera modificações na apuração do fluxo financeiro tendo em vista que não houve pagamentos dos valores pactuados nos contratos com exceção dos 27.500,00, como já mencionado anteriormente, o que de fato importa é que, se o Recorrente tivesse montado o referido documento com objetivo de ludibriar o Fisco, nunca a data do reconhecimento de firma poderia ter sido anterior ao início da ação fiscal. A não ser que o Recorrente tivesse o poder de prever o futuro e, com base nele, se antecipasse ação do Fisco.

Ora, se o documento fosse montado, a data do reconhecimento das firmas seria posterior ao início da ação fiscal.

Vale ressaltar ainda a afirmação do Sr. Auditor que o Sr. José Orlando rubricou a primeira página do Instrumento Particular de Novação. Vejam ilustres Julgadores, o Recorrente afirma categoricamente que não é verdadeira a alegação do Fisco, ou seja, o Sr. Jose Orlando não rubricou o documento.

Supera-se, uma vez mais o Sr. Auditor, pois além de desempenhar suas funções como agente público da Receita Federal ainda exerce as atribuições de Perito, uma vez que somente tal profissional poderia afirmar, de forma categórica, que um certo documento foi "montado" ou que uma determinada rubrica pertence a uma determinada pessoa.

Por derradeiro, o Recorrente reafirma que todo o acima exposto é a pura expressão da verdade, devidamente comprovada, caracterizando, dessa forma, a improcedência total das conjecturas do Fisco, o que consequentemente corrobora a improcedência do presente auto de infração.

III.9 - Da Multa Qualificada Por Evidente Intuito de Fraude

É realmente motivo de total estranheza para o Recorrente a forma com que foi conduzido o julgamento de primeiro grau, pois se igual tratamento for dispensado a outros contribuintes mantendo-se o lançamento a qualquer prego, pode-se afirmar sem medo de errar que suprimiu-se a primeira instância dos julgamentos referentes a processos administrativos decorrentes de lavratura de auto de infração.

Observem ilustres Conselheiros: a d. Autoridade julgadora de 1ª instância, sem o menor constrangimento, mantém o lançamento referente a aplicação da multa qualificada sob as seguintes inócuas justificativas:

[...]

Diante das cômodas e simplórias alegações da autoridade julgadora para corroborar o arbitrário entendimento da autoridade exatora, cabe, de pronto a seguinte indagação:

Qual foi a intenção fraudulenta do Recorrente em ocultar fatos jurídico-tributários para eximir-se do pagamento de tributos descrita pela d. Autoridade Julgadora e minuciosamente Justificada e comprovada nos autos?

Ora R. Conselheiros, se essa forma de julgamento totalmente desprovida de qualquer critério vier porventura a prevalecer, daqui para frente os contribuintes estarão

completamente sujeitos a qualquer tipo de arbitrariedade. Imagine-se os acórdãos elaborados dessa forma, por exemplo: "justifica-se plenamente a multa qualificada de 150% sobre o imposto apurado tendo em vista que o Contribuinte forneceu informações inexatas e trouxe documentos com valores muito inferiores aos efetivamente acordados na operação de aquisição das quotas da Tropical Tourist Ltda.", etc., etc.

Assim, cabe mais uma indagação: Em que momento a d. Autoridade Julgadora referiu-se aos argumentos do Recorrente contra a aplicação absurda da multa qualificada?

Nesta vertente, e para demonstrar de forma cristalina a improcedência do critério adotado, o Recorrente apresentará três impedimentos para a aplicação indevida e absurda da multa qualificada de 150%, sendo vejamos:

1 — Da Inexistência do Dolo, do Evidente Intuito de Fraude;

[...]

2 - Da Multa Qualificada Sobre Presunções de Omissão De Receita;

[...]

3- Da Multa Aplicada Sobre o Valor Englobado

[...]

Discorre acerca dos temas acima identificados, e ao final pede o cancelamento integral da qualificação da multa aplicada.

IV – Do Pedido

Face ao todo exposto, consideradas todas as razões de fato e de direito produzidas, requer o Recorrente seja dado provimento ao presente Recurso para que seja anulada integralmente a decisão da d. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), pelos motivos de fato e de direito até aqui relatados”.

Em seguida, o Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte foi apreciado por esta 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual manifestou-se através da Resolução nº 2401-000.593 de 08 de junho de 2017, fls. 905/931 e converteu o julgamento em diligência com o objetivo de esclarecer alguns pontos, da seguinte forma:

“[...]

Impende salientar que a presente ação fiscal decorre de requisição do Ministério Público Federal no Estado do Rio de Janeiro, conforme se verifica do ofício/PR/RJ/GAB/RT nº 143/2005, de 21 de novembro de 2005 (fls. 505), que também trouxe para os autos o Instrumento Particular de Compra e Venda celebrado entre os sócios pessoas físicas das empresas alienantes e das pessoas físicas dos compradores, decorrente de notícia crime levada ao Ministério Público pelo Sr. Rogério Baptista Schrago (fls.506), com base na Notificação Extrajudicial, de 12 de maio de 2003, elaborada pela advogada Dra. Rosane Aparecida Duque Ramos — OAB/RJ, nº 84.210, e devidamente registrada no mesmo cartório, em 15 de maio de 2003, sob o nº 548181, e endereçada aos adquirentes, Srs. Armando Espasandin Gerpe e Manuel Espasandin Gerpe (fls. 542/547), para apuração da prática, em

tese, de crime de sonegação fiscal e outros eventuais ilícitos praticados, por parte dos representantes da Empresa Hotelaria Tropical Tourist Ltda. Sr. Armando Espasadim Gerpe e Manuel Espasadim Gerpe, quando da aquisição por parte desses dois últimos da totalidade de cotas da empresa mencionada pela controvérsia em relação ao valor excessivamente superior ao constante na alteração contratual de 16 de dezembro de 2002 (R\$ 50.000,00), já que o valor estipulado no Instrumento Particular de Compra e Venda, celebrado entre as mesmas partes, foi de R\$ 9.950.000,00 (nove milhões, novecentos e cinquenta mil reais).

Assim, considero necessário ao deslinde da controvérsia dos presentes autos, solicitar que a Delegacia de origem diligencie sobre o andamento e eventual resultado da investigação em curso perante a Procuradoria da República do Estado do Rio de Janeiro, juntando-os aos presentes autos, abrindo prazo para o espólio do Contribuinte manifestar-se sobre o que for juntado, com posterior envio a este Colegiado.” (sublinhei)

Em seguida, sobreveio a Informação Fiscal de fls. 936/937 sugerindo que se oficiasse a Procuradoria da República no Estado do Rio de Janeiro solicitando informações acerca do Expediente Criminal nº 1.30.01.1.003155/2004-16. Dessa forma, fora expedido o Ofício nº 2531/2017/DRF/RJ-I (fl. 938) visando cumprir a diligência solicitada por este colegiado.

Em resposta, a Procuradoria da República no Rio de Janeiro, por intermédio do Ilustre Procurador, Doutor Paulo Henrique Ferreira Brito, informou que os autos do Inquérito Policial que investigava a suposta prática de crime previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, em razão de ilegalidades perpetradas pelos representantes do grupo empresarial GANDARA, em sua escrituração fiscal e contábil, relativas às empresas do aludido grupo – EMPRESA HOTELARIA TROPICAL TOURIST LTDA e outros, foi arquivado, uma vez que os créditos tributários dos contribuintes investigados estão parcelados e com a exigibilidade suspensa (Ofício nº 84/2018 – fl. 942).

Este Colegiado, por intermédio da Resolução nº 2401-000.387 (fls. 231/235), de 17/07/2014, converteu o julgamento novamente em diligência, tendo em vista que houve notícia de eventual parcelamento do crédito tributário, os autos foram convertidos em diligência, para que a Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro I juntasse aos autos o pedido de parcelamento do contribuinte, específico para o crédito tributário que compõe a presente lide. E, tendo em vista que a parte final da Resolução nº 2401000.593 não foi atendida, determinou-se que o espólio do Contribuinte fosse intimado a se manifestar sobre os últimos acontecimentos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil, em cumprimento à diligência solicitada, informou por intermédio do Despacho de Encaminhamento de fls. 977, que em consultas realizadas nos sistemas da Receita Federal do Brasil não foram encontrados parcelamentos ou pedidos de parcelamento para os débitos em questão, sugerindo que referido questionamento fosse dirigido à PGFN, a qual seria responsável por confirmar; todavia, essa sugestão não foi acatada.

A Recorrente foi cientificada por AR em 29/11/2018, às fls 980, todavia não apresentou qualquer manifestação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa, Relatora.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da r. decisão em debate, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

2. DO MÉRITO

Nos meses de novembro e dezembro de 2002 e abril, maio, agosto e dezembro de 2003 foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto, conforme Termo de Verificação, Constatação e de Encerramento de Fiscalização de fls. 637 a 656 e demonstrativos de fls. 635 e 636.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está prevista no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988, abaixo transcrito:

"Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. , § 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim -também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (.)"O supra citado dispositivo legal presume que decorra de rendimentos tributáveis omitidos o acréscimo patrimonial da pessoa física não justificado pelos rendimentos declarados.

Oportuno esclarecer, antes de mais nada, que acréscimo patrimonial a descoberto significa o incremento patrimonial não lastreado por rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, apontados na declaração de rendimentos.

Dessa forma, ocorre acréscimo patrimonial a descoberto quando as mutações patrimoniais e os gastos do período superarem o total de rendimentos recebidos no mesmo lapso temporal.

O acréscimo patrimonial a descoberto se apura por meio do cotejo entre origens e aplicações, de forma mensal, tendo em vista a regra do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, que preceitua que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Assim, para a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto é imperativo confrontar-se, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos do respectivo período, sendo transportados para o mês seguinte os saldos positivos apurados no mês anterior, dentro de um mesmo ano-calendário.

— Outrossim, faz-se importante destacar que o mencionado § 1º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, estabeleceu uma presunção legal do tipo *juris tantum*, ou relativa, que

ocasiona a chamada "inversão do ônus da prova", incumbindo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado.

Desse modo, verificada a existência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos, recaindo, então, sobre o contribuinte o ônus de provar a improcedência das imputações feitas.

O Fisco, portanto, fica dispensado de provar, no caso concreto, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a prova em contrário, conforme se depreende dos arts. 333 e 334 do Código de Processo Civil, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal:

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

IV— em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade."

Portanto, se o Recorrente 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.

Em sua defesa, o Recorrente se insurge, inicialmente, contra a inclusão como aplicação de valores relativos à aquisição de quotas do capital da empresa Tropical Tourist Ltda. De acordo com o Contribuinte, o único pagamento que teria efetivamente ocorrido seria de R\$ 27.500,00 no ano-calendário de 2003, não tendo a Fiscalização logrado comprovar a existência de nenhum outro pagamento a esse título tanto no ano-calendário 2003, quanto no ano-calendário anterior.

Primeiramente, nesse aspecto, é pertinente traçar um breve histórico da mencionada operação de aquisição de quotas da empresa Tropical Tourist Ltda.

O Recorrente e seu irmão adquiriram 100% das quotas do capital social da empresa Hoteleira Tropical Tourist Ltda., sendo 55% para o Contribuinte e 45% para seu irmão Manuel Espasandin Gerpe. Esse fato é incontroverso. A questão é saber quando essa operação ocorreu e qual o preço efetivamente desembolsado nela.

Em seu extenso arrazoado, o Recorrente não esclareceu satisfatoriamente nenhuma dessas questões. Ao ser indagado acerca da data da aquisição das quotas da mencionada empresa, o Contribuinte limitou-se a dizer que não teria sido no ano-calendário de 2002.

A controvérsia sobre a data da realização do negócio se deu em função de existir uma alteração do contrato social da sociedade Empresa Hoteleira Tropical Tourist Ltda, datada de 16/12/2002 (fls. 509 a 515) tratando da referida alienação e um instrumento particular de compra e venda (fls. 556 a 567), registrado em maio de 2003, que prevê valores distintos para a aquisição das quotas da citada pessoa jurídica. Como se não bastasse essa divergência, foi juntado aos autos um terceiro documento (fls. 154 a 156) denominado "instrumento particular de

novação de compra e venda", datado de 06/01/2003, que estabelece outro valor como preço de aquisição da totalidade das quotas da empresa em tela.

Enquanto a alteração contratual de fls. 509 a 515 estabelece que a totalidade das quotas da Tropical Tourist Ltda foi alienada por R\$ 50.000,00, preço integralmente satisfeito no ato da compra pelo Interessado e seu irmão, no instrumento particular de fls. 556 a 567 consta um preço de R\$ 9.950.000,00 para o total dessas mesmas quotas e no instrumento particular de novação de compra e venda de fls. 154 a 156, a totalidade **das quotas da Tropical Tourist é alienada por R\$ 1.000.000,00.**

Em sua defesa, o Contribuinte alega que a alteração contratual de fls. 509 a 515 não teria ocorrido em dezembro de 2002, nem tampouco teria havido o pagamento de R\$ 50.000,00 nesse ano. Segundo o Autuado, as partes pretenderam pactuar o negócio em novas bases, tendo sido elaborado, para esse fim, o instrumento particular de compra e venda de fls. 556 a 567, cuja data o Interessado não recordaria. Já o instrumento de novação de fls. 154 a 156, seria fruto de novos entendimentos entre as partes e, apesar de conter a data de 06/01/2003, na realidade, teria sido celebrado apenas em julho ou agosto de 2003.

Apesar de tantas datas e valores, o Recorrente não logra esclarecer por quanto, efetivamente, teria adquirido a totalidade das quotas da empresa Tropical Tourist Ltda., limitando-se a dizer que o único desembolso ocorrido seria o da quantia de R\$ 27.500,00 em 2003.

Da análise das provas carreadas aos autos, pode-se concluir que a transferência das quotas da empresa Tropical Tourist Ltda. para o Autuado e seu irmão já se deu em 2002, conforme demonstra a alteração contratual da citada pessoa jurídica (fls. 509 a 515). Entretanto, o valor de alienação constante da referida alteração contratual não é condizente com a realidade econômica da operação. De todo modo, a parcela de R\$ 27.500,00, proporcional à participação do Autuado no capital da Tropical Tourist Ltda. (55% de R\$ 50.000,00) deve ser considerada como aplicação. No que tange à parcela de R\$ 20.000,00 constante da declaração de bens relativa ao exercício de 2004, não restou demonstrado o seu desembolso, haja vista tal parcela não possuir lastro na alteração contratual da Tropical Tourist, nem em nenhum dos instrumentos particulares de compra e venda mencionados anteriormente.

Por essa razão, o valor de R\$ 20.000,00 deve ser excluído da linha aquisição de direitos societários no quadro das aplicações do mês de dezembro de 2002 à fl. 835.

Com relação aos valores de aquisição das quotas em questão, cabe desconsiderar o instrumento particular de novação de compra e venda, datado de 06/01/2003, que, além de conter um valor muito inferior à realidade econômica da operação, possui uma série de impropriedades formais, conforme descrito no Termo de Verificação, Constatação e de Encerramento de Fiscalização de fls. 637 a 656. Os elementos fornecidos pelo Ministério Público Federal (fls. 489 a 589) sustentam que os valores reais da operação de aquisição de quotas da Tropical Tourist Ltda. foram os constantes do instrumento particular de compra e venda de fls. 556 a 567.

É necessário salientar que a menção de retiradas registradas em livros diários que contém uma série de irregularidades formais não serve para comprovar a apuração, distribuição e recebimento de lucros.

Nesse sentido, para se constituírem em provas hábeis, os registros contábeis devem estar acompanhados dos documentos que lhes deram lastro. Documentos hábeis para comprovar uma distribuição de lucros seriam aqueles que demonstrassem a efetiva saída dos recursos da empresa e o recebimento destes pelo Interessado, mediante, por exemplo, extratos bancários ou cópias de cheques compensados.

Em razão de a distribuição de lucros não ser tributada na pessoa física, torna-se crucial a comprovação de sua existência para que se possa aceitá-la como justificativa de acréscimo patrimonial, caso contrário se estaria abrindo uma perigosa brecha para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos, burlando, assim, a cobrança do imposto.

Outrossim, o argumento de que os lucros teriam sido pagos em espécie pelas pessoas jurídicas não pode servir como escusa para liberar o Contribuinte da prova do recebimento desses valores. Esclareça-se que tal exigência não impede, obviamente, o pagamento de obrigações em moeda corrente, apenas condiciona a inclusão de origens no demonstrativo de variação patrimonial à prova do recebimento das mesmas.

Em suma, conclui-se que não restaram cabalmente provadas a apuração e distribuição dos lucros e, sobretudo, a efetiva entrega do numerário pelas referidas empresas ou as transferências de recursos das pessoas jurídicas para a pessoa física. Em razão disso, não cabe incluir tais valores como origens nos demonstrativos de variação patrimonial dos anos calendário de 2002 e 2003.

Da multa qualificada

O Recorrente se insurge contra a aplicação da multa de 150% defendendo que a Fiscalização não teria provado o evidente intuito de fraude do Contribuinte.

No auto de infração em referência, a qualificação da multa se deu a partir da caracterização da intenção fraudulenta do Contribuinte de ocultar fatos jurídico-tributários para se eximir do imposto devido.

No entanto, distintamente do alegado pelo Recorrente, a Fiscalização descreveu sua conduta, configurada pela apresentação de um instrumento de alteração contratual da empresa Tropical Tourist Ltda. onde consta a aquisição de quotas por um valor inteiramente inverossímil com o fito de ocultar os verdadeiros valores desembolsados na operação que não encontravam lastro nos rendimentos declarados pelo Contribuinte nos anos-calendário de 2002 e 2003.

Também não lhe assiste razão quando reclama que a Fiscalização estaria presumindo, sem qualquer prova, o dolo do Contribuinte. No presente caso, não há como ignorar a discrepância existente entre o valor que foi atribuído à operação de aquisição das quotas em tela e a realidade econômica do negócio que, posteriormente, veio à tona, conforme instrumento particular de compra e venda de fls. 556 a 567 e elementos fornecidos pelo Ministério Público Federal (fls. 489 a 589). Nesse sentido, por mais que o Recorrente negue, não se vislumbra outra intenção que não a de burlar o Fisco.

Quanto ao argumento de que o Fiscal teria aplicado a multa qualificada sobre infrações não sujeitas a essa penalidade, cumpre esclarecer que a única infração descrita no auto de infração em comento foi a omissão de rendimentos apurada a partir de acréscimo patrimonial a descoberto. Foi justamente para ocultar o incremento patrimonial não justificado pelos

rendimentos declarados que o Contribuinte forneceu informações inexatas e trouxe documentos com valores muito inferiores aos efetivamente acordados na Operação de aquisição das quotas da Tropical Tourist Ltda.

Por essa razão, se justifica plenamente a multa qualificada de 150% sobre o imposto apurado a partir da omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 2002 e 2003.

Com relação ao argumento de que a Súmula nº 14 do antigo Conselho de Contribuintes vedaria a aplicação da multa qualificada nos casos de simples apuração de omissão de rendimentos, cumpre destacar que a hipótese em análise não se trata de mera omissão de rendimentos, tendo sido demonstrado o evidente intuito de fraude por parte do Recorrente, exatamente como preceitua a legislação de regência.

Da mesma forma, a aplicação da multa qualificada no presente caso não está calcada em mera presunção legal, mas sim na conduta dolosa do Recorrente tendente a omitir ou ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto, mediante a omissão de informações ou a prestação de informações incorretas ao Fisco.

No que tange às decisões administrativas às quais o Contribuinte se refere em sua petição, há que se esclarecer que o entendimento exposto porventura nessas decisões fica restrito às partes de tais processos, não se cogitando da extensão de seus efeitos jurídicos ao presente caso.

Ademais, cumpre destacar que a Jurisprudência não integra o conceito de legislação tributária, à luz dos arts. 96 e 100 do CTN, não vinculando à presente instância do julgamento administrativo-tributário.

Mantém-se, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%, todavia, sobre as rubricas referentes Acréscimo Patrimonial à Descoberto nas competências 11/2002; 05/2003 e 12/2003, deve-se reduzir ao percentual de 75%, conforme legislação que rege a matéria.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, voto para **CONHECER DO RECURSO** e no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir a qualificadora da multa nas competências 11/2002, 05/2003 e 12/2003, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa

Fl. 24 do Acórdão n.º 2401-006.899 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18471.001130/2007-63