



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.721450/2016-76
ACÓRDÃO	2101-003.222 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SABRINA COSTA PEREIRA DAS NEVES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12, INCISO I, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

PRELIMINAR DE NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

O acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implicando quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais. O Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão

Geral no RE nº 601.314, e consolidou a tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. FALTA DE PERMISSÃO NO CONTRATO SOCIAL. CONTABILIDADE IRREGULAR.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, quando o contrato social for claro

ao dispor sobre tal distribuição. Se o contrato não traz a previsão de distribuição de lucros desproporcional à participação societária, a contabilidade não cumprir as formalidades intrínsecas e extrínsecas, se os lucros não forem apurados de forma regular e contabilizados, não há como se falar em isenção de imposto de renda em face dos valores distribuídos como lucro.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA APLICADA. CONDUTA DOLOSA. NÃO COMPROVAÇÃO. SÚMULAS CARF Nº 14 E Nº. 25.

No lançamento de ofício aplica-se a multa de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo e de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº. 133.

A omissão do fiscalizado em apresentar a comprovação da origem do recurso creditado em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, constitui-se em fato indiciário da presunção legal. Nesse contexto, não dá ensejo, por si só, ao agravamento da multa de ofício em razão de falta de atendimento de intimações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de que as multas teriam caráter confiscatório. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício e desagravá-la, no que se refere à infração omissão de rendimentos com base em depósitos cuja origem não foi comprovada.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Mario Hermes Soares Campos (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Silvio Lucio de Oliveira Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SABRINA COSTA PEREIRA DAS NEVES (e-fls. 2084/2150) em face do Acórdão nº. 16-76.728 (e-fls. 2005/2076), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o lançamento do crédito tributário.

O presente processo administrativo foi lavrado pela Fiscalização contra a contribuinte, para lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em razão das seguintes infrações:

Infração: Omissão de Rendimentos recebidos a título de Lucro Distribuído Excedente ao Lucro Arbitrado

Rendimentos pagos a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Arbitrado, excedentes ao Lucro Arbitrado diminuído de impostos e contribuições, quando a pessoa jurídica não demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é superior ao Lucro Arbitrado, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Infração: Omissão de Rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta (s) de depósito ou de investimento, mantida (s) em instituição (ões) financeira (s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

Conforme Relatório Fiscal, verificou-se que:

A movimentação financeira da Contribuinte em suas contas correntes em diferentes Instituições Bancárias, no ano-calendário 2012, importou um total de créditos da ordem de R\$ 1.601.671,92 enquanto em sua DIRPF foram declarados como Rendimentos Tributários a quantia de R\$ 7.464,00, os quais advindos como

remuneração a título de pro labore pelo exercício conjunto da administração de uma empresa do ramo da construção civil, cuja propriedade pertence ao hoje ex-casal. Além desse valor, quase simbólico, a Contribuinte declarou haver recebido de mesma fonte a quantia de R\$ 70.000,00, a título de distribuição de lucros, — a despeito de a referida empresa não haver comprovado resultado positivo suficiente a justificar legalmente a distribuição de lucros no montante declarado em sua DIRPF.

A partir deste fato, a recorrente foi intimada para apresentação de informações, esclarecimentos e apresentação de documentos, tendo sido finalizada a fiscalização com a referida autuação.

A contribuinte foi intimada pela via postal em 06/07/2016, conforme Comprovante dos correios e rastreamento (e-fl. 1378/1379) e apresentou sua Impugnação (e-fls. 1388/1616), em 05/08/2016, com argumentos (em tópicos):

Preliminares. Nulidades.

- A) Erro de sujeito passivo
- B) Quebra do sigilo bancário sem autorização judicial e necessidade de emissão de Requisição de Movimentação Financeira – RMF
- C) Supressão do direito ao pagamento espontâneo com apenas 20% de multa – art. 909 do RIR/99

Mérito – Impugnação

- D) Todos os depósitos foram justificados com documentação hábil e idônea e os valores autuados não pertencem à impugnante, mas à empresa da qual é sócia
- E) Provas robustas de que os valores autuados referem-se a receitas da empresa MARCELLO BOKEL ARQUITETURA E CONSTRUÇÃO LTDA. – A receita auferida está sendo duplamente tributada
- F) Da suposta omissão de rendimentos recebidos a título de Lucro Distribuído excedente ao Lucro Arbitrado
- G) Erro no cálculo da base utilizada para tributar
- H) Lançamento por presunção, não justifica aplicação de multa qualificada – Repercussão Geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal – STF
- I) Da ofensa ao § 5º. do art. 42 da Lei no. 9.430/1996
- J) Das expressões injuriosas lançadas no relatório fiscal

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 16-76.728 (e-fls. 2005/2076), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012 Ementa:

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. LEGITIMIDADE PASSIVA.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não implicam em nulidade do lançamento e podem ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado.

Não ocorre erro de identificação do sujeito passivo quando não ficar provado nos autos que a totalidade dos depósitos auvuados pertenciam à pessoa jurídica da qual o contribuinte era sócio. O lançamento só é feito em nome de terceiro, titular de fato das contas bancárias, se for provado que todos os valores movimentados pertenciam ao terceiro.

A denúncia espontânea só exclui a responsabilidade se acompanhada do pagamento do débito confessado e quando apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

SIGILO BANCÁRIO.

Não caracteriza violação de sigilo bancário a utilização de dados relativos à movimentação de conta corrente, obtidos com fulcro no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

Não configura violação de direitos constitucionais fundamentais a prestação pelas instituições financeiras de informações a que estas estão obrigadas, dentro de parâmetros pré-determinados, acerca da movimentação financeira dos usuários dos seus serviços.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARGUMENTO UTILIZADO DE QUE OS RECURSOS PERTENCEM À EMPRESA.

Ao argumentar que a movimentação financeira em sua conta corrente é proveniente da empresa da qual é sócia e que o recurso pertence à empresa, a comprovação da origem dos créditos bancários, para os efeitos do artigo 42 da Lei no. 9.430/96, teria de dar-se com a apresentação de documentos que demonstrassem a transferência de recurso do caixa da empresa para a conta corrente sob fiscalização e, também, com a apresentação de documentos que demonstrassem débito na conta corrente destinado a pagamento de obrigações da empresa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO SEM ORIGEM COMPROVADA.

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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. A mera alegação de que os créditos sejam oriundos da movimentação financeira da pessoa jurídica da qual a contribuinte é sócia não supre a ausência de comprovantes para cada uma das operações, permanecendo a origem dos recursos sem comprovação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO EXCEDENTE AO LUCRO ARBITRADO.

Não sendo demonstrado pela pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Arbitrado, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é superior ao Lucro Arbitrado, os rendimentos pagos a sócio, excedentes ao Lucro Arbitrado, diminuído de impostos e contribuições, caracterizam omissão de rendimentos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

Nos casos de lançamentos de ofício, deve ser aplicada multa de 75% 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. Esse percentual é duplicado nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme definidos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, 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.

PROVA DOCUMENTAL. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o impugnante apresentá-la em outro momento a menos que demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ELEMENTOS PROBATÓRIOS. DILIGÊNCIA.

A impugnação deve vir acompanhada dos documentos comprobatórios das alegações nela constantes, nos termos do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/1972, descabendo, após a interposição da impugnação, converter o processo em diligência para suprir deficiência probatória.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada do resultado de julgamento pela via postal, em 04/04/2017, conforme Rastreamento dos correios (e-fl. 2082), e apresentou o Recurso Voluntário (e-fls. 265/339), pela via postal, com data da postagem em 03/05/2017 (e-fls. 2150), com os seguintes argumentos:

PRELIMINARES:

- A) **Julgamento Nulo: ofensa ao princípio da imparcialidade e da verdade material – Desconsideração abusiva do conjunto probatório – Ofensa ao Princípio da Boa-fé** | Argumenta que o julgamento seria nulo em razão da parcialidade dos julgadores, em especial da relatora, que teria ignorado 100% das provas produzidas (contratos de prestação de serviços, comprovantes bancários, TED's fornecidos pelo Banco do Brasil, e-mails do Banco, dentre outros) em especial a escrita contábil da empresa Marcello Bokel Construção Ltda. Alega que a imparcialidade teria levado ao cerceamento do seu direito de defesa. Alega que teria comprovado que os valores que transitaram em suas contas pertenciam à empresa Marcello Bokel e que a autoridade fiscal teria desvirtuado suas origens de forma a imputá-los à pessoa física e não à empresa, por meio de uso de presunção simples. Sustenta, ainda, que a decisão de piso teria insinuado que a recorrente teria ou poderia manipulado provas ao não aceitar um email do Banco do Brasil como prova e sim, apenas os extratos apresentados pelo Banco em PDF, em ofensa ao princípio da boa-fé, e argumenta que se há dúvida sobre as provas, que a fiscalização deveria ter determinado a realização de diligência. Afirma que a imparcialidade também está caracterizada quando a decisão se baseia em decisões do CARF.
- B) **Erro de sujeito passivo – nulidade do lançamento** | A recorrente reitera argumento apresentado em Impugnação de que não seria sujeito passivo da autuação pois teria sido comprovado que todos os valores pertenciam à pessoa jurídica. Cita julgados do CARF.
- C) **Ação Fiscal nula por descumprimento do art. 6º da Lei Complementar 105/2001. Ausência de processo administrativo no curso do procedimento fiscal investigatório. Tese não enfrentada pelos julgadores de primeira instância** | Argumenta que teria ocorrido quebra do seu sigilo fiscal, razões pelas quais deveria ser declarado nulo o lançamento pois baseado em provas obtidas ilicitamente.
- D) **Da Nulidade da Ação Fiscal por Suprimir direito ao pagamento espontâneo com apenas 20% de multa – art. 909 do RIR/99** | Alega que deixou de ser apresentado à recorrente a possibilidade de recolhimento do tributo devido, acrescido da multa de 20%.

RAZÕES DE MÉRITO

- E) **Todo os depósitos encontram-se justificados com documentação robusta, hábil e idônea – Os valores autuados não pertencem à recorrente, mas à empresa da qual é sócia** | Discorre sobre a presunção do art. 42 da Lei nº. 9.430/96 e reafirma que teria comprovado a origem de todos os depósitos por meio de provas hábeis e idôneas.
- F) **Provas Robustas de que os valores autuados referem-se a receitas da empresa Marcello Bokel Arquitetura e Construção Ltda.** | Discorre sobre as provas apresentadas e a análise feita pela fiscalização e pela decisão de piso.
- G) **Da suposta omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao lucro arbitrado** | Defende que a distribuição desproporcional de lucros está prevista no art. 1007 do Código Civil e que a fiscalização tributa sem previsão legal.
- H) **Erro no cálculo da base utilizada para tributar** | Alega que teria sido usado para base de cálculo do lançamento valor superior, sendo o valor correto R\$ 736.470,68.
- I) **Lançamento por presunção não justifica aplicação de multa qualificada – Repercussão geral reconhecida pelo STF** | Questiona as multa aplicadas, sustentando serem confiscatórias, desproporcionais e irracionais, afirmando que a fiscalização não teria comprovado ação dolosa de sonegação ou conluio.
- J) **Da ofensa ao §5º do art. 42 da Lei nº. 9.430/1996** | Alega que teria comprovado que as contas seriam da empresa, da qual é sócia, de modo que os rendimentos deveriam ser atribuídos à pessoa jurídica.
- K) **Das expressões injuriosas lançadas no Relatório Fiscal** | Pede a censura das expressões injuriosas usadas pela fiscalização com fundamento no §2º, do art. 57 do Decreto nº. 7574/2011.
- L) Requer a anulação do auto de infração, pugna pela apresentação de provas e requer, de forma subsidiária, que o julgamento seja convertido em diligência.

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

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, porém, atende apenas parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72.

Não se pode conhecer do argumento de que as multas teriam caráter confiscatório, por se tratar de matéria de cunho constitucional, cuja apreciação é vedada a este Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, que estabelece que: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Portanto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação de que as multas seriam confiscatórias e desproporcionais.

2. Preliminares.

2.1. Nulidade da decisão de piso

A recorrente alega que o julgamento de primeira instância deveria ser anulado por ter ofendido o princípio da imparcialidade e da verdade material. Alega que a decisão de piso desconsiderou de forma abusiva o conjunto probatório, ofendendo ao Princípio da Boa-fé, razões pelas quais deveria ser anulado o julgamento.

Argumenta que os julgadores, em especial da relatora, teriam agido com parcialidade, e que teriam ignorado a totalidade das provas produzidas pela recorrente (contratos de prestação de serviços, comprovantes bancários, TED's fornecidos pelo Banco do Brasil, e-mails do Banco) em especial a escrita contábil da empresa Marcello Bokel Construção Ltda. que comprovaria a titularidade dos valores movimentados. Alega que a parcialidade teria levado ao cerceamento do seu direito de defesa, na medida em que, pela presunção simples, teria atribuído a titularidade dos valores à recorrente e não à empresa.

Argumenta, ainda, que a decisão de piso teria insinuado que a recorrente teria ou poderia ter manipulado provas ao não aceitar um e-mail do Banco do Brasil como prova e sim, apenas os extratos apresentados pelo Banco em PDF. Por esta razão teria sido ofendido o princípio da boa-fé. Ademais, argumenta que, se há dúvida sobre as provas, a fiscalização deveria ter determinado a realização de diligência. Ao final, como pedido subsidiário, pede a conversão do processo em diligência e apresentação de provas.

Não assiste razão à recorrente.

A decisão de piso esclareceu que por força do art. 42 da Lei nº. 9.430/96¹, há inversão do ônus da prova, que passa a ser da recorrente, de comprovar por meio de provas hábeis e idôneas, a origem de todos os depósitos listados em seus extratos.

¹ 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

Os contratos apresentados não foram desconsiderados pela fiscalização ou pela decisão de piso. A fiscalização, durante o procedimento, verificou os contratos e elaborou uma planilha (e-fls. 1288 e ss), destacando que *quase a totalidade foram concretizados com a Pessoa Jurídica de propriedade do casal* (e-fl. 1287).

A decisão de piso foi clara ao analisar a questão, mostrando que, apesar das provas apresentadas, não teria ficado comprovada de forma hábil e idônea, que os valores teriam apenas transitado pelas contas da recorrente, mas que, em verdade, eram de titularidade da empresa.

No tópico E do voto, intitulado: Provas robustas de que os valores autuados referem-se a receitas da empresa MARCELLO BOKEL ARQUITETURA E CONSTRUÇÃO LTDA. – A receita auferida está sendo duplamente tributada, a decisão de piso analisa no mesmo formato apresentado na Impugnação e repetido no Recurso Voluntário, as provas apresentadas (e-fls. 2036 e ss), tendo concluído pela manutenção dos lançamentos.

A escrita contábil da empresa, que é usada como parte relevante da prova apresentada pela recorrente para tentar demonstrar que os valores seriam de titularidade da empresa e teriam sido submetidos à tributação na pessoa jurídica, foi considerada inapta pela fiscalização, pelas seguintes razões:

- Ao longo dos anos o faturamento da empresa revelou-se de pequena expressão;
- O ato de recolhimento dos impostos traz a presunção legal de realidade declarada diante do Estado Fiscal, pela obrigatoriedade, da verdade real, da boa-fé e do cumprimento das obrigações tributário-fiscais;
- **Os livros da empresa foram confeccionados a destempo(Provavelmente, levando em conta os créditos contidos nas contas correntes em análise), conforme se comprova pelos dados encontrados nos TERMOS DE ABERTURA e dos de ENCERRAMENTO, deles, em que consta legislação futura, em relação aos atos ali praticados consubstanciada na Instrução Normativa DREI nº 11, de 05/12/2013, portanto um ato totalmente ineficiente a produzir efeitos quanto à contemporaneidade, vez que editado a quase um ano mais tarde. Outra falha evidente se encontra na data de registro dos livros na Junta Comercial de Brasília, procedida em 25 de janeiro de 2016 (fls. 1018, 1086, 1092 e 1214); e**
- A empresa, que na condição de Pessoa Jurídica de Direito Privado de Natureza Empresarial está obrigada à emissão de notas fiscais para comprovação de suas prestações de serviços, emitiu no período apenas 17 (dezessete) desses documentos, os quais importaram não mais que R\$ 135.611,37, dos quais, apenas

física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(.....)

§ 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)

a quantia de R\$ 88.466,17, foi emitida a duas pessoas indicadas como depositantes dos créditos, por beneficiárias dos serviços (fls. 935 a 992).

A decisão de piso manteve o entendimento de que a escrita fiscal da empresa não serviria como prova hábil e idônea por ter sido promovida a destempo:

A contribuinte alega que existe outra prova já entregue à Fiscalização que consiste na escrituração completa dos livros Diário e Razão da empresa relativos ao ano de 2012 da empresa, em que consta o registro contábil de tal valor.

Conforme visto, a escrituração contábil da empresa foi desconsiderada por evidentes irregularidades, conforme trechos do Relatório Fiscal Complementar do Auto de Infração, fls. 1297 e 1303:

- (...) Diante das inconsistências encontradas, a Fiscalização examinou o crédito nas cópias soltas do suposto Livro-razão da empresa MARCELLO BOKEL CONSTRUÇÃO LTDA. e verificou que o crédito inscrito em referida conta corrente consta no mencionado "livro-razão", mas em consequência da comprovada inaptidão da referida escrituração, conforme será provado em sequência, nesse meio de prova não foi possível a confirmação da origem do crédito.

- (...) a contribuinte apresentou cópias de folhas do suposto livro-razão, e verificou-se que a escrituração não atende aos preceitos da legislação comercial/contábil, Fiscal e dos Registros dos Atos das empresas. Assim, a Fiscalização procedeu a uma minuciosa análise no sistema de controle de pagamentos, com o escopo de levantar o perfil profissional da empresa, buscando constatar sua evolução laboral do ponto de vista financeiro, no propósito de encontrar elementos seguros (valores monetários substanciais) que pudessem favorecer os contribuintes nas justificativas de suas movimentações financeiras: o núcleo da presente auditoria.

- (...) os livros da empresa foram confeccionados a destempo (provavelmente, levando em conta os créditos contidos nas contas correntes em análise), conforme se comprova pelos dados encontrados no TERMOS DE ABERTURA e dos de ENCERRAMENTO, deles contando legislação futura em relação aos atos ali praticados, consubstanciada na Instrução Normativa DREI no. 11, de 05/12/2013, portanto, um ato totalmente ineficiente a produzir efeitos quanto à contemporaneidade, vez que editado quase um ano mais tarde. Outra falha evidente se encontra na data de registro dos livros na Junta Comercial de Brasília, procedida em 25 de janeiro de 2016 (fls. 108, 1086, 1092 e 1214).

Portanto, vê-se que a decisão de piso foi fundamentada e que a fiscalização teria considerado as provas apresentadas pela recorrente, destacando que elas não eram suficientes para justificar a origem de todos os depósitos.

No que diz respeito à não consideração de e-mail do Banco como prova, entendo que as provas apresentadas devem ser hábeis e idôneas, e não é possível atribuir a um e-mail, força probante maior do que os extratos oficiais emitidos pelas instituições financeiras.

Os elementos de prova a favor da recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ela produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou o pedido de produção de prova pericial não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, entendo que o presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a produção de prova pericial técnica, por não depender de maiores conhecimentos científicos, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Ademais, cabe a Súmula CARF nº. 163, que tem o seguinte texto:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, a insatisfação do contribuinte, sobre este ponto, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente, eis que a decisão de primeira instância foi fundamentada.

2.2. Nulidade do lançamento: erro de sujeito passivo

A recorrente reitera argumento apresentado em sede de Impugnação de que teria ocorrido o erro de sujeito passivo, e que a empresa deveria ter sido autuada e não ela, uma vez que os valores seriam de sua titularidade. Da leitura do Recurso Voluntário, verifica-se que a recorrente reitera *ipsis litteris* os argumentos apresentados na Impugnação e a decisão de piso apreciou os argumentos, manifestando-se no sentido de que não há fundamentos para a decretação da nulidade.

Dessa forma, com base no artigo 114 , § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Da preliminar de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária

A contribuinte alega que houve erro na identificação do sujeito passivo no lançamento de ofício, que ela não poderia figurar como tal, mas sim a Pessoa Jurídica Marcello Bokel Arquitetura e Construção Ltda., CNPJ 04.830.242/0001-63, da qual é sócia juntamente com seu ex-cônjuge Marcello Bokel.

Transcreve trechos do Relatório Complementar ao Auto de Infração em que a autoridade assevera que os valores creditados nas contas bancárias da impugnante pertencem à sua empresa, não seguindo o comando do § 5º. do art. 42, da Lei 9430, que dispõe que os valores creditados em conta bancária do sócio sejam objeto de exigência fiscal em face da empresa titular dos recursos.

As alegações expedidas são corretas não fosse por um detalhe: em virtude da inversão legal do ônus da prova, é indispensável que se faça a prova da titularidade das contas para que o lançamento tributário se dê em nome do terceiro.

Somente após o titular de direito das contas bancárias objeto de fiscalização comprovar que elas pertencem efetivamente a terceiro é que o lançamento pode ser feito em nome desse.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ao disciplinar a tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada, estabelece as regras para o lançamento nos casos em que os depósitos pertencem a terceiro, litteris:

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.

(.....)§ 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) (grifos nossos).

O dispositivo legal acima confirma: é requisito necessário e indispensável que o titular de direito das contas bancárias comprove a titularidade delas por terceiro.

Entretanto, o dispositivo legal acima transcrito exige a prova de que todos os valores depositados pertençam a terceiro e não a comprovação por meio de indícios e alegações. Assim, é necessária a prova de que todos os depósitos

feitos nas contas autuadas pertençam a terceiro: se o titular de direito não fizer tal prova, somente os depósitos cuja comprovação houver sido feita serão excluídos da tributação em seu nome e tributados em nome do terceiro.

No decorrer da fiscalização, a contribuinte carrou aos autos contratos firmados pela empresa em questão com contratantes que supostamente seriam os responsáveis pelos depósitos que transitaram por suas contas bancárias.

Na auditoria procedida verificou-se que restou comprovada uma parcela diminuta de depósitos bancários efetuados em sua conta corrente e que pertenciam à empresa da qual é sócia. Tal segregação já foi efetuada pela Fiscalização e a contribuinte pretende estender a comprovação de parte dos depósitos à totalidades dos valores depositados em suas contas para tentar invalidar o lançamento com a obtenção da declaração de sua nulidade.

A conduta da contribuinte demonstra que ela pretendeu eximir-se do ônus da prova que lhe foi imputado por lei e transferi-lo à Receita Federal, solicitando que houvesse circularização de informações. Limitou-se a alegar que as movimentações financeiras em suas contas bancárias, no ano de 2012, eram oriundas de contratos da empresa da qual é sócia.

Conforme visto acima, na infração de omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários há a inversão do ônus da prova por expressa disposição legal.

Quando contribuinte e empresa optam por proceder de forma diversa da prevista na legislação, “misturando” movimentações financeiras nas contas bancárias da empresa e nas suas, deve ser capaz de segregá-las quando instado a fazê-lo, pois desde a edição da Lei no. 9.430, de 1996, os contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, estão obrigados a comprovar a origem de todos os valores depositados em contas de depósito ou investimento que ultrapassem os limites previstos em Lei.

Destaque-se, por oportuno, um dos princípios da contabilidade, o "Princípio da Entidade", previsto no art. 4º. da Resolução CFC nº. 750/93, que dispõe sobre a autonomia da personalidade jurídica da empresa, cujo patrimônio (entidade) não se confunde com o dos seus sócios ou proprietários. Como decorrência natural da distinção entre as personalidades jurídicas, os patrimônios também são apartados:

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.” (g.n.)

Em conformidade com esse princípio, a pessoa jurídica apresenta sua declaração de Imposto de Renda e os sócios suas próprias declarações.

Desta feita, não prosperam as simples alegações da contribuinte de que os depósitos feitos em sua conta bancária pertenciam à empresa da qual é sócia.

No caso de não haver prova satisfatória e suficiente para convencer as Autoridades Lançadora e Julgadora acerca da titularidade dos depósitos autuados, não há razão para excluí-los integralmente da tributação ou questionar a legitimidade do lançamento.

Portanto, não há nenhuma incorreção na identificação do sujeito passivo no presente caso.

A decisão de piso analisou a questão de forma clara, apontando que, se o contribuinte agiu de forma a misturar movimentações financeiras próprias com as movimentações da empresa, pelo Princípio da Entidade, deveria, por meio de provas hábeis e idôneas, ser capaz de segregá-las. Destacou ainda que os contratos não foram apresentados para a totalidade das movimentações financeiras, e que as comprovações aceitas pela fiscalização tinham sido excluídas do lançamento.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

2.3. Nulidade do lançamento: Quebra de sigilo fiscal

A recorrente alega que a fiscalização teria ofendido seu direito fundamental ao sigilo de dados, protegido pela CR/88 em seu art. 5º, incisos X e XII, pois teria obtido suas informações bancárias sem o respaldo de uma decisão judicial que embasasse tal procedimento.

Sustenta que o procedimento adotado pela fiscalização seria nulo, de modo que tal alegação será analisada como preliminar de nulidade do lançamento.

Vale ressaltar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de Repercussão Geral, no RE nº 601.314, decidiu que são constitucionais os dispositivos da LC nº 105/2001 que permitem à RFB receber dados bancários de contribuintes diretamente fornecidos pelos bancos, sem prévia autorização judicial, por não resultar em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros, em que consolidou a tese:

O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realize a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

Vê-se, portanto, que as informações bancárias entregues pela recorrente à fiscalização, sem a autorização judicial não implicam em quebra de sigilo bancário ou necessitam de justificativa ou motivação da adoção de tal procedimento.

O procedimento de fiscalização seguiu os estritos limites legais, tendo sido a contribuinte intimado a apresentar suas informações bancárias e posteriormente, a informar e comprovar a origem por provas hábeis e idôneas.

Assim, as informações bancárias das quais partiu a autoridade lançadora não podem ser consideradas provas ilegais, como sustenta a recorrente. O sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes e o repasse de informações das instituições financeiras à autoridade tributária não configura a quebra do sigilo bancário, mas a transferência de responsabilidade, visto que seu acesso é restrito ao exercício de suas funções, devendo tanto o agente fiscal quanto os funcionários dos estabelecimentos bancários guardarem sigilo destas informações (art. 198 do Código Tributário Nacional), assim como de qualquer outra obtida em função de suas atividades.

Assim, entendo que foram atendidas todas as exigências legais, tendo o procedimento fiscalizatório transcorrido normalmente, com as intimações para o recorrente prestar esclarecimentos e apresentar comprovações, e que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou qualquer outra causa que implique em nulidade do lançamento.

O entendimento desta relatora converge com o da decisão de piso no sentido de que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

2.4. Preliminar de nulidade do lançamento por supressão do direito ao pagamento espontâneo

A recorrente também reitera o argumento trazido em Impugnação, de que o lançamento seria nulo porque não teria cumprido a disposição do art. 909 do RIR/99.

Com base no artigo 114 , § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Da nulidade da ação fiscal por suprimir direito ao pagamento espontâneo com apenas 20% de multa – art. 909 do RIR/99.

Na peça impugnatória, a contribuinte alega que a ação fiscal que levou às aplicações das multas, ora de 225%, ora de 150% e ora de 75% é nula por preterição do direito de pagar o tributo de forma menos onerosa. Aduz que foi cientificada do Termo de Início em 19/03/2015, portanto, deveria o sr. Agente Fiscal ter intimado a contribuinte para extinguir o crédito tributário pelo menos até o dia 06/04/2015, conforme dispõe o art. 909 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

Veja-se o disposto no art. 909 do Decreto no. 3000/99:

Concessão de Prazo para Pagamento Espontâneo

Art. 909. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início da fiscalização, o imposto já declarado, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 47, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, II).

Vale ressaltar que o pagamento espontâneo referido no art. 909 do Decreto nº 3000/1999 refere-se a pagamento de débito já declarado, o que não é o caso do presente processo.

No Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 10/11, consta a seguinte informação no campo “Informações Importantes”:

2. O presente Procedimento Fiscal exclui a espontaneidade, nos termos do artigo 7º., inciso I e § 1º. do Decreto 70.235/72 (PAF). (...)O art. 7º. do Decreto 70.235/72 acima referido dispõe:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

O art. 138 do Código Tributário Nacional dispõe que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. O parágrafo único do mesmo artigo acrescenta que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

No presente caso, a simples apresentação de documentos solicitados, após o início do procedimento fiscal, não configura denúncia espontânea. Não assiste, assim, razão à contribuinte. (grifos acrescidos).

Como bem destacou a decisão de piso, não cabe denúncia espontânea quando já iniciado o procedimento de fiscalização, razão pela qual, rejeito a preliminar de nulidade.

3. Mérito

3.1. Da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada

A infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada encontra fundamento no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe:

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.

Diferentemente da Lei nº. 8.021/90, que considerava como rendimento o depósito sem origem comprovada, desde que demonstrados sinais exteriores de riqueza (comprovação da utilização dos valores depositados como renda consumida), a Lei nº. 9.430/96 exige apenas que os depósitos deixem de ser comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos para que estes sejam considerados hipótese de incidência tributária, independentemente da existência de acréscimo patrimonial.

Por meio do referido dispositivo, a existência de depósitos bancários sem comprovação da origem, após a regular intimação do sujeito passivo, passou a constituir hipótese legal de omissão de rendimentos e/ou de receita.

Assim, uma vez intimado o contribuinte para comprovar a origem dos rendimentos, se não forem trazidos para a fiscalização documentos hábeis e idôneos que comprovem a origem dos depósitos, poderá a Fiscalização constituir o Auto de Infração, considerando os rendimentos presumidamente auferidos.

Trata-se de presunção relativa, ou seja, admite-se que o contribuinte apresente provas que demonstrem que tais rendimentos não deveriam ser tributados, invertendo o ônus da prova. Ou seja, a presunção em favor da Fiscalização transfere ao contribuinte o ônus de comprovar que os valores depositados em suas contas bancárias têm uma justificativa e não são decorrentes de receitas ou rendimentos omitidos da tributação. Sobre o dispositivo em questão, transcrevo trechos elucidativos do voto do Conselheiro Matheus Soares Leite, no Acórdão nº. 2401-009.827:

Com efeito, a regra do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que

o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida.

Trata-se, assim, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

É importante salientar que, quando o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que o depósito bancário não comprovado caracteriza omissão de receita, não se está tributando o depósito bancário, e sim o rendimento presumivelmente auferido, ou seja, a disponibilidade econômica a que se refere o art. 43 do CTN.

Nessa linha de raciocínio, verifica-se que os depósitos bancários são apenas os sinais de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o (s) titular(es) das contas bancárias, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

É importante destacar que não há necessidade de o Fisco comprovar o consumo da renda relativa à referida presunção, conforme entendimento já pacificado no âmbito do CARF, por meio do enunciado da Súmula nº 26:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Assim, por definição legal, a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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 constitui-se em fato gerador do imposto de renda, nos termos do disposto no artigo 43 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

A propósito, o Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 855.649, e consolidou a tese no sentido de que o artigo 42, da Lei nº 9.430/96 é constitucional (Tema 842). Dessa forma, foi reconhecida a constitucionalidade da incidência tributária sobre os valores depositados em conta mantida junto a instituição financeira, cuja origem não for comprovada pelo titular — pessoa física ou jurídica —, desde que ele seja intimado para tanto (aspecto observado no caso concreto), em face da previsão contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

No mérito, sustenta, a recorrente, que os valores autuados não pertencem a ela e sim à empresa MARCELLO BOKEL ARQUITETURA E CONSTRUÇÃO LTDA., da qual é sócia, juntamente com seu ex-cônjuge, e que a receita auferida estaria sendo duplamente tributada.

A decisão de piso analisou as provas apresentadas (e-fls. 2036/2062), tendo concluído não haver provas hábeis e idôneas a comprovar que os recebimentos se referiram a pagamentos da pessoa jurídica:

CASO 1 – CLÁUDIA - fls. 1405/1406

(...)

Constata-se, pelo contrato anexado nas fls. 170/175, que **o término da obra se daria na última semana do mês de agosto de 2011. Assim, o depósito ocorrido no ano-calendário 2012 não tem amparo no documento acima analisado, por desconexão temporal.**

A contribuinte alega que existe outra prova já entregue à Fiscalização que consiste na escrituração completa dos livros Diário e Razão da empresa relativos ao ano de 2012 da empresa, em que consta o registro contábil de tal valor.

Conforme visto, **a escrituração contábil da empresa foi desconsiderada por evidentes irregularidades, conforme trechos do Relatório Fiscal Complementar do Auto de Infração, fls. 1297 e 1303:**

- (...) Diante das inconsistências encontradas, a Fiscalização examinou o crédito nas cópias soltas do suposto Livro-razão da empresa MARCELLO BOKEL CONSTRUÇÃO LTDA. e verificou que o crédito inscrito em referida conta corrente consta no mencionado “livro-razão”, mas em consequência da comprovada inaptidão da referida escrituração, conforme será provado em sequência, nesse meio de prova não foi possível a confirmação da origem do crédito.

- (...) a contribuinte apresentou cópias de folhas do suposto livro-razão, e verificou-se que a escrituração não atende aos preceitos da legislação comercial/contábil, Fiscal e dos Registros dos Atos das empresas. Assim, a Fiscalização procedeu a uma minuciosa análise no sistema de controle de pagamentos, com o escopo de levantar o perfil profissional da empresa, buscando constatar sua evolução laboral do ponto de vista financeiro, no propósito de encontrar elementos seguros (valores monetários substanciais) que pudessem favorecer os contribuintes nas justificativas de suas movimentações financeiras: o núcleo da presente auditoria.

- (...) os livros da empresa foram confeccionados a destempo (provavelmente, levando em conta os créditos contidos nas contas correntes em análise), conforme se comprova pelos dados encontrados no TERMOS DE ABERTURA e dos de ENCERRAMENTO, deles contando legislação futura em relação aos atos ali praticados, consubstanciada na Instrução Normativa DREI no. 11, de 05/12/2013, portanto, um ato totalmente ineficiente a produzir efeitos quanto

à contemporaneidade, vez que editado quase um ano mais tarde. Outra falha evidente se encontra na data de registro dos livros na Junta Comercial de Brasília, procedida em 25 de janeiro de 2016 (fls. 108, 1086, 1092 e 1214).

(...)

CASO 2 – EVERTON - fl. 1406

(...)

Da análise da correspondência do Banco do Brasil à contribuinte, fl. 104, verifica-se que os documentos fornecidos pelo banco, com força de prova, são aqueles em formato PDF, ou seja, fechados à edição. **O e-mail carregado aos autos não possui tal formato e, portanto, não serve como prova.**

A contribuinte poderia ter solicitado que o documento de transferência bancária em questão fosse fornecido pelo Banco do Brasil no formato PDF, conforme o disposto na correspondência que recebeu do referido banco.

Em relação à alegação: **outra prova consubstancia-se na escrituração contábil completa dos livros Diário e Razão do ano de 2012, em que consta o registro contábil de tal valor, ressalta-se que a irregularidade da escrituração contábil da empresa do contribuinte já foi detalhada no item anterior, por ocasião da análise do “Caso 01”.**

(...)

CASO 3 - MARCO AURÉLIO – fl. 1407

(...)

Da análise da correspondência do Banco do Brasil à contribuinte, fl. 104, verifica-se que os documentos fornecidos pelo banco, com força de prova, são aqueles em formato PDF, ou seja, fechados à edição. **O e-mail carregado aos autos não possui tal formato e, portanto, não serve como prova.**

A contribuinte poderia ter solicitado que o documento de transferência bancária em questão fosse fornecido pelo Banco do Brasil no formato PDF, conforme correspondência que recebeu de tal banco.

Em relação à alegação: outra prova consubstancia-se na **escrituração contábil completa dos livros Diário e Razão do ano de 2012, em que consta o registro contábil de tal valor, ressalta-se que a irregularidade da escrituração contábil da empresa da contribuinte já foi detalhada no item anterior, por ocasião da análise do “Caso 01”.**

(...)

MARCO ANTÔNIO – fls. 1407/1408

(...)

Da análise da correspondência do Banco do Brasil à contribuinte, fl. 104, verifica-se que os documentos fornecidos pelo banco com força de prova são aqueles em

formato PDF, ou seja, fechados à edição. **O e-mail carregado aos autos não possui tal formato e, portanto, não serve como prova.**

A contribuinte poderia ter solicitado que o documento de transferência bancária em questão fosse fornecido pelo Banco do Brasil no formato PDF para a comprovação pretendida.

Em relação à alegação: a escrituração contábil completa dos livros Diário e Razão do ano de 2012 da empresa, em que consta o registro contábil de tal valor, ressalta-se que a irregularidade da escrituração contábil da contribuinte já foi detalhada por ocasião da análise do “Caso 01”.

Assim, constatando-se que o meio de prova não foi considerado hábil para a comprovação do valor questionado, deve ser mantido o lançamento conforme efetuado pela Fiscalização.

CASO 4 – RUDOLF DE NORONHA - fl. 1408

(...)

Ressalte-se que as parcelas semanais de R\$ 3.800,00 coincidem nos dois contratos, havendo diferença somente no prazo de pagamento delas. Assim, para que fosse atendido seu pleito de considerar os valores semanais de R\$ 3.800,00 no contrato de RUDOLF DE NORONHA **deveria ter apresentado os depósitos realizados nos dois contratos, suas datas e demonstrado a conexão dos pagamentos com os dois contratos acima citados.**

No entanto, assim não o fez, limitando-se a questionar a análise da Fiscalização que relacionou vários outros contratos a créditos citados pela contribuinte, sem, contudo, aproveitar a ocasião para explicitar a conexão entre os valores envolvidos. **A demonstração poderia trazer os valores depositados, os serviços prestados, as notas fiscais envolvidas nas transações e demais provas que explicitassem a origem dos depósitos envolvidos.**

Verifica-se nos contratos a especificação da forma de pagamento: devendo ser depositado em conta corrente específica da obra ou em espécie na sede da CONTRATADA, sempre nas segundas-feiras. Assim, a contribuinte poderia apresentar a mencionada conta corrente específica da obra ou então, se os pagamentos tivessem sido efetuados em espécie, fosse provada a vinculação deles nos extratos bancários com os serviços prestados, permitindo-se, a verificação inequívoca do nexo causal entre eles.

(...)

ANTÔNIO TORREÃO BRAZ FILHO fls. 646/650:

(...)

De acordo com as características do contrato firmado com ANTÔNIO TORREÃO BRAZ FILHO, a Fiscalização apropriou quatro créditos de R\$ 8.000,00, a partir de

21/05/2012, e não ao mencionado pela contribuinte com RUDOLF DE NORONHA que previa um pagamento de R\$ 8.000,00 em 25/05/2012.

Considerando que os valores são idênticos e as datas de pagamento são próximas, mais uma vez se faz necessário que, para serem aproveitados, o contribuinte apresente todas as conexões entre os serviços realizados e os pagamentos efetuados. **Notas fiscais emitidas vinculadas a depósitos destacados nos extratos bancários se prestariam a compor as provas que deveriam ter sido trazidas aos autos pela contribuinte.**

Por outro lado, a contribuinte alega que os livros contábeis apresentados ao Auditor Fiscal da empresa MARCELLO BOKEL revelam os créditos realizados em cada conta de clientes, demonstram e comprovam os registros de ressarcimento de valores feitos por eles.

Entretanto, conforme visto na análise do CASO 01 acima, a contabilidade foi analisada durante o decorrer do procedimento fiscal e foi considerada imprestável, após constatação das diversas irregularidades nela contida. Assim, não pode servir de prova para as alegações da contribuinte.

Por ausência de provas resta mantido o valor considerado de origem não comprovada, correspondente a R\$ 18.364,00, apurado pela Fiscalização.

CASO 05 – VALÉRIA CRISTINA PASSOS VALENTIM – fls. 1410/1411

(...)

A contribuinte alega que prestou informação equivocada na planilha de fl. 117 ao indicar o valor de R\$ 3.500,00 para o contrato de Pedro em vez de atribuí-lo à Valéria.

Ressalte-se que a simples alegação da contribuinte de que equivocou-se na planilha anexada desprovida de meios de prova que a justifique não pode prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Os créditos seguintes não têm relação com as cláusulas do contrato acima:

10/08/2012 1.100,00 23/08/2012 1.500,00 30/08/2012 1.500,00 06/09/2012 1.500,00

Em relação aos documentos contábeis, já houve consideração sobre a escrituração contábil da empresa da contribuinte no item acima “CASO 01”. É de se ressaltar que a contabilidade restou imprestável para fins de provas que o número de irregularidades encontradas durante o procedimento fiscalizatório. Dessa forma, resta mantido o lançamento efetuado.

CASOS 6 e 10. JOSÉ VILHENA BITTENCOURT

(...)

Vale destacar que a comprovada inaptidão da referida escrituração, conforme demonstrado nos autos, implica em que os registros contábeis não configurem

elementos de prova, portanto, não sendo possível a confirmação da origem do crédito.

Destaque-se que, no afã de produzir provas, a contribuinte anexou nas fls. 1859, 1862, 1864 cópias de recibos não assinados emitidos por marceneiro, gesseiro e por marmoraria. Anexou, ainda, folhas soltas intituladas “Acompanhamento Financeiro” da obra no Condomínio Mansões Itaipu, Lote 15-A, fls. 1860, 1862/1863 e 1865.

A Fiscalização constatou, no referido contrato, que: não foram apresentados documentos que comprovariam a venda do bem, nem os cálculos das despesas para apuração do lucro e a forma de distribuição desses.

Por falta de comprovação, resta mantido o lançamento efetuado.

CONTRATO No. 9 - ANTÔNIO TORREÃO BRAZ FILHO – fls. 1411/1412

(...)

Da análise da correspondência do Banco do Brasil à contribuinte, fl. 104, verifica-se que os documentos fornecidos pelo banco, com força de prova, são aqueles em formato PDF, ou seja, fechados à edição. O e-mail carreado aos autos não possui tal formato e, portanto, não serve como prova.

A contribuinte poderia ter solicitado que o documento de transferência bancária em questão fosse fornecido pelo Banco do Brasil no formato PDF, para a comprovação pretendida.

Em relação à alegação: outra prova consubstancia-se na escrituração contábil completa dos livros Diário e Razão do ano de 2012, em que consta o registro contábil de tal valor, ressalta-se que a irregularidade da escrituração contábil da contribuinte já foi detalhada acima, por ocasião da análise do “Caso 01”.

CASO 07: FÁBIO CAPELL – fl. 1413

(...)

A contribuinte alega na fl. 1413 que a Fiscalização considerou os valores de R\$ 451,11 e R\$ 252,00 como de origem não comprovada, porém, tais valores sequer deveriam ter sido selecionados para autuação, porquanto abaixo do mínimo de corte.

Entretanto, não assiste razão à contribuinte, bastando verificar na fl. 1325 do Relatório Complementar do Auto de Infração:

(...) Assim, serão procedidas às análises dos créditos constantes nas contas correntes da contribuinte nos bancos três bancos: Banco do Brasil, Banco Bradesco e Banco HSBC, das quais foram selecionados para análise os valores maiores ou iguais a R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais).

Assim, mantidos os lançamentos efetuados.

CASO 08 – QUADRO - fl. 1414

(...)

Da análise dos autos, verifica-se que houve um equívoco na informação do valor do crédito não comprovado no texto acima, mas o quadro está correto. Refiz o quadro das fls. 1351/1352, em que se vê:

(...)

O texto retificado é:

Foram indicadas três pessoas como origem de um mesmo crédito, assim, embora nenhum deles tenha sido apto a tal comprovação, somente será inscrito como de origem não comprovada apenas o valor de R\$ 1.600,00. Assim, do resultado apurado de R\$ 747.670,23, será considerado como de origem não comprovada apenas um dos créditos, restando o total de R\$ 744.470,23 (= 747.670,23 – 3.200,00).

CASO 9 - ANTÔNIO TORREÃO BRAZ FILHO – fls. 1414 – 1418

(...)

O contrato acima somente dispõe sobre o pagamento de taxa de administração, não havendo especificação sobre a forma de pagamento relativa ao valor mínimo da obra (R\$ 800.000,00).

Os documentos anexados nas fls. 1437/1439 são intitulados “Transferências Financeiras Interbancárias – Recebendo – Consulta – Analítica” e sugerem ser oriundos da instituição bancária. Porém, não há no documento qualquer timbre nem ateste do banco.

(...)

Um comprovante de TED do Banco do Brasil tem o formato abaixo indicado e contém o número do documento e o número de sua Autenticação SISBB, garantindo a segurança da informação.

(...)

Assim, conclui-se que os documentos acima não são hábeis a comprovar as alegações da contribuinte, pois não apresentam os requisitos seguros para que sejam aceitos; os valores em questão devem ser mantidos no lançamento efetuado pela Fiscalização.

Em relação ao crédito de R\$ 5.000,00, datado de 10/04/2012, a contribuinte apresenta TED de fl. 1440 e informa que tal valor refere-se à transferência entre contas de mesma titularidade (Marcello Bokel e Sabrina Costa).

Ressalte-se que o documento apresentado possui as mesmas características dos três documentos anteriores, fls. 1937/1939, e também não contém os requisitos necessários para que sejam aceitos. Mantido o lançamento.

CONTRATOS DE CÂMBIO - Omissão de rendimento: Dos depósitos no HSBC: R\$ 100.000,00 e R\$ 116.980,00

(...)

Dos documentos apresentados, verifica-se que:

- a) houve transferência de recursos do irmão da contribuinte para sua conta;
- b) a contribuinte formalizou os dois contratos de câmbio acima em seu nome para transferências de recursos ao exterior;

Destaque-se que o cliente que consta dos dois contratos de câmbio é a contribuinte e não seu irmão. Ou seja, não há provas de que ele tenha se utilizado de sua conta para formalizar os contratos de câmbio acima.

Desse modo, de acordo com os documentos trazidos aos autos não restaram comprovadas as alegações da contribuinte, devendo tais valores serem considerados como de origem não comprovada.

A leitura do voto evidencia quão criteriosos foram a fiscalização e a decisão de piso ao analisarem os documentos apresentados pela recorrente, e em seu recurso, a recorrente não apresenta qualquer argumento ou documento novo, apenas reiterando o que já tinha sido apresentado e como visto, cuidadosamente analisado pela decisão de piso.

Conforme ressaltado pela decisão de piso, tratando-se de matéria de prova, **o ônus de demonstrar de maneira convincente que os valores não lhe pertencem e que já teriam sido tributados pela pessoa jurídica, pertence a quem alega tal fato, no caso o recorrente.** É o que dispõe o art. 373 do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Não basta, para comprovar a origem dos valores depositados, declinar a pessoa do depositante e/ou apresentar justificativas desacompanhadas de documentação comprobatória dos fatos, eis que a comprovação a que se refere a lei deve ser entendida como a explicitação do negócio jurídico ou do fato que motivou o depósito, além, obviamente, da pessoa do depositante.

Por comprovação de origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não. No caso em tela, deveria haver a comprovação de que tais valores teriam sido receitas tributadas pela pessoa jurídica, o que não ficou demonstrado pela documentação apresentada.

Ante o exposto, tendo em vista que a recorrente repete, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

3.2. Erro de cálculo e necessidade de retificação

A recorrente requer seja retificado o montante total da apuração de movimentações financeiras sem comprovação de origem. Alega que, o valor correto seria de R\$ 736.470,68 e não R\$ 744.470,23, em razão do erro admitido pela decisão de piso.

Ocorre que, a decisão de piso trouxe o texto retificado, e atestou que o quadro obtido no relatório da fiscalização estaria com o valor correto:

Da análise dos autos, verifica-se que houve um equívoco na informação do valor do crédito não comprovado no texto acima, mas o quadro está correto. Refiz o quadro das fls. 1351/1352, em que se vê:

(...)

O texto retificado é:

Foram indicadas três pessoas como origem de um mesmo crédito, assim, embora nenhum deles tenha sido apto a tal comprovação, somente será inscrito como de origem não comprovada apenas o valor de R\$ 1.600,00. Assim, do resultado apurado de R\$ 747.670,23, será considerado como de origem não comprovada apenas um dos créditos, restando o total de R\$ 744.470,23 (= 747.670,23 – 3.200,00).

Desse modo, correto o quadro abaixo contido no relatório da Fiscalização:

Valores dos Créditos retornados sem resposta	9.790,00
Créditos analisados e não comprovada a origem	744.470,23
Total dos créditos de origem não comprovada	754.260,23

Dessa forma, vê-se que a decisão de piso já retificou o texto do Relatório Fiscal, e que o valor dos créditos analisados e cuja origem não foi comprovada **foi devidamente considerado como R\$ 744.470,23.**

3.3. Da omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedente ao lucro

A recorrente argumenta que a fiscalização teria sido incoerente ao considerar a escrita fiscal da empresa como inapta a comprovar a contabilização dos valores que foram depositados na conta da recorrente, mas por tê-la utilizado para calcular o excesso de lucros distribuídos aos sócios. Alega, ainda, que a distribuição desproporcional dos lucros é admitida pelo art. 1007 do Código Civil.

Também neste ponto do Recurso Voluntário, a recorrente apenas reitera o argumento apresentado em sede de Impugnação e analisado pela decisão de piso. Dessa forma, com base no artigo 114 , § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF

nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

F) Da suposta omissão de rendimentos recebidos a título de Lucro Distribuído excedente ao Lucro Arbitrado

Na peça impugnatória, a contribuinte insurgiu-se contra os cálculos realizados pela Fiscalização que utilizou-se do Balancete Analítico fornecido pelo sócio da empresa, sr. Marcello Bokel, rubrica “Resultado do Exercício”, em que consta valor de faturamento operacional bruto, despesas operacionais chegando ao valor do lucro líquido que foi distribuído aos sócios, restando valor de lucro entesourado.

Ressaltou que a distribuição de lucros pode ser efetuada desproporcionalmente à participação no capital, como assevera jurisprudência administrativa e judicial. Ao conferir legitimidade à escrita contábil para fins de distribuição de lucro, convalidou a autoridade autuante a verdade máxima de que os créditos pertencem à empresa, por onde as receitas supostamente omitidas integram sua DRE – Demonstração do Resultado do Exercício, aumentando a base de cálculo da distribuição de lucros.

Em consulta ao Portal IRPF, tem-se que a contribuinte informou na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2012 a quantia de R\$ 70.000,00, a título de lucros do exercício, no campo “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”.

Nas fls. 176/178 verifica-se o Termo de Intimação Fiscal no. 02/2015 em que a Fiscalização solicitou, entre outros, a comprovação da origem dos recursos declarados na rubrica “Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis” constantes na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2012:

Comprovar o direito de incorporação ao patrimônio pessoal dos valores declarados como auferidos a título de Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis, constantes de sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF, do ano-calendário 2012.

No campo “Observação Importante” consta:

A comprovação legal formal deverá ser feita com a apresentação da escrituração contábil da empresa CNPJ 04.830.232/0001-63, MARCELLO BOKEL ARQUITETURA E CONSTRUÇÃO LTDA., uma vez constar a empresa na DIRPF como a origem dos créditos auferidos a título de distribuição de lucros do período, pela participação societária com seu cônjuge, Sr. Marcello Bokel Pereira das Neves.

Nas fls. 121/125 há cópia da Segunda Alteração Contratual e ainda da Consolidação do Contrato Social da empresa MARCELLO BOKEL CONSTRUÇÃO LTDA., em que se verifica na Cláusula 2a., fl. 123:

A- Ao sócio, MARCELLO BOKEL PEREIRA DAS NEVES, 9.500 quotas, no valor de R\$ 9.500,00 B- À sócia, SABRINA COSTA PEREIRA DAS NEVES, 500 quotas, no valor de R\$ 500,00.

E, também, na Cláusula 8a., fl. 123:

8a. Ao término de cada exercício social, em 31 de dezembro, os administradores prestarão contas, isoladamente, de seus respectivos atos praticados, promovendo o encontro de contas justificadas da administração, procedendo à elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico, cabendo aos sócios, na proporção de suas quotas, os lucros, bem como a responsabilidade proporcional por perdas apuradas.

O art. 1007 do Código Civil dispõe:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Conforme visto acima, o próprio Contrato Social da empresa, fls. 121/125, traz a informação de que os lucros serão distribuídos na proporção das quotas de cada um dos sócios.

Dessa forma, não assiste razão à contribuinte de que distribuição de lucros possa ser efetuada desproporcionalmente à participação no capital.

De acordo com o Termo de Intimação Fiscal no. 02/2015, acima mencionado, a contribuinte foi intimada a apresentar a escrituração contábil da empresa MARCELLO BOKEL CONSTRUÇÃO LTDA. por constar em sua DIRPF/2013 rendimentos isentos recebidos dessa fonte pagadora.

Segundo um trecho do relatório da Fiscalização, fls. 1296/1304, para comprovar tais rendimentos, a contribuinte apresentou cópias de folhas do suposto livro-razão, e verificou-se que **a escrituração não atendia aos preceitos da legislação comercial/contábil, Fiscal e dos Registros dos Atos das empresas.**

A partir dessa constatação, a Fiscalização utilizou o sistema de controle de pagamentos da Receita Federal para analisar o perfil da empresa e sua evolução do ponto de vista financeiro, de modo a encontrar justificativas para as elevadas movimentações financeiras.

A Fiscalização selecionou pagamentos a título de IRPJ desde o mês de janeiro de 2009, época em que a empresa optou pelo Simples Nacional, até o ano-calendário 2013. Nas fls. 1299/1301 constam os valores de faturamentos anuais, resumidos na tabela abaixo:

(...)

O outro sócio da empresa, Sr. Marcello Bokel (também auditado em processo análogo), apresentou Balancete Analítico e, na rubrica “Resultado do Exercício” constava que a empresa teve um faturamento operacional bruto/líquido de R\$ 432.987,81, enquanto as despesas operacionais importaram em R\$ 76.194,52, o que gerou um lucro líquido de R\$ 353.852,23, dos quais foi distribuída aos sócios

a quantia conjunta de R\$ 102.000,00, sendo Sr. Marcello, R\$ 32.000,00 e Sra. Sabrina, R\$ 70.000,00, restando um lucro entesourado de R\$ 251.852,23 (fl. 1251).

Confrontando o valor do faturamento encontrado pelo Auditor Fiscal pelo cálculo indireto para o ano-calendário 2012, R\$ 168.516,50, e aquele contido no Balancete Analítico, R\$ 432.987,81, constata-se a grande discrepância. O faturamento bruto total do período de 2009 a 2013, R\$ 301.952,50 equivale a 69,74% do valor do faturamento de 2012 que consta no Balancete Analítico.

Ao tomar somente o ano de 2012, verifica-se que o faturamento calculado, R\$ 168.516,50, correspondeu a somente 38,92% daquele constante nos livros fiscais da empresa para este período. Diante desses aspectos, o Auditor Fiscal concluiu que, diante dos pagamentos efetuados e cálculo do faturamento, esse revelou-se de pequena expressão no período de análise.

A Fiscalização constatou as seguintes irregularidades nos livros da empresa:

- que foram confeccionados a destempo, conforme dados nos Termos de Abertura e nos de Encerramento, contendo legislação futura. Como ilustração, a citação da Instrução Normativa DRE No. 11, de 05/12/2013;
- que a data de registro dos livros na Junta Comercial de Brasília ocorreu em 25/01/2016, fls. 1018, 1086, 1092 e 1214;
- a empresa, na condição de Pessoa Jurídica de Direito Privado de Natureza Empresarial, está obrigada à emissão de notas fiscais para comprovação de suas prestações de serviços. No ano de 2012 emitiu somente 17 notas fiscais que corresponderam a R\$ 135.611,37, sendo que o valor de R\$ 88.466,17 foi atribuído a duas pessoas indicadas pela contribuinte como depositantes dos créditos.

De acordo com a Segunda Alteração Contratual, fls. 121/125, da empresa MARCELLO BOKEL Arquitetura e Construção Ltda., a contribuinte participa da sociedade com 5% do Capital Social e Marcello Bokel Pereira das Neves com 95% . **Referido contrato estipula que as participações nos lucros ou na responsabilização pelos prejuízos obedecerão aos percentuais de cada um na sociedade.**

Consideradas tais informações acima, foi apurado o valor que poderia ter sido distribuído à contribuinte, em obediência à legislação, a título de lucros auferidos no período:

Rendimento calculado pelo pagamento do IRPJ 168.516,50 Despesas incorridas apuradas nos livros fiscais 76.194,52 Resultado líquido a ser considerado para distribuição 92.321,98 Valor resultante do percentual de 95% 87.705,88 Valor resultante do percentual de 5% 4.616,10 Resultado da análise do valor de R\$ 70.000,00 constante da DIRPF da contribuinte declarado a título de recebimento de rendimentos isentos e não tributáveis:

Valor recebido a título de lucros no período 70.000,00 Valor limite autorizado pela legislação como isento: 4.616,10 Valor excedente ao limite de isenção do IRPF permitido 65.383,90 Conforme visto acima, a Fiscalização encontrou diversas irregularidades na escrituração contábil da contribuinte, constatando que ela não atendia às normas da legislação comercial/contábil, fiscal e dos registros dos atos das empresas.

Assim, não tendo sido comprovado pela pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no Lucro Arbitrado, que o lucro efetivo tenha sido superior ao arbitrado, os rendimentos pagos a sócio, excedentes ao Lucro Arbitrado, diminuído de impostos e contribuições, caracterizaram a omissão de rendimentos lançada.

Assim, o valor a ser acrescido a seus rendimentos tributáveis no ano-calendário 2012 correspondeu a R\$ 65.383,90.

Como se viu, o Contrato Social da empresa não continha a previsão de distribuição desproporcional dos lucros, a contabilidade não cumpriu as formalidades intrínsecas e extrínsecas, a apuração do lucro não foi feita de forma regular e assim contabilizada, de modo que, não há que se falar em isenção do Imposto de Renda.

Destaca-se que o posicionamento aqui esposado, encontra respaldo na jurisprudência do CARF. Vale mencionar para alguns julgados sobre o tema, que exigem que a previsão de distribuição desproporcional esteja expressa no contrato social:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)Exercício: 2005
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM
SOCIEDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.

Numa sociedade limitada, somente é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, quando houver expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembleia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa, cuja ata tenha sido devida e oportunamente arquivada e averbada competente órgão de registro. (Acórdão nº. 9202-011.066, Conselheiro Relator Maurício Nogueira Righetti, sessão de 26/10/2023.)

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

Ano-calendário: 2008

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.
LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PERMISSÃO EXPRESSA NO CONTRATO SOCIAL.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição. Havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em incidência de imposto de renda em face dos valores

distribuídos como lucro. (Acórdão nº. 2402-009.350, Conselheiro Relator Gregório Rechmann Junior, sessão de 12/01/2021)

Diante do exposto, não vejo reparos a fazer na decisão de piso neste ponto.

4. Das Penalidades

Ao presente lançamento foram aplicadas a multa de ofício de 75%, em razão da infração de omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído. A multa de ofício foi aplicada de forma qualificada (150%), para a infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada. Foi ainda agravada a multa em 50%, chegando a 225%, incidente sobre duas movimentações que resultaram em lançamentos por omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, em razão de não terem sido atendidas as intimações apresentadas pela fiscalização.

A recorrente se defende das penalidades, alegando:(i) teriam caráter confiscatório, argumento que se inadmitiu tendo em vista revolver questões constitucionais, (ii) que a multa não poderia ter sido qualificada por não ter sido descrita ou comprovada pela fiscalização qualquer ação dolosa prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4502/64; (iii) cabimento das Súmulas CARF nº. 14 e 25 e, (iv) a multa não poderia ser agravada pelo descumprimento de intimação em razão da ausência de prejuízo para a fiscalização, uma vez que o lançamento se deu com base em presunção.

A multa de ofício foi aplicada na forma qualificada (150%), com fulcro no artigo 44, I da Lei n.º 9.430/1996, e a recorrente alega que não teria ficado comprovada sua conduta dolosa a ensejar a sua aplicação, bem como o enquadramento do caso nas Súmulas CARF nº. 14 e 25:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, **sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.**

Súmula CARF nº 25

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, **sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.** (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010). (grifos acrescidos)

Entendo que assiste razão à recorrente.

Da leitura do Relatório Fiscal, vê-se que a fiscalização não descreveu ou comprovou ações da recorrente com evidente intuito de fraude, tendo se resumido a remeter às infrações de omissões de rendimentos. Ademais, ainda ressaltou que justificaria a multa qualificada o fato de o

procurador ter apresentado manifestação de desapeço ao auditor fiscal no decorrer do procedimento de fiscalização, o que, no entendimento desta relatora, não justificaria a imposição de multa qualificada em desfavor da recorrente. A leitura do trecho do Relatório Fiscal abaixo evidencia o descumprimento de tal fundamentação:

a) QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO:

DIANTE DAS INFORMAÇÕES INVERÍDICAS E INSUSTENTÁVEIS APRESENTADAS PELOS CONTRIBUINTES, TANTO EM SUAS DIRPF's, QUANTO AOS DADOS APRESENTADOS, EIVADOS DE GRAVES IRREGULARIDADES, CONFORME DISSERTADO EM TÓPICOS ESPECÍFICOS, **COM NÍTIDO PROPÓSITO DE SUBTRAIR AO FISCO A VERDADE REAL POSTA À ANÁLISE FISCAL. REFERIDOS FATOS, RESULTANTES DAS AÇÕES DELIBERADAS LEVADAS A TERMO PELOS PARCEIROS NAS CONTAS CORRENTES, AGRAVADOS COM A AÇÃO DELETÉRIA DO PROCURADOR, CONSUBSTANCIADA EM ACUSAÇÃO DIRETA, INJUSTA E DESPROPOSITADA A ESTE AUDITOR, INCLUSIVE LABORANDO POR MEIOS IMPRÓPRIOS PARA AFASTÁ-LO DO PROCEDIMENTO FISCAL,** SUJEITAM-NA À PENA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA, COMO JUSTA RETRIBUIÇÃO, EM CONFORMIDADE ÀS NORMAS DA LEI Nº 9.430/96, ART. 44, § 1º, A QUAL PRESCREVE MULTA QUALIFICADA, COM A DETERMINAÇÃO DO AUMENTO DE 100% DA MULTA ESTABELECIDADA NO INCISO I, DE MESMO ARTIGO, NO QUAL É ESTABELECIDADA MULTA NO PERCENTUAL DE 75% DO IMPOSTO APURADO. (grifos acrescidos)

No tocante à multa qualificada, a redação atual, determina a aplicação do percentual de 150% “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964” e quando houver reincidência na infração:

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

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. **É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo, e é também fundamental que a fiscalização descreva as ações dolosas do contribuinte a justificarem a qualificação da penalidade.**

No caso concreto, a qualificação não está devidamente descrita ou justificada pela fiscalização, que se limitou a referir-se às infrações cometidas. Ademais, entendo cabíveis a aplicação das Súmulas CARF nº. 14 e nº 25 anteriormente disposta. Sendo assim, a penalidade deve ser desqualificada.

No que diz respeito ao agravamento da penalidade em 50% para dois dos lançamentos por omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira (valores de 31/01/2012- R\$ 116.980,00 e 28/02/2012 - R\$ 100,000,00), o Relatório Fiscal assim descreveu a conduta punível:

b) MULTA POR FALTA DE PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS:

A DECISÃO DA ORA AUTUADA EM **NÃO PRESTAR ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO A RESPEITO DE ASSUNTO AO QUAL ESTAVA OBRIGADA POR LEI, E PELAS CIRCUNSTÂNCIAS DE SEU PRÓPRIO DISCURSO (DECLARAÇÕES) NO PRESENTE PROCEDIMENTO FISCAL, MESMO DEPOIS DE HAVER SIDO REINTIMADA PARA TAL MISTER,** E DE CONSTAR TRANSCRITA NO CORPO DO PRÓPRIO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL (EM LETRAS GARRAFAS) O ALERTA SOBRE AS CONSEQUÊNCIAS DO DESATENDIMENTO, A SUJEITOU ÀS IMPUTAÇÕES LEGAIS RETRIBUTIVAS PELA INFRINGÊNCIA DAS NORMAS DESCRITAS NA LEI Nº 9.430/96, ART. 44, INCISO I DO § 2º, O QUE RESULTA NA SUA SUBSUNÇÃO. SEGUE TRANSCRIÇÕES:

(...)

Em tese, a situação descrita poderia justificar o agravamento da multa de ofício, uma vez que a norma tributária em questão estabelece critérios objetivos: a penalidade é cabível diante da inobservância, pelo sujeito passivo, do prazo fixado para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas, ou fornecer documentação comprobatória. No caso concreto, a

contribuinte deixou de apresentar documentos e esclarecimentos, mesmo após ter sido devidamente intimada e re-intimado.

Todavia, as infrações ora examinadas referem-se à presunção de omissão de receitas, fundada na ausência de comprovação da origem de depósitos bancários. Nos casos de presunção legal, é necessário comprovar o fato indiciário — neste caso, a ausência de documentos hábeis e idôneos que justifiquem a origem dos depósitos. Uma vez demonstrado esse fato indiciário, consuma-se o fato presumido: a omissão de receitas.

Como se trata de presunção relativa, ela pode ser afastada mediante a apresentação de prova direta capaz de infirmar o fato indiciário. Reitera-se: **é justamente a não apresentação de documentação comprobatória que constitui o núcleo do fato indiciário previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.** Dessa forma, entendo que não cabe o agravamento da multa de ofício incidente sobre os valores devidos a título de omissão de rendimentos com base em depósitos cuja origem não foi comprovada.

O caso se enquadra na Súmula CARF nº. 133:

Súmula CARF nº 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Diante do exposto, entendo que a penalidade de ofício deve ser desqualificada e desagravada, no que diz respeito à infração omissão de rendimentos com base em depósitos cuja origem não foi comprovada.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento de que as multas teriam caráter confiscatório. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício e desagravá-la no que se refere à infração omissão de rendimentos com base em depósitos cuja origem não foi comprovada.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa