



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

Processo nº 19515.720428/2012-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.001 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA
Recorrente FELIPE KHEIRALLAH FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há nulidade se o lançamento foi efetuado por agente competente, com observância dos requisitos previstos na legislação tributária, tendo sido precisamente indicados os fundamentos de fato e de direito em que se respalda a autuação.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO CABIMENTO.

Incumbe ao sujeito passivo instruir a impugnação com os documentos em que se fundamentam as razões de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Os empréstimos realizados com terceiro, pessoa física ou jurídica, devem estar registrados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, dada a sua repercussão na variação patrimonial. É necessário, também, que fique demonstrada, por meio de documentação hábil e idônea, a sua contratação e a efetiva transferência de numerário do credor para o tomador, coincidente em datas e valores, bem como a quitação pelo devedor da dívida contraída, além da compatibilidade entre os valores mutuados e os rendimentos e as disponibilidades financeiras declarados pelo mutuante e pelo mutuário nas respectivas datas de entrega e recebimento dos valores.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS.

Evidenciada a inexistência da alegada rescisão dos contratos de promessa de compra e venda de imóveis, porquanto efetivada a transmissão dos bens ao promitente comprador, de acordo com a certidão do registro de imóveis, confirma-se a omissão de ganhos de capital.

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA.

É devida a multa isolada na hipótese de falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), ainda que se refira a rendimentos não levados a tributação no ajuste anual, sujeitos ao lançamento de ofício do imposto e da respectiva multa proporcional, por terem essas penalidades fatos geradores distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de auto de infração por meio do qual se exige Imposto de Renda da Pessoa Física no montante de **R\$ 6.853.712,36** (fls. 02), aí compreendidos imposto, juros, multa de ofício e multa exigida isoladamente, relativo ao ano-calendário de 2008, em decorrência da apuração de (i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, (ii) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas sujeitos a carnê-leão e (iii) omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 538/544.

O recorrente foi notificado do lançamento aos **07/03/2012**, conforme se verifica do AR juntado aos autos a fls. 585, e apresentou sua impugnação aos **05/04/2012** (fls. 593/652), alegando, em síntese, que:

- houve cerceamento de defesa pois o lançamento teve como base somente os extratos bancários e desconsiderou os documentos fornecidos e o esclarecimentos prestados pelo contribuinte;

- a fiscalização deveria promover as diligencias necessárias a demonstrar o que considerou omissão de rendimentos, sem deixar de considerar valores cujas origens foram comprovadas pelo contribuinte;

- o Fisco deixou de seguir a regra do artigo 142 do CTN, pois faltou definir o enquadramento de cada matéria tributável, não restando provada a ocorrência do fato gerador do imposto;

- impossibilidade do contribuinte se defender de todos os itens em razão de não ser possível identificar a que se refere cada valor mencionado no demonstrativo anexo ao auto de infração;

- nulidade do procedimento adotado pois o Auditor Fiscal estava autorizado a fiscalizar a pessoa física do impugnante, não podendo extrapolar os limites constantes no Mandado de Procedimento Fiscal e intimar o contribuinte a apresentar documentos fiscais e contábeis da empresa da qual é sócio;

- apesar disso, o contribuinte, ora recorrente, forneceu cópias de folhas dos livros Razão e Diário da empresa Jaguar Capital Empreendimentos e Participações Ltda. para comprovar os valores dela recebidos a título de empréstimos, que foram desconsiderados pelo Fiscal ao argumento de que a empresa estaria sujeita à tributação com base no lucro real e deveria manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, dentre elas a obrigatoriedade do uso do livro Diário, submetido a autenticação no órgão competente do Registro de Comércio;

- eventuais irregularidades encontradas na escrituração da empresa deveriam ter sido a ela imputadas e não servem como fundamento para a imposição de sanções à pessoa física e em relação à prova baseada na escrituração contábil, devem ser observadas as regras estabelecidas nos artigos 923 a 925 do RIR/1999;

- os fatos geradores que implicaram no lançamento não foram relacionados separadamente, como determina o art. 42 da Lei nº 9.430/96, ou seja, a fiscalização "globalizou" todos os depósitos, notadamente aqueles originados da empresa Jaguar;

- a fiscalização deixou de considerar os saldos bancários de contas correntes, poupanças, fundos de investimentos e outros existentes aos 31/12/2007, que foram resgatados pelo impugnante, devidamente declarados;

- a fiscalização também deixou de considerar o saldo de dívida declarado na data-base 31/12/2008, de R\$ 7.056.998,88, rendimentos tributáveis de R\$ 82.372,71, não tributáveis e isentos de R\$ 1.626.308,87 e recebimento pela venda de imóveis da rua Chilon, nºs 248 e 333 de R\$ 4.600.000,00;

- o impugnante era sócio administrador da empresa Jaguar que, num momento em que enfrentava uma situação econômica difícil, ajudou-lhe com depósitos, transferências, empréstimos e suprimentos em dinheiro, que eram posteriormente devolvidos, o que pode ser facilmente verificado, pois essas transações bancárias eram registradas

contabilmente nas oportunidades em que efetivadas e quando das respectivas devoluções, mediante lançamentos em conta gráfica, que era utilizada para registro dos empréstimos e suprimentos levados a débito e a crédito do ora recorrente, demonstrando o saldo devedor ou credor resultante de todas as operações, transações financeiras e imobiliárias;

- além disso, há, também, o Instrumento Particular de Mútuo firmado aos 03/07/2007 e o Aditamento ao Instrumento Particular de Mútuo firmado aos 18/12/2007 que dão suporte aos recebimentos e às devoluções de empréstimos havidos no período, com linha de crédito de R\$ 2.500.000,00, posteriormente elevada para R\$ 6.000.000,00, que foram desconsiderados pela fiscalização, sob a alegação de que não foram observadas as exigências contábeis legais e de que o instrumento de mútuo não teria sido registrado;

- as provas documentais juntadas demonstram que o recorrente contraiu empréstimos junto à Jaguar no valor de R\$ 10.893.000,00, lançados em conta gráfica e devidamente escriturados nos Livros Razão e Diário exibidos à fiscalização, somado ao fato de terem sido recolhidos valores a título de IOF, conforme comprovantes anexos;

- para se considerar como válido o contrato firmado entre a pessoa física e a jurídica, aliado à documentação contábil desta última, está se impondo um formalismo exarcebado, consistente na exigência do registro público;

- não consta no Termo de Verificação Fiscal nenhum fundamento legal capaz de inutilizar o contrato firmado pelo impugnante que dá suporte aos recursos que foram alvo da fiscalização, pois sequer foi analisado ou contestado o seu conteúdo;

- os créditos nos valores de R\$ 25.000,00 e R\$ 169.382,00 são decorrentes de transferências efetuadas por Antônio Bizarro da Nave Neto, CPF sob o nº 065.846.308-03, e se referem a devolução parcial de empréstimos. Valores menores, decorrentes de empréstimos e suas devoluções, não exigem cuidados específicos, como elaboração de contratos ou manutenção de cópias de cheques. É frequente que empréstimos entre pessoas físicas (amigos) sejam feitos em dinheiro;

- a fiscalização afirmou que o impugnante teria recebido R\$ 4.600.000,00 aos 24/07/2008 e R\$ 200.000,00, em janeiro de 2009, o que não reflete a realidade, uma vez que os contratos de compra e venda dos imóveis da rua Chilon, nºs 248 e 333 não se ultimaram;

- o contrato que tinha por objeto a alienação do imóvel situado na rua Chilon, nº 333 tinha como preço certo e ajustado o valor de R\$ 2.400.000,00, sendo R\$ 2.300.000,00 no ato da negociação (recebido aos 24/07/2008) e R\$ 100.000,00 em 180 dias contados daquela data (23/01/2009). O pagamento da segunda parcela não ocorreu, pois estava subordinado a condição suspensiva, qual seja a aprovação em 180 dias pela Prefeitura Municipal de São Paulo de construção de "obra nova" nos aludidos imóveis (Cláusula 5.1 do contrato);

- em decorrência da proximidade do fim do prazo e da não obtenção da aprovação dos órgãos públicos, as partes, inicialmente, prorrogaram prazo estipulado por mais 12 (doze) meses por meio de Aditamento firmado aos 16/01/2009 e, findo esse prazo sem que a compradora obtivesse a aprovação do projeto pelos órgãos competentes, as partes decidiram rescindir o Instrumento Particular de Venda e Compra de Imóvel, por meio de termo escrito, aos 30/12/2009, quando o vendedor, ora recorrente, liquidou e devolveu à compradora Jaguar Capital Empreendimentos e Participações Ltda., mediante lançamento contábil em conta

gráfica, o valor de R\$ 1.900.000,00 (data da liquidação 30/12/2009), e comprometeu-se a devolver o restante de R\$ 400.000,00 no prazo de 30 dias;

- o mesmo se deu em relação ao contrato que tinha por objeto a alienação do imóvel situado na rua Chilon, nº 248, cujo preço certo e ajustado era o valor de R\$ 2.400.000,00, sendo R\$ 2.300.000,00 no ato da negociação (recebido em 24/07/2008) e R\$ 100.000,00 em 180 dias contados daquela data (23/01/2009). O pagamento da segunda parcela igualmente não ocorreu, pois também estava subordinado a condição suspensiva consistente na aprovação em 180 dias pela Prefeitura Municipal de São Paulo de construção de "obra nova" no imóvel, prevista na Cláusula 5.1 do contrato;

- em decorrência da proximidade do fim do prazo estipulado e da obtenção da aprovação dos órgãos públicos, as partes prorrogaram o prazo estipulado por mais 12 (doze) meses por meio de Aditamento firmado aos 16/01/2009 e, findo esse prazo sem que a compradora obtivesse a aprovação do projeto pelos órgãos competentes, as partes decidiram rescindir o Instrumento Particular de Venda e Compra de Imóvel, o que fizeram por meio de termo escrito aos 20/07/2009, quando o vendedor, ora recorrente, liquidou e devolveu à compradora Jaguar Capital Empreendimentos e Participações Ltda., mediante lançamento contábil em conta gráfica, o valor de R\$ 2.300.000,00 (data da liquidação 20/07/2009) recebidos anteriormente;

- afirma que não surte efeitos o contrato que prevê condição suspensiva que não fora implementada, ou seja, a eficácia do ato negocial está condicionada à realização da referida condição suspensiva, nos termos do artigo 125 do Código Civil;

- como houve pagamento inicial aos 24/07/2008, tanto o ora recorrente como o adquirente registraram esse fato em suas declarações de bens, historiando a operação efetuada e o valor pago ou recebido a fim de evitar a ocorrência de variação patrimonial não justificada no período correspondente, deixando, contudo, de apurar ganho de capital, pois este se implementaria com a negociação encerrada, perfeita e acabada, que não se operou;

- o artigo 221 do Código Civil dispõe que o instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor;

- os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também constituem meios idôneos para comprovar o que fora pactuado entre as partes;

- ao desconsiderar os documentos apresentados pelo ora recorrente, relativos aos depósitos, recebimentos, alienação de imóvel, transferência entre contas correntes, baixas de investimentos, retiradas de "conta corrente" de empresa da qual o impugnante, ora recorrente, é sócio, extratos bancários, contrato de mútuo, que constituem prova da origem dos recursos, a fiscalização deixou, por meio de mero ato administrativo, de atender à legislação aplicável à espécie, cuja hierarquia jamais poderia ter sido ignorada, ante os preceitos constitucionais, conceitos e normas gerais de direito civil;

- com a apresentação dessa prova documental, o ônus da prova voltou a ser do Fisco, do qual ele não se desincumbiu, pois, ao deixar de considerar os documentos apresentados como provas hábeis e idôneas, o fez sob meras alegações;

- o Fisco pode se basear nos extratos bancários para fazer as diligências e investigações objetivando apurar o imposto, mas não pode fazer o lançamento do imposto com base apenas nos extratos, a teor da Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, na qual restou assentado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários;

- é indevida a aplicação da multa de ofício concomitantemente com a multa isolada, por configurar dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo.

Posteriormente, aos 03 de maio de 2012, o recorrente protocolizou petição por meio da qual requereu a juntada aos autos de declarações de contadores que prestam serviços à empresa Jaguar Capital Empreendimentos e Participações Ltda. (fls. 768/923).

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário integralmente em decisão assim emendada (fls. 928/951):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Rejeita-se a arguição de nulidade, uma vez que o lançamento foi efetuado por agente competente, com a observância dos requisitos previstos na legislação tributária, tendo sido precisamente indicados os fundamentos de fato e de direito em que se respalda a autuação.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. DESCABIMENTO.

Incumbe ao sujeito passivo instruir a impugnação com os documentos em que se fundamentam as razões de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Os empréstimos realizados com terceiro, pessoa física ou jurídica, devem estar consignados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, dada a sua repercussão na variação patrimonial. É necessário também que fique demonstrada, por meio de documentação hábil e idônea, a sua contratação e a efetiva transferência de numerário do credor para o tomador, coincidente em datas e valores, bem como a quitação pelo devedor da dívida contraída, além da compatibilidade entre os valores mutuados e os rendimentos e disponibilidades financeiras declarados pelo mutuante e pelo mutuário, nas respectivas datas de entrega e recebimento dos valores.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS.

Evidenciada a inexistência da alegada rescisão dos contratos de promessa de compra e venda de imóveis, porquanto efetivada a

transmissão dos bens ao promitente comprador, de acordo com a certidão do registro de imóveis, confirma-se a omissão de ganhos de capital.

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA.

É devida a multa isolada na hipótese de falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), ainda que se refira a rendimentos subtraídos da tributação no ajuste anual, sujeitos ao lançamento de ofício do imposto e da respectiva multa proporcional, por terem tais penalidades fatos geradores distintos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado dessa decisão a 06/10/2014 (fls. 956), o recorrente interpôs recurso voluntário a 17/10/2014 (fls. 958 ss.), no qual reproduz os mesmos argumentos já trazidos em sua impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Considerando que no recurso voluntário o recorrente apenas reproduziu os argumentos apresentados em sua impugnação, nada acrescentando que pudesse refutar os bens lançados fundamentos da decisão da DRJ/SPO, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, peço vênica para me valer da decisão recorrida, que adoto como razões de decidir, com os quais estou de acordo:

De início, observe-se que a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, citada pelo impugnante em algumas passagens, tem aplicação subsidiária na seara do processo administrativo tributário, porquanto devem prevalecer as disposições do Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e possui status de lei.

(...)

Ademais, o lançamento sob exame está perfeito sob o aspecto formal, por estarem presentes os elementos enumerados no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal que dele é parte integrante, foram indicados de forma clara e precisa os fundamentos de fato e de direito em que se respalda o lançamento.

Não procede o argumento de que teriam sido desconsiderados os documentos fornecidos e os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, já que a fiscalização especifica os elementos apresentados e as conclusões advindas de sua análise.

Não há que se falar em necessidade de resposta aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal, pois os procedimentos que antecedem a formalização do lançamento possuem natureza essencialmente inquisitiva, eis que o Decreto nº 70.235/1972, em seus artigos 14 e seguintes, assegura o exercício do contraditório e da ampla defesa na fase litigiosa, instaurada com a impugnação da exigência.

Caso a autoridade fiscal considere insuficientes os esclarecimentos e documentos apresentados e entenda presentes as circunstâncias que evidenciam a existência de ilícito tributário, competirá a ela constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do artigo 142 do Crédito Tributário Nacional, verbis:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Argumenta o contribuinte que a “impossibilidade de poder se defender de todos os itens em razão de não ser possível identificar a que se refere cada valor mencionado no Demonstrativo anexo ao Auto de Infração, não permite o prosseguimento do presente processo”.

Os demonstrativos anexos ao Termo de Verificação Fiscal, juntados às (sic) fls. 545 a 558, arrolam os créditos em contas bancárias do interessado, classificando-os como “comprovados”, “não comprovados”, e “identificados como recebidos da Jaguar”. O demonstrativo de fl. 559 apura o total dos créditos de origem não comprovada atribuído ao impugnante, correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos depósitos, por se tratar de contas mantidas em conjunto por dois titulares.

(...)

Alega o impugnante que a fiscalização teria extrapolado os limites constantes no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), ao intimá-lo a apresentar documentos fiscais e contábeis da empresa da qual é sócio.

O MPF é um instrumento destinado ao planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É pacífico na esfera administrativa o entendimento de que o eventual descumprimento das normas que tratam da emissão do MPF não retira quaisquer atributos do ato administrativo do lançamento, que são definidos pela lei, mas apenas pode ensejar a aplicação de penalidades disciplinares, se for o caso.

Salientada a desvinculação da validade do lançamento à existência do MPF, note-se que, no presente caso, não houve a necessidade de formalização de MPF para a realização de diligência na empresa Jaguar Capital Empreendimentos e Participações Ltda.

Não foi informado qualquer (sic) óbice ao acesso do contribuinte aos elementos solicitados, tanto que este apresentou à fiscalização cópia de livros e documentos relativos à pessoa jurídica (fls. 259 a 292, 295, 354 a 377, 383 a 397 e 431 a 460), com vistas a comprovar a alegação de que diversos créditos em suas contas bancárias, especificados nas planilhas de fls. 78 a 91 e 318 a 321, foram efetuados pela referida empresa, da qual é sócio-administrador e responsável perante o Fisco.

Ademais, cabe ao contribuinte o ônus da prova da origem de créditos efetuados em suas contas bancárias.

Por conseguinte, não se vislumbra a existência de vício de qualquer (sic) ordem no lançamento ou a ocorrência de cerceamento do direito de defesa.

Indefere-se o pedido de dilação probatória, pois incumbe ao sujeito passivo instruir a impugnação com os documentos em que se fundamentam as razões de defesa, conforme previsto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Pleiteia o interessado a realização de diligência com vistas ao exame dos documentos constantes dos autos e à correta apuração da base de cálculo do imposto.

Todavia, uma vez instaurado o litígio pela apresentação da impugnação, compete à autoridade julgadora a apreciação dos documentos que instruem o processo, bem como a determinação do valor tributável remanescente, em decorrência de eventual acolhimento das razões de defesa.

Entende o interessado que o lançamento se baseia em presunções e que não teria sido evidenciada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fl. 538), integrante do auto de infração, o procedimento fiscal teve início em razão da constatação de movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados pelo contribuinte.

Por meio do Termo de Início de Ação Fiscal e Intimação (fls. 04 e 05), foi o interessado intimado a fornecer seus extratos bancários, dentre outros documentos e esclarecimentos, com vistas à verificação da existência de valores a tributar, com fulcro no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, verbis:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º *Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.*

§ 5º *Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

§ 6º *Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

Os valores a que se refere o inciso II do parágrafo 3º acima transcrito foram alterados para R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente, pelo artigo 4º da Lei nº 9.481/1997.

De posse dos elementos apresentados, a fiscalização expurgou os depósitos considerados de origem comprovada, “tais como os relativos a créditos da Concórdia, da Fator, da Alpes, alguns aluguéis da Olímpia, transferências entre contas de mesma titularidade, restituição de IR” (pág. 2 do Termo de Verificação Fiscal, fl. 539). (Destacamos)

Na sequência, intimou-se o contribuinte a comprovar a origem dos demais créditos, arrolados na planilha de fls. 07 a 14, anexa ao Termo de Intimação Fiscal de fl. 06.

Restaram comprovados os créditos relacionados nas planilhas “DEPÓSITOS COMPROVADOS” (fls. 545 a 552), anexas ao Termo de Verificação Fiscal. (Destacamos)

Os créditos cuja origem foi considerada não comprovada, discriminados no demonstrativo de fl. 559, anexo ao Termo de Verificação Fiscal, não foram tributados, por serem individualmente menores que R\$ 12.000,00 e totalizarem R\$ 23.813,28, estando, assim, abaixo dos limites estabelecidos no artigo 42, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, combinado com o artigo 4º da Lei nº 9.481/1997. (Destacamos e grifamos)

O referido montante corresponde a 50% do total dos créditos arrolados nas planilhas “DEPÓSITOS NÃO COMPROVADOS” (fls. 553 a 556), efetuados em contas mantidas em conjunto com outra titular. (Destacamos e grifamos)

Evidenciou-se, ainda, que diversos depósitos bancários foram efetuados pela empresa Jaguar Capital Empreendimentos e Participações Ltda., da qual o impugnante é sócio-administrador.

Tais depósitos, especificados nas planilhas “VALORES IDENTIFICADOS COMO RECEBIDOS DA JAGUAR” (fls. 557 e 558), anexas ao Termo de Verificação Fiscal, foram considerados como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, sem vínculo empregatício, uma vez tida como não comprovada a alegação de que seriam decorrentes de mútuo.

Por fim, os créditos nos valores de R\$ 25.000,00 e R\$ 169.382,00, efetuados nos dias 19/09/2008 e 24/10/2008, respectivamente, na conta corrente nº 13.762-6, mantida na agência nº 3221 do Banco Bradesco, foram identificados como sendo transferências de Antônio Bizarro da Nave Neto, CPF nº 065.846.308-03.

Os referidos valores foram considerados como omissão de rendimentos recebidos de pessoa física sujeitos a carnê-leão, porquanto a fiscalização entendeu não comprovada a alegação de que seriam relativos a devolução parcial de empréstimos.

Desse modo, não houve lançamento de imposto com base na presunção legal estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, acima reproduzido. (Grifo original)

Por conseguinte, fica prejudicada a apreciação dos argumentos da defesa relacionados a tal matéria.

Assim, no que tange aos rendimentos apontados como omitidos, cinge-se o litígio à verificação da natureza tributária dos valores recebidos.

Nesse contexto, observe-se que o artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, por sua vez, esclarece o alcance da norma citada, nos seguintes termos:

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 percebidas em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

O contribuinte alega que os valores recebidos da Jaguar no ano-calendário de 2008, no montante de R\$ 10.893.000,00, decorrem de empréstimos tomados dessa empresa.

É entendimento assente na esfera administrativa que os empréstimos realizados com terceiro, pessoa física ou jurídica, devem estar consignados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, dada a sua repercussão na variação patrimonial.

É necessário também que fique demonstrada, por meio de documentação hábil e idônea, a sua contratação e a efetiva transferência de numerário do credor para o tomador, coincidente em datas e valores, bem como a quitação pelo devedor da dívida contraída, além da compatibilidade entre os valores mutuados e os rendimentos e disponibilidades financeiras declarados pelo mutuante e pelo mutuário, nas respectivas datas de entrega e recebimento dos valores.

O impugnante argumenta que a fiscalização não atentou para a existência do Instrumento Particular de Mútuo firmado em 03/07/2007 (fls. 378/379) e do Aditamento ao Instrumento Particular de Mútuo firmado em 18/12/2007 (fls. 679/681), que dariam suporte aos recebimentos e às devoluções de empréstimos havidos no período, com linha de crédito de R\$ 2.500.000,00, posteriormente elevada para R\$ 6.000.000,00.

Tais documentos foram assinados pelo interessado, na qualidade de mutuário e também de representante da mutuante.

Não consta que tenha havido a transcrição desses contratos no Registro de Títulos e Documentos, pelo que não surtem efeito em relação a terceiros, consoante artigo 221, caput, do Código Civil, abaixo reproduzido:

*Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, **não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.***
(Destacamos)

Destarte, os contratos de mútuo apresentados não têm o condão de, por si sós, atestar a natureza dos valores recebidos pelo impugnante, já que podem ter sido elaborados a qualquer tempo, com o teor que convinha ao interessado, o que os torna pouco convincentes.

Tratam-se de (sic) meros documentos particulares sem registro em cartório, que, se existente, conferiria ao menos a certeza de terem sido firmados em momento anterior à aludida providência.

O interessado alega que manteria uma “conta gráfica” com a Jaguar, para lançamento “dos empréstimos e suprimentos levados a débitos e créditos do Sr. Felipe Kheirallah Filho, demonstrando o saldo devedor ou credor de todas as operações,

transações financeiras e imobiliárias” (pág. 16 da impugnação, fl. 608).

Consta da pág. 4 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 541) que a empresa Jaguar Capital Empreendimentos e Participações Ltda. “está sujeita à tributação com base no lucro real, devendo, portanto, manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, dentre elas a obrigatoriedade do uso do livro Diário, (...)”

Cabe observar o que estabelece o artigo 258 do RIR/1999:

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

§5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

§ 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente. (Destacamos)

Há, portanto, por expressa previsão legal, necessidade de que o livro Diário contenha, respectivamente, na primeira e na última página, termos de abertura e de encerramento e seja autenticado pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio, ou, no caso das sociedades civis, no Registro Civil das Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro

de Títulos e Documentos onde se acharem registrados seus atos constitutivos.

*Além disso, a Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal (IN SRF) nº 16, de 1º de março de 1984, dispõe que, para fins de apuração do lucro real, a escrituração do livro **Diário somente poderá ser aceita pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal quando a autenticação tenha sido promovida até a data prevista para entrega tempestiva da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do exercício correspondente**, conforme se observa na transcrição a seguir:*

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979, que instituiu o Programa Nacional de Desburocratização,

RESOLVE:

Para fins de apuração do lucro real, poderá ser aceita, pelos Órgãos da Secretaria da Receita Federal, a escrituração do livro "Diário" autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro. (Destacamos)

A legislação tributária exige a autenticação do livro Diário no órgão de registro do comércio até a data prevista para entrega da DIPJ, como forma de evitar a manipulação dos dados após a entrega da declaração.

*No presente caso, o interessado não comprova a manutenção de escrituração regular pela Jaguar, porquanto consta dos Termos de Abertura de fls. 780 e 876 que **os livros Diário relativos ao ano-calendário de 2008 foram autenticados na Junta Comercial do Estado de São Paulo somente em 11 de abril de 2012.***(Destacamos)

Já o livro Razão, embora tenha o seu registro dispensado, somente possui valor probante se corroborado pelo Diário.

Declarações de profissionais que teriam sido responsáveis pelos lançamentos contábeis, como as constantes de fls. 772 e 775, não têm o condão de suprir a ausência de requisitos formais indispensáveis para que a escrituração produza os efeitos tributários que lhe são próprios.

Não é demais assinalar que, ainda que houvesse escrituração contábil nos moldes da legislação em vigor, esta não faria prova dos fatos nela registrados, se não respaldada em documentos hábeis e idôneos, a teor do disposto no artigo 923 do RIR/1999, a seguir transcrito:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou

assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (Destakes da transcrição)

A existência de recolhimentos a título de Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) por parte da pessoa jurídica não é suficiente para demonstrar a natureza dos valores transferidos para o sócio.

Caberia ao interessado comprovar de forma cabal todas as movimentações financeiras realizadas entre ele e a Jaguar e os encargos acrescidos desde o início da formação do suposto saldo devedor, de modo a evidenciar a sua evolução e a sua quitação ao longo do tempo.

Por todo o exposto, deve ser mantida a tributação do montante recebido da Jaguar no ano-calendário de 2008, uma vez não comprovada a alegação de que tem a natureza de mútuo.

No que concerne à apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, a fiscalização relata o que segue, na pág. 5 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 542):

Os valores de R\$ 25.000,00 (DEP CHEQUE) e R\$ 169.382,00 (DEP DINH) creditados no Bradesco, conta corrente 13.762-6, agência 3221, respectivamente nos dias 19/09/2.008 e 24/10/2.008, foram informados pelo contribuinte, em documento entregue em 01/08/2.011, em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal e Intimação, como sendo TRANSFERÊNCIAS de Antônio Bizarro da Nave Neto, CPF: 065.846.308-03, referente à devolução parcial de empréstimos. Ocorre que não houve caracterização formal de se tratar de empréstimo/mútuo e assim, será considerado como rendimento recebido de pessoa física sujeito a carnê lêo.

O contribuinte alega que os valores menores decorrentes de empréstimos e suas devoluções não exigem cuidados específicos, como elaboração de contratos ou manutenção de cópias de cheques, e que é frequente que empréstimos entre pessoas físicas (amigos) sejam feitos em dinheiro.

Todavia, embora não seja indispensável a prova da contratação do mútuo mediante instrumento formal em caso de pessoas ligadas, caberia ao interessado comprovar ao menos a efetiva transferência do numerário ao tomador.

Conquanto não haja, na legislação pátria, vedação à movimentação de recursos em espécie, as transações feitas em moeda corrente têm exatamente como falha a falta de documentação hábil e idônea que as ampare.

Ademais, é notoriamente incomum a entrega de dinheiro em espécie, considerando-se os valores envolvidos. Em uma situação de normalidade, a entrega dos recursos ao mutuário seria efetuada por meio de cheques nominiais, transferências eletrônicas e similares.

Causa estranheza, ainda, que a transferência dos valores mutuados ao devedor tenha sido efetuada em dinheiro, à margem do sistema financeiro, ao passo que a devolução desses

montantes ao credor tenha se dado mediante depósitos bancários.

Além disso, se a quantia emprestada foi sacada pelo interessado de uma conta-corrente ou de uma aplicação financeira, tal fato certamente estaria registrado em seus extratos bancários.

Não comprovada a alegação de que os recursos em questão referem-se a devoluções de empréstimos, mantém-se a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

Quanto à apuração de ganho de capital na alienação dos imóveis localizados na Rua Chilon, nºs 248 e 333, São Paulo/SP, para a empresa Jaguar Capital Empreendimentos e Participações Ltda., conforme Instrumentos Particulares de Venda e Compra de Imóvel (fls. 406/409 e 414/416), o interessado alega que não teria sido implementada a condição suspensiva prevista na Cláusula 5.1 dos referidos contratos, o que teria motivado a sua rescisão e a devolução dos valores recebidos mediante lançamento em “conta gráfica” mantida entre as partes.

Ocorre que de acordo com as certidões do Registro de Imóveis de fls. 499 a 512, a escritura definitiva referente à alienação do imóvel localizado na Rua Chilon, nº 248, foi lavrada em 21 de julho de 2009; já o imóvel situado na Rua Chilon, nº 333, foi transmitido para a Jaguar por escritura lavrada em 12 de março de 2010, “em cumprimento ao instrumento particular que entre si celebraram, em 26 de julho de 2008, não registrado”. (Destacamos)

Assim, restam desqualificados os Instrumentos Particulares de Rescisão de Contrato de Venda e Compra, juntados por cópias (autenticadas em 04 de abril de 2012) às fls. 751/753 e 764/766. (Destacamos)

Também não têm qualquer valor probante as cópias de folhas do livros Razão, de fls. 754/755 e 767, pelos motivos já elencados anteriormente neste voto.

Por conseguinte, permanece incólume o lançamento, no que tange à apuração de ganho de capital na alienação de bens, de acordo com os Demonstrativos da Apuração dos Ganhos de Capital de fls. 560 a 569, anexos ao Termo de Verificação Fiscal.

No tocante ao lançamento da multa por “falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão”, o interessado argumenta que é indevida a aplicação da multa de ofício concomitantemente com a multa isolada, por configurar dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo.

O recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) é previsto no artigo 8º da Lei nº 7.713/1988, verbis:

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que

receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País. (Destques da transcrição)

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

A exigência da multa isolada por falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão possui respaldo nos artigos 43 e 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcritos, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Destacamos)

*À luz da norma transcrita, sempre que não for efetuado o recolhimento mensal obrigatório, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada sobre o montante não recolhido. **Se a multa é cabível mesmo na hipótese de não ser apurado imposto a pagar na declaração de ajuste do ano-calendário correspondente, sua incidência não é motivada pelo pagamento insuficiente do tributo devido no encerramento do período, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, prevista no artigo 8º da Lei nº 7.713/1988.** (Destacamos)*

O texto legal não exclui a multa isolada na hipótese de haver lançamento de ofício que exija tributo acrescido da multa proporcional.

(...)

Em suma, a hipótese de incidência de cada uma das multas é distinta. A da multa isolada é a falta ou insuficiência de recolhimento mensal obrigatório; a da multa proporcional é o lançamento de ofício do tributo efetivamente devido em face do resultado anual. Se não há coincidência de motivação, não cabe falar em duplicidade de punição nem em bis in idem.

Se a lei não permitisse impor a multa isolada concomitantemente com a exigência do principal mais a multa proporcional, a exigência dos recolhimentos mensais estaria ameaçada ou não seria cumprida. A norma legal que determina a antecipação mensal tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes esperar até o encerramento do período, para calcular o montante do tributo devido no ajuste anual e só então recolhê-lo. Obviamente, a Fazenda Pública seria lesada e haveria tratamento desigual em relação aos contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.

Desse modo, possui amparo legal a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, ainda que se refira a rendimentos subtraídos da tributação na declaração de ajuste anual, sujeitos ao lançamento de ofício do imposto e da respectiva multa proporcional."

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora