



<b>Processo nº</b>	18471.001434/2006-40
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-007.602 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de novembro de 2020
<b>Recorrente</b>	DENISE VAISBERG DEL BIANCO
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, não logrando o contribuinte apresentar documentação capaz de ilidir a tributação.

**PESSOA JURÍDICA PAGAMENTO DE DESPESAS DO SÓCIO. REMUNERAÇÃO INDIRETA.**

O pagamento por parte da pessoa jurídica de despesas do sócio constitui remuneração indireta devendo ser incluído na base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física.

**ALEGAÇÕES. PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.**

As provas e alegações de defesa devem ser apresentadas no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo posteriormente, salvo a ocorrência das hipóteses que justifiquem sua apresentação posterior.

**GANHO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN.**

Na ausência de pagamento antecipado, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é aquela prevista no art. 173 inciso I do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Mário Hermes Soares Campos - Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão 13-26.278 – 1<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJ2), que julgou parcialmente procedente a impugnação ao Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), no valor original de R\$ 202.048,81, relativo ao exercício 2002, ano-calendário 2001.

Conforme explicitado na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração e “Termo de Constatação e Verificação Fiscal” - TVF, trata-se de ação fiscal realizada junto aos contribuintes Denise Vaisberg Del Bianco e Cláudio Del Bianco. Os quais são casados em regime de comunhão de bens e apresentam declaração em separado. Assim, os valores tributáveis apurados foram lançados na proporção de 50% para cada cônjuge.

Ainda de acordo com o Termo de Constatação e Verificação Fiscal, o lançamento decorre da apuração das seguintes infrações:

- omissão de rendimentos tributáveis relativos a alugueis recebidos de pessoas físicas, relativos aos contratos de aluguel de apartamentos situados na R. Lopes Quintas, 120, Bloco 01, 101, e 104 dos meses de abril a dezembro, cujo valor mensal de cada contrato era de R\$1.000,00. Sendo lançados o montante tributável anual de R\$ 9.000,00 para cada cônjuge;

- acréscimo patrimonial a descoberto, mediante verificação de excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, no montante total de R\$ 473.178,36, conforme os demonstrativos: ANEXO 1: Demonstrativo da Variação Patrimonial (fls. 138/139); b) ANEXO 2: demonstrativo de Recursos/Origens (fls. 140/141) e c) ANEXO 3: Demonstrativo de Dispêndios/Aplicações (fls. 142/143). Esclarece a fiscalização que:

Conforme preliminares, e em especial nesta apuração, os valores foram apurados considerando todos os recursos e dispêndios de ambos os cônjuges, uma vez que os bens foram adquiridos conjuntamente, concorrendo ambos com seus recursos. Do valor tributável apurado foram lançados 50% para cada cônjuge.

Constam dos mencionados demonstrativos as informações referentes às fontes de obtenção dos valores lançados.

Grande parte dos valores lançados a título de RECURSOS/ORIGENS e DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES é explicável por sua própria natureza. Contudo, alguns valores lançados merecem as considerações feitas a seguir, a título de esclarecimentos.

**1— Quanto à Conta "Empréstimos de Sócios" - Empresa C. DEL BIANCO**

Os contribuintes são os sócios majoritários da empresa, com 55% e 40% das quotas, respectivamente. Atribuídos aos mesmos, em conjunto, os lançamentos de crédito - empréstimo concedido pelos sócios pessoas físicas- e débito –empréstimo recebido pelos sócios.

**2— Quanto aos saques e depósitos nas cadernetas de poupança**

Da análise das contas de poupança verificamos que os saques e depósitos mensais se equivalem, sendo zero o saldo final, à exceção de três meses, que registram pequenas diferenças entre depósitos e saques: de outubro a dezembro R\$7.341,02, R\$-6.364,67 e R\$-976,34 na conta de Cláudio e de agosto a outubro R\$1.467,67, R\$2.377,55 e R\$-3.845,22 na conta de Denise.

Contudo, para maior clareza lançamos os depósitos (aplicações) e os saques (recursos) mensais separadamente - ainda que na maioria dos meses tais lançamentos se anulem — ao invés dos saldos apurados.

Julgamos necessário deixar claro que o depósito de determinado valor na conta poupança, sua retirada posterior no mesmo mês, com aquisição de bens, neste mês, de valor superior ao somatório dos demais recursos, terá como consequência acréscimo patrimonial a descoberto, mesmo considerando que o saque da poupança tenha sido utilizado na aquisição do bem.

Ainda que pareça óbvio, julgo necessária a observação, pois poderia parecer que, lançando a aquisição do bem e o depósito na poupança como dispêndios, estaríamos lançando duas vezes o mesmo valor. Ora, ainda que o pagamento do bem se faça utilizando os recursos depositados na poupança, se o valor, retirado foi depositado no próprio mês e usado na compra do bem, não havendo disponibilidade de recursos suficiente para o depósito realizado, configurado está o acréscimo patrimonial a descoberto.

### **3 – Despesas pagas pela empresa debitadas na conta "Empréstimo De Sócios"**

Considerando que foram computados como recursos os débitos na conta, por consistirem pagamentos da empresa aos sócios, há que se registrar como despesas os pagamentos diretos feitos pela empresa de despesas dos sócios, pois os lançamentos foram registrados como recursos, mas foram utilizados nos pagamentos destas despesas, e não constituem disponibilidades para cobrir outros dispêndios.

- omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Refere-se à venda, em setembro/2001, do apartamento nº 103 do Bloco I, à Rua Lopes Quinta nº 100, por R\$ 200.000,00, recebidos no ato da escritura. Considerando que o custo de aquisição, conforme declaração de bens, foi de R\$ 58.275,84, a diferença constituiu ganho tributável no montante de R\$ 141.724,16, lançados 50% para cada cônjuge. Consta do TVF que não houve pagamento de qualquer valor pelos fiscalizados a título de ganho de capital relativo ao referido imóvel, tendo sido aplicada a regra prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 26 de outubro de 1966), para efeito de contagem de prazo e verificação e eventual ocorrência de decadência;

- multa isolada por falta de recolhimento do IRPF mensal (carnê-leão), relativo aos rendimentos percebidos pelos autuados na prestação de serviços de guia de turismo e dos alugueis na proporção de 50% para cada cônjuge.

A contribuinte apresentou impugnação da exigência (documento de fls. 158/166), onde alega preliminar de decadência de parte dos lançamentos, relativo a movimentação financeira de fatos ocorridos entre 1º de janeiro a 30 de novembro de 2001, assim como, relativamente ao ganho de capital objeto do lançamento. Na sequência, contesta parte dos valores lançados no Demonstrativo de Variação Patrimonial, sob o argumento de que teria sido considerada a movimentação de uma conta da pessoa jurídica, na qual constam diversos lançamentos como empréstimos realizados pela pessoa física à pessoa jurídica, e vice-versa. Ao final, também questiona a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento do IRPF mensal (carnê-leão).

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de primeiro instância tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, tendo sido julgada

parcialmente procedente. Foi procedida no julgamento de piso a redução da multa isolada, por falta de pagamento mensal do IRPF, do percentual lançado de 75%, para 50%, sendo mantidos os demais valores e infrações. Foi prolatada a seguinte ementa:

**DECADÊNCIA. IRPF. AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO. INOCORRÊNCIA.**

A ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda devido no Ajuste Anual deve tomar como data para o seu aperfeiçoamento o último dia do ano, não sendo válido o raciocínio de que a contagem do prazo decadencial deve ser feita de forma parcelada, em relação a cada mês, à medida que as receitas vão sendo apuradas.

**DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE ANTERIOR PAGAMENTO HOMOLOGÁVEL**

Inexistindo pagamento antecipado, não há que se falar em fato homologável, deslocando-se a norma de contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173 do CTN.

**DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.**

Por ser modalidade de lançamento de ofício, aplica-se à multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carne-leão a regra contida no art. 173, inciso I, do CTN.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

Os valores de empréstimo recebidos pelo contribuinte na forma de pagamento direto de despesas suas também devem ser consignados como dispêndios/aplicações no demonstrativo de variação patrimonial.

**MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO DECLARADO NO AJUSTE ANUAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

Exige-se multa isolada sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, mesmo que os rendimentos correspondentes tenham sido declarados. Não se aplica ao caso a denúncia espontânea, por se tratar de penalidade aplicada por ter o contribuinte deixado de recolher imposto no devido prazo.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

**MULTA ISOLADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE 75% PARA 50%.**

A lei nova que prevê penalidade menos severa do que a vigente ao tempo da prática da infração deverá ser aplicada retroativamente aos fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi apresentado recurso voluntário (fls. 186/191), onde a autuada inicialmente informa o pagamento dos valores de crédito tributário relativos às infrações de omissão de rendimentos de aluguel, multa isolada pelo não recolhimento mensal do IRPF (carnê-leão) e parte da infração relativa a omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto (de excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados). Remanesce portanto controvérsia somente a parte da infração de acréscimo patrimonial a descoberto e ganho de capital na alienação de imóvel, onde são apresentados os seguintes argumentos de defesa:

Em relação ao suposto acréscimo patrimonial a descoberto, item (2), a controvérsia remanesce no que diz respeito à conta denominada "**Empréstimo de Sócios**",

contabilizada na empresa **C DEI BIANCO VIAGENS E TURISMO LTDA.**, inscrita no CNPJ sob o nº 00.078.891/0001-07.

Com efeito, a ora Recorrente e seu marido são sócios majoritários da referida empresa, que tem por objeto social a exploração de turismo, com especialização no denominado turismo receptivo na América Latina, ou seja, a maior parte de suas receitas decorre de turistas europeus e norte-americanos, que viajam com destino à América Latina (Amazônia, Andes, Patagônia, etc.).

A conta da empresa onde eram realizadas as operações de câmbio decorrentes desta atividade era impropriamente classificada como "**Empréstimos de Sócios**", e a origem dos recursos operações de câmbio por intermédio do Banco Central, e as despesas nela debitadas, operacionais da pessoa jurídica.

É importante notar, neste aspecto, que ao contrário do que afirma a r. decisão recorrida, não existe despesa pessoal da Recorrente efetuada através da pessoa jurídica.

A fiscalização limitou-se a considerar como origem e aplicação no seu quadro de evolução patrimonial, os saldos positivos ou negativos da referida conta mantida na contabilidade da pessoa jurídica. Sem, contudo, em momento algum, perquirir a natureza dos lançamentos ali efetuados.

Tanto assim é, que a mencionada conta, foi objeto específico de lançamento na pessoa jurídica, **por suposta omissão de receitas**, conforme faz prova cópia do auto de infração lavrado em 26/12/2007, objeto do Proc. nº 18471-002.126/2007-12 (Doc. nº 01, em anexo).

O termo de constatação lavrado concomitantemente ao auto de infração acima mencionado, assim explicita o ocorrido:

Foi lavrado termo de intimação fiscal datado de 04/09/2007, para que a empresa comprovasse a origem dos recursos constantes do **Razão Conta nº 2.1.1.8.0007 - Empréstimos de Sócios** fornecidos à empresa durante o ano calendário de 2.002, bem como a efetiva entrega do numerário, esclarecendo ainda, como se processa o "**acerto saldo empréstimos sócios**", juntando a documentação hábil e idônea correspondente.

Em carta datada de 28/09/2007, a empresa declara: "**A origem dos recursos refere-se a adiantamentos de diversos clientes da empresa C Del Bianco Viagens e Turismo Ltda.. Que foram apropriados erroneamente como empréstimos de sócios. A aplicação dos recursos, como contra partida no Razão, refere-se ao pagamento de diversos fornecedores operacionais, conforme documentação hábil comprobatória arquivada em pastas mensais por dia de pagamento.**

**Para fazer face ao cronograma de pagamento aos fornecedores em geral no Brasil, a C. Del Bianco autoriza o Banco Sudameris o crédito em moeda corrente, através de operação de câmbio. O depósito no Banco conta movimento em moeda corrente proveniente do contrato de câmbio é apropriado a crédito na conta banco movimento moeda estrangeira.**" Apresenta várias cópias de contratos de câmbio para justificar a prática contábil utilizada.

Fica claro que a empresa não comprova a efetiva origem dos recursos constantes dos créditos lançados na Conta do Razão dos Sócios como empréstimos, o simples fato de lagar erro na escrituração como acima quer fazer crer a empresa, não pode prosperar para justificar **ORIGEM DE RECURSOS**.

Os lançamentos de "acerto contábil empréstimos sócios" transcritos no Razão a débito da conta de empréstimos de sócios, que são realizados nos finais dos meses, têm como contrapartida a conta de Fornecedores, não justificando **reembolso daqueles valores**, mas sim caracteriza transferência inter-contas sem que haja movimentação efetiva de numerário. **Desta forma, os novos créditos transcritos no razão como empréstimos de sócios, a cada mês seguinte, representam, na verdade, novos valores fornecidos pelos sócios sem a correspondente comprovação de origem destes recursos.**" (os destaques constam do original).

Da leitura do termo de constatação acima mencionado depreende-se com clareza que os valores lançados a débito têm como contrapartida a conta - Fornecedores, portanto não são despesas pessoais da Recorrente e seu marido, como equivocadamente afirma a r. decisão recorrida.

A segunda constatação é que os lançamentos são excludentes. Ou a suposta omissão de receitas é tributada na pessoa física, na coluna "aplicações", e, portanto, aceito como origem na pessoa jurídica, ou considerado como indício da presunção de omissão de receitas, estabelecida no artigo 282 do RIR/99, segundo a qual "provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la **com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas** (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 32, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 12, inciso II), e tributado exclusivamente na pessoa jurídica.

O que impende ressaltar, entretanto, é que a questão relativa à possível omissão de receitas da pessoa jurídica não pode ser aqui dirimida.

Assim sendo, entende a Recorrente que a inclusão dos saldos da conta acima referida no "Demonstrativo de Variação Patrimonial" utilizado para apurar possível acréscimo patrimonial a descoberto, é totalmente descabida, razão pela qual a parte do lançamento efetuado com base nesta premissa é improcedente.

A outra questão diz respeito a suposta omissão de receitas decorrentes de ganho de capital, item (3) apurado pela fiscalização sob a acusação de que o ora Recorrente realizou a alienação de um imóvel em setembro de 2.001, quando o lançamento somente foi realizado em 30 de novembro de 2.006, após os cinco anos previstos no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Como é sabido, o ganho de capital tem o seu fato gerador instantâneo, isto é, ocorre quando da venda do bem, cujo acréscimo pretende-se tributar. Ocorrido ele quando da venda à vista do bem, tem a Fazenda Nacional cinco para homologar ou lançar a diferença que entender como devida. No caso em análise, isto não ocorreu dentro do prazo, portanto é de se reconhecer a **decadência** em relação ao lançamento de imposto sobre a renda sobre o **ganho de capital** apurado em setembro de 2.001. (destaques do original)

Ao final requer o julgamento da procedência do recurso e reforma da decisão de piso, com consequente extinção do lançamento relativamente à parte recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância por via postal, conforme o Aviso de Recebimento de fl. 184, em 17/11/2009, tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 01/12/2009, conforme atesta o carimbo apostado pelo Centro de Atendimento ao Contribuinte da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária do Rio de Janeiro (fl. 186), considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme relatado, restam em discussão no presente recurso somente a infração relativa ao acréscimo patrimonial a descoberto e o lançamento relativo ao ganho de capital na alienação de imóvel realizada em setembro/2001 (apartamento n.º 103 do Bloco I, à Rua Lopes

Quinta n.º 100). Cumpre pontuar que consta na fl. 217 e complementado na fl. 225, “Requerimento de Desistência ou Impugnação de Recurso Administrativo”, apresentado pela autuada por intermédio de seu patrono, onde consta a desistência parcial do recurso interposto.

#### **GANHO DE CAPITAL – INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA**

Argumenta a contribuinte que nos casos de lançamento na modalidade por homologação, tal como é o imposto relativo ao ganho de capital, o direito da Fazenda Nacional de verificar a operação e constituir o crédito tributário decaí em 5 anos, contados do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN. Advoga que realizou a alienação do imóvel em setembro de 2001 e o lançamento somente foi realizado em 30 de novembro de 2006, após os cinco anos previstos no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, quando já decaído o direito de lançamento.

Menciona a existência de recolhimento de imposto de renda pessoa física no referido ano calendário, conforme comprova o demonstrativo de folha e.fl. 11, do mesmo modo, em relação aos pagamentos do IRPF reconhecidos na DIRPF. Uma vez que, ainda segundo seu entendimento, o ganho de capital não seria um imposto próprio, mas uma faceta do imposto de renda previsto no art. 153, III da Constituição, os citados recolhimentos atraem a aplicação do artigo 150, §4º do CTN. Assim, considerando que a alienação ocorreu em 10/06/2006, o Fisco teria o interstício de 5 anos (entre 10/06/2006 e 10/06/2011) para constituir o crédito tributário sobre eventual diferença que entendesse devida. Transcorrido este prazo sem qualquer manifestação, considera que estaria extinto o direito da Fazenda reclamar qualquer diferença.

Sem razão a recorrente quanto a tais alegações, uma vez que o ganho de capital sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, para cada operação de alienação contratada, devendo o cálculo e o pagamento do imposto serem efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês. Esse imposto está sujeito ao lançamento por homologação e havendo pagamento do imposto, ainda que parcial, o termo de início do prazo de cinco anos para a Fazenda Pública exercer seu direito de revisá-lo e constituir o crédito, é a data da ocorrência do fato gerador. Noutro giro, inexistindo tal pagamento, o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Assim, o fato gerador do imposto de renda em relação aos rendimentos oriundos de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos é mensal e, não havendo pagamento relativo ao ganho decorrente da alienação do bem ou direito, o prazo de decadência para constituição do crédito tributário começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que podia ter sido lançado (CTN, art. 173, II).

Tal entendimento está em consonância com o que vem sendo decidido por este Conselho, conforme os seguintes julgados:

#### **DECADÊNCIA. IRPF. GANHO DE CAPITAL**

O ganho de capital sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, para cada operação de alienação contratada, devendo o cálculo e o pagamento do imposto serem efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês.

Esse imposto está sujeito ao lançamento por homologação e havendo pagamento do imposto, ainda que parcial, o termo de início do prazo de cinco anos para a Fazenda Pública exercer seu direito de revisá-lo e constituir o crédito, é a data da ocorrência do fato gerador.

Inexistindo tal pagamento, o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

(Recurso Especial. Acórdão nº 9202-003.702 – 2<sup>a</sup> Turma - Câmara Superior de Recursos Fiscais).

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF.

Conforme decidido pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, que teve o acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, ainda que parcial, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

#### DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. FALTA DE PAGAMENTO.

O fato gerador do imposto de renda em relação aos rendimentos oriundos de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos é mensal e, não havendo pagamento, o prazo de decadência para constituição do crédito tributário começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que podia ter sido lançado (CTN, art. 173, I).

(Recurso Ordinário. Acórdão nº 2201-004.118 – 1<sup>a</sup> Turma – 2<sup>a</sup> Câmara – 2<sup>a</sup> Seção do CARF).

Não tendo havido qualquer pagamento relativo ao ganho de capital devido pela venda do imóvel, de acordo com informação constante do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, correta a forma de contagem de prazo adotada pela autoridade fiscal lançadora, devendo ser mantido o lançamento.

#### ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Argumenta a recorrente que a inclusão dos saldos da conta da pessoa jurídica da qual é sócia majoritária juntamente com seu cônjuge, no "Demonstrativo de Variação Patrimonial" utilizado para apurar possível acréscimo patrimonial a descoberto, é totalmente descabida, razão pela qual a parte do lançamento efetuado com base nesta premissa deve ser considerada improcedente, sendo esta a única contestação do recurso relativamente a esta infração.

Afirma que a conta da pessoa jurídica onde eram realizadas as operações de câmbio decorrentes dessa atividade era impropriamente classificada como "Empréstimos de Sócios". Que a origem dos recursos seria operações de câmbio realizadas por intermédio do Banco Central e as despesas nela debitadas, operacionais da pessoa jurídica, não havendo despesa pessoal da recorrente conforme consignado na decisão recorrida. Entende que a fiscalização limitou-se a considerar como origem e aplicação no seu quadro de evolução patrimonial, os saldos positivos ou negativos da referida conta mantida na contabilidade da pessoa jurídica. sem, contudo, perquirir a natureza dos lançamentos ali efetuados, complementando que:

Tanto assim é, que a mencionada conta, foi objeto específico de lançamento na pessoa jurídica, **por suposta omissão de receitas**, conforme faz prova cópia do auto de infração lavrado em 26/12/2007, objeto do Proc. nº 18471-002.126/2007-12 (Doc. nº 01, em anexo).

O termo de constatação lavrado concomitantemente ao auto de infração acima mencionado, assim explicita o ocorrido:

Foi lavrado termo de intimação fiscal datado de 04/09/2007, para que a empresa comprovasse a origem dos recursos constantes do **Razão Conta nº 2.1.1.8.0007 - Empréstimos de Sócios** fornecidos à empresa durante o ano calendário de 2.002, bem como a efetiva entrega do numerário, esclarecendo ainda, como se processa o "**acerto saldo empréstimos sócios**", juntando a documentação hábil e idônea correspondente.

Em carta datada de 28/09/2007, a empresa declara: "**A origem dos recursos refere-se a adiantamentos de diversos clientes da empresa C Del Bianco Viagens e Turismo Ltda.. Que foram apropriados erroneamente como empréstimos de sócios. A aplicação dos recursos, como contra partida no Razão, refere-se ao pagamento de diversos fornecedores operacionais, conforme documentação hábil comprobatória arquivada em pastas mensais por dia de pagamento.**

**Para fazer face ao cronograma de pagamento aos fornecedores em geral no Brasil, a C. Del Bianco autoriza o Banco Sudameris o crédito em moeda corrente, através de operação de câmbio. O depósito no Banco conta movimento em moeda corrente proveniente do contrato de câmbio é apropriado a crédito na conta banco movimento moeda estrangeira.**" Apresenta várias cópias de contratos de câmbio para justificar a prática contábil utilizada.

Fica claro que a empresa não comprova a efetiva origem dos recursos constantes dos créditos lançados na Conta do Razão dos Sócios como empréstimos, o simples fato de lagar erro na escrituração como acima quer fazer crer a empresa, não pode prosperar para justificar **ORIGEM DE RECURSOS**.

Os lançamentos de "acerto contábil empréstimos sócios" transcritos no Razão a débito da conta de empréstimos de sócios, que são realizados nos finais dos meses, têm como contrapartida a conta de Fornecedores, não justificando **reembolso daqueles valores**, mas sim caracteriza transferência inter-contas sem que haja movimentação efetiva de numerário. **Desta forma, os novos créditos transcritos no razão como empréstimos de sócios, a cada mês seguinte, representam, na verdade, novos valores fornecidos pelos sócios sem a correspondente comprovação de origem destes recursos.**" (os destaques constam do original).

Da leitura do termo de constatação acima mencionado depreende-se com clareza que os valores lançados a débito têm como contrapartida a conta - Fornecedores, portanto não são despesas pessoais da Recorrente e seu marido, como equivocadamente afirma a r. decisão recorrida.

A segunda constatação é que os lançamentos são excludentes. Ou a suposta omissão de receitas é tributada na pessoa física, na coluna "aplicações", e, portanto, aceito como origem na pessoa jurídica, ou considerado como indício da presunção de omissão de receitas, estabelecida no artigo 282 do RIR/99, segundo a qual "provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la **com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas** (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 32, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 12, inciso II), **e tributado exclusivamente na pessoa jurídica.**

O que impede ressaltar, entretanto, é que a questão relativa à possível omissão de receitas da pessoa jurídica não pode ser aqui dirimida.

Verifica-se que parte dos argumentos acima reproduzidos somente foram trazidos aos autos no recurso ora objeto de análise, em especial, quanto às alegações relativas ao procedimento de auditoria fiscal realizado junto à pessoa jurídica. Quanto a essas alegações,

apresentadas somente em sede do recurso a este Conselho, era dever da autuada já no ensejo da apresentação da impugnação, momento em que se inicia a fase litigiosa do processo, municiar sua defesa com os elementos de fato e de direito que entendesse suportarem suas alegações. Assim, deveria, sob pena de preclusão, instruir sua impugnação apresentando todos os motivos e provas que entendesse fundamentar sua defesa, assim como, os documentos que respaldassem suas afirmações. É o que disciplina os dispositivos legais pertinentes à matéria, artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, 6 de março de 1972, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Novos argumentos, apresentados somente nesta fase recursal, não devem ser apreciados, uma vez que não foram objeto de análise e julgamento pela autoridade julgadora de piso, sendo preclusa a sua apresentação em fase posterior à da impugnação.

Não obstante, no tocante à alegada tributação na pessoa jurídica da qual a recorrente, juntamente com seu cônjuge, é sócia majoritária, cabe esclarecer que tal alegação não se sustenta, não podendo ser aceita. Justifico pelo fato de que o acréscimo patrimonial apurado no presente auto de infração refere-se ao ano-calendário 2001 e a autuação citada, junto à pessoa jurídica, refere-se ao ano-calendário 2002, conforme se verifica no "Termo de Constatação" (fl. 192/196) e auto de infração de fls. 193/205), anexados aos autos pela própria recorrente. Ou seja, tratam-se de autuações relativas a períodos distintos, o que coloca por terra toda a argumentação relativa à autuação por omissão ocorrida na pessoa jurídica.

Analizando a infração de omissão de rendimento decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, especificamente quanto a conta empréstimos da pessoa jurídica, a autoridade julgadora de piso entendeu que a fiscalização, ao contrário do alegado pela então impugnante, não glosou qualquer despesa da conta "empréstimo de sócios", mas apenas esclareceu que, como aqueles empréstimos já se prestaram ao pagamento de despesas dos sócios não poderiam constituir disponibilidades para cobrir outros dispêndios, mediante os seguintes fundamentos:

No mérito, em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, sustenta a impugnante que deveriam ser excluídos do levantamento realizado pela fiscalização tanto as "disponibilidades" quanto as "aplicações" decorrentes da conta "empréstimos de sócios", uma vez que o autuante teria se manifestado quanto ao cabimento das referidas despesas, glosando àquelas que, no seu entender, não representaram disponibilidades da impugnante.

Conforme se verifica, os empréstimos recebidos pelos sócios da empresa como recursos/origens e os empréstimos concedidos pelos sócios à empresa como dispêndios/aplicações foram consignados no demonstrativo de acréscimo patrimonial. Os referidos valores estão especificados nos Livros Razão n.º 07 e 08 (cópias juntadas às fls. 97 a 112).

Ocorre que alguns empréstimos concedidos aos sócios foram realizados na forma de pagamento direto de despesas pessoais dos mesmos. Por esse motivo, e talvez daí a confusão da impugnante, a fiscalização corretamente considerou também aquelas despesas no demonstrativo de variação patrimonial como dispêndios/aplicações.

Como a título de empréstimo a empresa saldou diretamente compromissos pessoais dos sócios, aqueles valores efetivamente correspondem a despesas da interessada, que devem ser consignados no demonstrativo de variação patrimonial como dispêndios/aplicações.

A fiscalização, ao contrário do que alega a impugnante, não glosou qualquer despesa da conta "empréstimo de sócios", mas apenas esclareceu que como aqueles empréstimos já se prestaram ao pagamento de despesas dos sócios não poderiam constituir disponibilidades para cobrir outros dispêndios.

Considerando que não constam nos autos outros argumentos que possam afastar ou alterar as conclusões do julgamento de piso, tenho como correto o procedimento fiscal adotado pela autoridade fiscal lançadora e adotando os mesmos fundamentos acima reproduzidos voto pela manutenção da autuação.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso e no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos