



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.724055/2014-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.053 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente OTAVIANO OLAVO PIVETTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Nesse sentido, cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros.

IRPF. CONTRATO DE MÚTUO. EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

Além de estar o mútuo consignado nas declarações de rendimentos do devedor e do credor, são indispensáveis, para a aceitação do empréstimo, a apresentação do contrato de mútuo transcrito em Registro Público e a comprovação da efetiva transferência do numerário, da capacidade financeira do mutuante e da quitação da dívida pelo mutuário, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente nas respectivas datas e valores.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flávia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, o conselheiro(a) Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por OTAVIANO OLAVO PIVETTA contra o Acórdão de primeira instância que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

Contra o interessado foi lavrado Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2009, exercício 2010, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 1.359.464,36, correspondente a multa e juros de mora, calculados até o lançamento.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 342/354, a acusação fiscal se pauta pela seguinte ocorrência:

- i) Omissão de rendimentos de alugueis e royalties recebidos de pessoas físicas;
- ii) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;
- iii) Obrigação acessória: multa de 50% aplicada por falta de recolhimento indevido do carne-leão;

A autuação funda-se no enquadramento legal do art. 849 do RIR/99; art. 42 da Lei nº 9.430/1.996 e art. 4º da Lei nº 9.481/1.997, com os acréscimos do art. 58 da Lei nº 10.637/2.002; Instrução Normativa SRF nº 246, de 20/11/2.002.

Após a decisão de primeira instância ter julgado improcedente a impugnação, o recorrente interpõe Recurso Voluntário, aduzindo as mesmas alegações de primeira instância, acrescentando, em apertada síntese, o seguinte:

1. Nulidade de integral do auto de infração, uma vez que não havendo prova de que tenha havido omissão de receitas, já que teriam sido apresentados todos os documentos que permitiriam a superação da presunção relativa;

No mérito

2. Alega que improcedência da autuação, não tendo ocorrido os fatos geradores do imposto de renda indicados pela fiscalização;
3. Necessidade de prevalência da verdade material, alegando que caberia ao fisco apontar, após análise da documentação apresentada, a efetiva omissão de rendimentos, onde alegou que todos os valores identificados

são de movimentações pertencentes à empresa Indústria de Postes e Artefatos de concreto Ltda., e que na verdade os valores “apenas transitaram” em sua conta corrente;

4. Como argumento alega que a referida empresa Indústria de Postes e Artefatos de concreto Ltda. no de 2005, estava em concordata, e com diversas dificuldades financeiras, e por isso e por isso tomou a decisão de ajudar e utilizar a sua conta de pessoa física em favor da pessoa jurídica citada;
5. Aduz a estrita tipicidade das obrigações tributárias, onde o ato administrativo deve observar os princípios da legalidade e da tipicidade;
6. Ilegalidade do lançamento efetuado com base apenas em presunções fiscais, uma vez que a presunção do art. 42, da Lei 9.430/96, deve observar os limites legais, devendo a auditoria apresentar demonstrativo da utilização, pelo titular do depósito bancário, em consumo ou aquisição de bens, para demonstrar sinais exteriores de riqueza, ou ainda comprovar que os depósitos sejam efetivamente rendimentos auferidos;
7. O Fisco deixou de seguir a regra do artigo 142 do CTN, pois faltou definir o enquadramento da matéria tributável, como também faltou maior investigação para determinar o seu real montante, não restando provada a ocorrência do fato gerador do imposto a fiscalização;
8. Alegou que demonstrou na impugnação a origem dos depósitos bancários questionados pela fiscalização, juntando documentação hábil e idônea, consistente (i) nos contratos de mútuo firmados com as mutuiárias Vanguarda Participações S.A., Parque das Emas Empreendimentos Imobiliários Ltda. e Rádio Regional Centro Norte Ltda. (docs. 12 a 15 da impugnação); (ii) Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) para os exercícios de 2009 a 2013 (docs. 3 a 7 da IMPUGNAÇÃO); (iii) Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil) da sociedade Agropecuária Margarida Ltda., sucessora, por incorporação, dos créditos fundados nos contratos de mútuo firmados com a Vanguarda Participações S.A. (docs. 8 a 11 da impugnação);

Pede o cancelamento da autuação.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

Da delimitação da lide

Verifica-se nos autos que, quanto à omissão de rendimentos provenientes de pessoa física, aluguéis e multa de carnê-leão, esses não são objetos de recurso. Por esse motivo, tais valores passaram a ser exigidos nos autos do processo n.º 14094-720.150/2014-50 e não estão abrangidos por esta fase recursal.

Resta, portanto, somente a análise da matéria de omissão por rendimento por depósito bancário de origem não comprovada, que por sua vez o recorrente também alega que haveria nulidade do lançamento, em razão de que entende que não houve prova nos autos de que tenha ocorrido a referida omissão de receitas.

Ocorre que, a preliminar se confunde com o mérito, e assim passo analisar como mérito.

DO MÉRITO

O crédito fiscal foi constituído pela presunção legal da omissão de rendimentos por depósitos bancários. Nesse sentido, o lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim transcrito:

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.

§ 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.

Nesse caso, a legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para a constituição do crédito público, realizando as necessárias

fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal é orientado por fases, que se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), da qual realiza as atividades e procedimentos necessários para obter as informações pertinentes na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas".

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". *MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do direito tributário. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).*

Portanto, se verifica que o dispositivo utilizado pela fiscalização para lançamento do crédito fiscal está devidamente correto, onde foram observados o rito processual adequado, e oportunizado as manifestações e defesas do contribuinte.

Com isso, o imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei n.º 5.172/66

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

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

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

Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei".

Conforme lesiona Ricardo Mariz de Oliveira: "acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio apresenta-se como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação¹".

A Lei que trata do tributo é a Lei Complementar, justamente o CTN, recepcionado pela CF de 88 como tal, e a Lei que impõe as condições e a ocorrência do fato gerador é a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Inexiste vício na aplicação das normas.

Diferentemente do que entende o recorrente o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados.

O conceito de renda, para Hugo de Brito Machado, é definido da seguinte forma:

"renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)"².

Assim, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho, podendo ser a soma de ambos. Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

Sobre a “disponibilidade” de renda, Ricardo Mariz ensina que:

“Disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1.228, do código Civil, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do código, tais como as do art. 213, 537, 1.335, inciso I, 1.449, inciso II (...)

A disponibilidade, portanto, também implica o poder de alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é a que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário (...).

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.³”

Assim, verificada a omissão de rendimentos sem que se tenha havido a comprovação da origem dos valores, apesar da tentativa do recorrente em demonstrar a licitude das operações, faltaram documentos hábeis e idôneos para dar lastro às suas alegações, devendo o lançamento deve ser mantido por falta de comprovação de sua origem.

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, bem como sua aplicação retroativa, não havendo que se falar em obtenção de prova ilícita na Requisição de Movimentação Financeira às instituições de crédito.

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RENDIMENTOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO.

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.

Devem ser excluídos da base de cálculo do tributo os valores já oferecidos à tributação.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO DA INTIMAÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Não cabe o agravamento da multa de ofício em caso de não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que já há o ônus de produção de prova em contrário, sob pena de se presumir a omissão de rendimentos constante de depósitos bancários de origem não comprovada.

(Acórdão n.º 1302-002.618, Sessão de julgamento de 12/03/2018, Conselheiro Relator Rogério Aparecido Gil, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Ademais, a Súmula CARF n.º 26, assim dispõe:

“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”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vale lembrar, ainda, que a comprovação da origem dos recursos deve se dar de forma individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, a fim de que exista certeza inequívoca da procedência das importâncias movimentadas, segundo o que dispõe o § 3º do art. 42, da Lei 9.430/1996.

Quanto a esse item, o recorrente alega que:

(...) demonstrou na IMPUGNAÇÃO a origem dos depósitos bancários questionados pela fiscalização, juntando documentação hábil e idônea, consistente (i) nos contratos de mútuo firmados com as mutuiárias Vanguarda Participações S.A., Parque das Emas Empreendimentos Imobiliários Ltda. e Rádio Regional Centro Norte Ltda. (docs. 12 a 15 da IMPUGNAÇÃO); (ii) Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) para os exercícios de 2009 a 2013 (docs. 3 a 7 da IMPUGNAÇÃO); (iii) Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil) da sociedade Agropecuária Margarida Ltda., sucessora, por incorporação, dos créditos fundados nos contratos de mútuo firmados com a Vanguarda Participações S.A. (docs. 8 a 11 da IMPUGNAÇÃO)

Como se observa do recurso voluntário, o contribuinte especificou as 157 operações ocorridas em sua conta corrente, descrevendo nas e-fls. 50.310/ 50.313, datas, valores e origem, informando que cada transação decorreria dos mútuos citados e que obedeceu

rigorosamente a legislação vigente. Citou que os saldos de mútuos foram registrados tempestivamente na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF), não ocorrendo nenhuma omissão nas declarações ao fisco.

O Contribuinte informou também que houve registro das operações na Contabilidade das empresas citadas (SPED Contábil), detalhando as transações em seu recurso, explicando ainda o seguinte:

“Em 1º de julho do ano de 2011 ocorreu a cisão parcial da empresa Vanguarda Participações S.A., onde, dentre outros, os mútuos ativos foram cindidos para a empresa Agropecuária Margarida Ltda., conforme Protocolo e Justificação de Cisão Parcial (doc. 8 da IMPUGNAÇÃO).

O Laudo de Avaliação (doc. 9 da IMPUGNAÇÃO) foi elaborado em 14/06/2011, com a data base da avaliação em 31/03/2011. O saldo de mútuos a ser cindido, em 31/03/2011, era de R\$ 78.446.646,84. O Protocolo e Justificação de Cisão Parcial datado de 01/07/2011, na página 15, cindiu a título de mútuos o valor de R\$ 86.446.646,08.

A diferença do valor cindido em 01/07/2011 para o valor avaliado no laudo de 14/06/2011 se refere às movimentações na conta de mútuos na empresa Vanguarda Participações entre o período de 31/03/2011 a 01/07/2011, que foram incorporados na Agropecuária Margarida Ltda.

Desta forma, o saldo de mútuo da empresa Vanguarda Participações S.A., atualmente está totalmente registrado na empresa Agropecuária Margarida Ltda., onde o Sr. Otaviano Olavo Pivetta figura na condição de principal acionista. A 9ª (nona) alteração contratual de 01/07/2011 aprova a cisão em comento e efetua a alteração do Capital Social (doc. 10 da IMPUGNAÇÃO).

Em função do exposto tivemos acesso a DIPJ e a Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil) da empresa Agropecuária Margarida Ltda., referente ao ano de 2013, conforme demonstramos abaixo:

Valores em reais.			
Descrição	DIRPF	SPED Contábil	DIPJ Ficha 36A Linha 24 - Coluna "da Declaração"
Saldo de Mútuos em 31.12.2013	78.657.633,16	78.657.633,16	78.657.633,16

DIPJ da Agropecuária Margarida Ltda., referente ao ano de 2013 (doc. 11 da IMPUGNAÇÃO).

Conforme o quadro acima fica claro que os saldos de mútuos da empresa Vanguarda Participações S.A., foram mantidos até 31/12/2013, na contabilidade e na DIPJ da empresa Agropecuária Margarida Ltda., ou seja, não há qualquer tipo de divergência de valores entre mutuante e mutuário, bem como, não há qualquer tipo de omissão de informação.

É importante observar que os saldos dos mútuos em 31/12/2013 também conferem exatamente com a DIRPF do mesmo período.

Nesse sentido, seguiu o recorrente alegando que “a falta de registro dos contratos de mútuo em registro público é em realidade absolutamente irrelevante para fins de análise dos impactos tributários, pois seu efeito primordial, qual seja, levar ao conhecimento de terceiros que de outro modo não teriam como desvendar a relação obrigacional não se aplica ao relacionamento entre o Fisco e os contribuintes”.

Quanto a esse tema, a DRJ de origem e a fiscalização concluíram que em verdade não foi somente a falta de formalização dos contratos em questão que levou à

conclusão de que os respectivos contratos não poderiam ser acolhidos como prova capaz de afastar a acusação fiscal, mas o conjunto probatório que não foi suficiente para suprir a exigibilidade e comprovações necessárias, senão vejamos a fundamentação da DRJ de origem:

“(...) Nos autos constam "Contratos de Mútuo" que possuem, os seguintes termos e condições:

Mutuante: Vanguarda Participações S/A.;

Mutuário: Otaviano Olavo Pivetta (contribuinte);

O Valor do mútuo e a data do mútuo são específicos de cada contrato;

Há um prazo para o Pagamento na data de 31/12/2010;

Consta acréscimos financeiros sobre o valor dado em mútuo oneroso, o qual será acrescido “*pro rata temporis*” juros legais de 1% am ;

Multa contratual não compensatória de 10% do valor do contrato, para o caso de descumprimento de qualquer das cláusulas e condições contratadas, além de outras previsões legais.

Além desses termos e condições constantes nesses contratos de mútuo apresentados pelo contribuinte, na cláusula terceira de todos esses contratos há previsões de que o valor dado em mútuo torna-se exigível automaticamente em 31/12/2010.

(...)

No Termo de Verificação Fiscal fls. 10/40 consta que o contribuinte e a Vanguarda do Brasil S.A e a Vanguarda Participações S/A foram intimados a comprovar os efetivos pagamentos feitos por ele, como mutuário, às empresas Citadas como mutuantes, e em nenhuma das intimações o contribuinte e os diligenciados se manifestaram a respeito.

Passaram-se vários anos dos empréstimos e até a data de impugnação o contribuinte não comprovou que ocorreram os pagamentos.

Alega na impugnação que a manutenção das dívidas estão declaradas nas DIRPFs nos exercícios seguintes e que os saldos ainda serão objeto de liquidação por meio da utilização de recursos próprios do contribuinte.

Alega também que a comprovação da manutenção das dívidas (mútuos) da empresa Vanguarda Participações S.A. está devidamente registrada na contabilidade da empresa Agropecuária Margarida Ltda..

Entretanto na cláusula quinta dos contratos, o próprio contribuinte declara que recebeu a quantia dada em mútuo na data especificada no contrato e realizar a restituição dentro do prazo estabelecido:

(...)

Consta no relato da fiscalização, fls. 31, que somente nove dos Contratos de Mútuo apresentados coincidem em data e valores com os depósitos na conta-corrente de Otaviano Olavo Pivetta.

Desses nove, quatro foram contabilizados (SPED CONTÁBIL) na Vanguarda do Brasil S.A. como Adiantamento de Dividendos, sendo que os demais, foram contabilizados como Mútuo ou Empréstimo Partes Relacionadas.

Quanto às alegações do contribuinte que não há obrigatoriedade em reconhecimento de firmas e registro público nos contratos de mútuo, reproduzo aqui os dizeres da fiscalização.

“75. Cumpre ressaltar que, ainda que o contrato de mútuo, para sua validade, independa do registro em Cartório de títulos e Documentos, não há dúvidas de que tal registro seria medida prudente aos contratantes e traria maior segurança à Vanguarda do Brasil S.A. e a Otaviano Olavo Pivetta quando da necessidade de comprovação ao Fisco do mútuo que lastreia diversos de seus lançamentos contábeis.

76. A falta de registro do contrato de mútuo, por si só, não é suficiente para afastar a existência de fato do mútuo da mesma forma que o registro do mesmo não seria, isoladamente, prova cabal de sua existência. No entanto, considerando o conjunto probatório apresentado à fiscalização, que se resume às cópias de instrumento particular firmado unicamente pela Vanguarda do Brasil S.A. e por Otaviano Olavo Pivetta, sem reconhecimento de firma e sem registro tem-se que a fiscalizada e a diligenciada não foram capazes de comprovar de forma inequívoca o mútuo.

77. Através do SPED Contábil da Vanguarda do Brasil SA, constatou-se, também, algumas divergências dos seus lançamentos contábeis com os Contratos de Mútuo apresentados por Otaviano Olavo Pivetta. Por fim, vale registrar que a escrituração contábil, por si só, não faz prova a favor do contribuinte, se desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

Portanto diante da documentação existente nos autos estou convicto que o contribuinte não comprovou de maneira inequívoca os depósitos/créditos alegados.

O contribuinte alega que os contratos são passíveis de credibilidade em decorrência da ausência de reconhecimento datado das firmas e da falta de registro público, e que é confirmado na jurisprudência dominante em relação ao assunto;

No que diz respeito à jurisprudência citada, há que se esclarecer que os entendimentos expostos em decisões judiciais e administrativas ficam restritos aos litigantes das respectivas ações, não se cogitando da extensão de seus efeitos jurídicos ao presente caso, por não constituírem normas complementares do Direito Tributário, à luz dos arts. 96 e 100 do CTN, não vinculando o julgamento administrativo-tributário.

Face ao descrito, relativamente aos depósitos feitos pela Vanguarda do Brasil S.A. e pela Vanguarda Participações S.A., restaram sem comprovação os seguintes valores de depósitos/créditos nas contas-correntes de Otaviano Olavo Pivetta, relacionados nos autos às folhas 32 e 33 e transcrito a seguir:

(...)

Parque das Emas Empreendimentos Imobiliários Ltda., CNPJ 05.565.079/0001-11, como Mutuante:

São os seguintes os termos e as condições previstas nos contratos de mútuos apresentados:

Mutuante: Parque das Emas Empreendimentos Imobiliários Ltda. Mutuário: Otaviano Olavo Pivetta

Natureza do negócio: adiantamento em moeda corrente nacional com taxa de 1% ao mês, corrigido na data do pagamento.

Valor do mútuo e a Data do mútuo são específicos de cada contrato.

Prazo para Pagamento: 31/12/2009

Condições do negócio: sobre o valor dado em mútuo oneroso será acrescido juros legais de 1% a.m. e IOF de 0,0082% a.d. + 0,38%

Multa contratual, não compensatória de 10% do valor do contrato, para o caso de descumprimento de qualquer das cláusulas e condições aqui contratadas, além de outras previsões legais.

O contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação n.º 09, informou que "Os contratos de mútuo firmados com a empresa PARQUE DAS EMAS não foram pagos e também não foram objeto de aditivos, restando considerados vencidos".

.Otaviano Olavo Pivetta e Ivanhoé Silveira Moura, CPF 006.705.370-04;. fazem parte do quadro societário da empresa Parque das Emas Empreendimentos Imobiliários Ltda.; tendo cada um 50% das quotas. Diante dessas informações, verifica-se o estreito relacionamento existente entre o fiscalizado e as empresas diligenciadas.

Foi ressaltado no Relatório Fiscal que, ainda que o contrato de mútuo, para sua validade, independa do registro em Cartório de títulos e Documentos, não há dúvidas de que tal registro seria medida prudente aos contratantes e traria maior segurança aos contratantes quando da necessidade de comprovação ao Fisco do mútuo que lastreia diversos de seus lançamentos contábeis

A falta de registro do contrato de mútuo, por si só, "não é suficiente para afastar a existência de fato do mútuo da mesma forma que o registro do mesmo não seria, isoladamente, prova cabal de sua existência".

Registra-se que a escrituração contábil, por si só, não faz prova a favor do contribuinte, se desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

Por todo o exposto, tais depósitos efetuados não tiveram a sua causa comprovada de maneira inequívoca pelo contribuinte, pelos motivos abaixo relacionados:

Transcorridos vários anos dos supostos contratos de mútuo, não ocorreram os pagamentos destes pelo contribuinte (mutuário).

Falta de credibilidade dos contratos apresentados em função de um conjunto de fatores, tais como a falta de reconhecimento datado das firmas e a falta de registro público.

Os depósitos feitos por Parque da Emas Empreendimentos Imobiliários Ltda., restaram sem comprovação, conforme quadro transcrito abaixo:

(...)

Rádio Regional Centro Norte Ltda – ME CNPJ 02.023.195/0001-10

O contribuinte apresentou Contratos de Mútuo, onde consta Otaviano Olavo Pivetta como mutuário e a Rádio Regional Centro Norte Ltda. como mutuante.

Constam também que as celebrações dos contratos ocorreram em datas diversas no ano de 2009, mas os vencimentos deveriam ocorrer em 31/12/2009, com juros de 1% ao mês e com IOF de 0,0041% a.d. + 0,38%

Quem assinou os .contratos de mútuo, representando a Rádio Regional Centro Norte Ltda. foi Olavo Júnior Pivetta. O quadro societário da empresa era formado por Otaviano Olavo Pivetta e Olavo Júnior Pivetta.

As respostas constantes nos Termos n.º.09 e n.º 10: o contribuinte informou que os mútuos com a Rádio Regional foram omitidos da sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (ano-calendário 2009), por erro.

Os pagamentos efetuados não tiveram a sua causa comprovada de maneira inequívoca pelo contribuinte, pelos motivos abaixo relacionados:.

Transcorridos vários anos dos supostos contratos de mútuo, não ocorreram os pagamentos destes pelo contribuinte (mutuário).

Dessa forma, concluiu a Fiscalização que o contribuinte apresentou uma documentação incompleta, inábil e inidônea, constituindo mera alegação, sem força probatória suficiente para comprovar empréstimos/mútuos tomados. Foi essa também a convicção deste relator.

A identificação dos créditos/depósitos não comprovados, bem como as observações fiscais sobre as justificativas do contribuinte, encontram-se explicitadas nos autos, com resumo dos valores originais que compõem os valores lançados em cada uma das contas bancárias do contribuinte.

Toda a autuação foi fundamentada em elementos sólidos, consistentes e legitimados, conforme detalhado no Relatório Fiscal de fls. 10 a 43.

Há de se ressaltar que empréstimos realizados com terceiros, pessoa física ou jurídica, além de estarem consignados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, devem estar comprovados, por meio de documentação hábil e idônea, a sua contratação, a efetiva transferência de numerário do credor para o tomador, coincidente em datas e valores, e a quitação pelo devedor da dívida contraída.

É necessário também que seja compatível com os rendimentos e disponibilidades financeiras declarados pelo mutuante, nas respectivas datas de entrega e recebimento dos valores. Sem esses elementos para conferir veracidade aos contratos de mútuo, não é possível aceitá-los.

A informalidade dos negócios realizados com empresas das quais o contribuinte é sócio-gerente, administrador ou avalista não exige o impugnante de apresentar prova da efetividade das transações.

Tal informalidade diz respeito a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes (um empréstimo sem nota promissória, por exemplo), mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública.

A relação entre fisco e contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção.

Falta de credibilidade dos contratos apresentados em função de um conjunto de fatores, tais como a falta de reconhecimento datado das firmas e a falta de registro público.

O contribuinte não declarou o suposto "mútuo" na DIRPF 2010/2009.

Face ao descrito, relativamente aos depósitos feitos pela Rádio Regional Centro-Norte Ltda., restaram sem comprovação de origem os seguintes valores de depósitos/créditos nas contas-correntes de Otaviano Olavo Pivetta”.

Entendo que as posições tanto da fiscalização quanto da decisão de primeira instância foram suficientemente fundamentadas, demonstrando que, mesmo após muitos anos, os supostos contratos de mútuo não sofreram nenhuma alteração em seu aspecto patrimonial. Não há comprovações de pagamentos das operações realizadas, nem mesmo de forma parcial.

Verifico que, de todas as motivações da decisão de primeira instância, o recorrente em seu recurso não obteve êxito em refutar as conclusões da DRJ de origem

Cumprе destacar ainda que o recorrente alega o seguinte:

“(…) Nota A – No transcorrer da fiscalização foi apresentado o contrato de mútuo com identificação n.º 29 OTV/10, no valor de R\$ 459.104,28, de 17/03/2009, para comprovar esta operação e a operação do item 56 no valor de R\$ 50.000,00. O agente fiscal considerou este mesmo contrato válido para a operação 56 e desconsiderou para esta operação (58).

Em resumo, o contrato de mútuo no valor de R\$ 459.104,28 de 17/03/2009, foi aceito como válido pela fiscalização para acobertar um depósito de R\$ 50.000,00 e sem qualquer justificativa não foi aceito para acobertar o restante da operação no valor de R\$ 400.000,00.

Este contrato, aceito para formalizar o depósito de R\$ 50.000,00 também possui as mesmas características de todos os outros que não foram aceitos, como: ausência de registro da assinatura, valores divergentes, ausência de pagamento até o presente momento. Desta forma, não é possível compreender o critério da fiscalização, onde ora aceita a credibilidade dos contratos e ora não aceita.

Entretanto verificando o Termo de Verificação fiscal, na operação 56, datada de 16.03.2009, consta como a rubrica “adiantamento de dividendos” e não indica essa transação como sendo “empréstimo”. Portanto, são operações diferentes das que o recorrente alega.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, 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”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

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.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

A prova deve ser trazida aos autos pelo contribuinte, pois não é ônus da administração pública ou da Fazenda a busca de provas do direito alegado pelo recorrente. Se o fisco tem a possibilidade legal de exigir o tributo com base na presunção legal, não faz sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. É elementar que a prova para infirmar a presunção deve ser produzida por quem tem interesse na demanda, que no caso é o contribuinte.

DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

No presente caso foi aplicada multa de ofício de 75% sobre o valor do débito, segundo o artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96, sem aplicação de multa agravada ou qualificada. O contribuinte alega que se tivesse agido com dolo ou fraude teria sido aplicado alguma penalidade mais severa, além da multa de ofício de 75%.

Para aplicação de multa qualificada deve haver a demonstração clara de que o interessado tenha cometido algum tipo de ação dolosa ou fraudulenta, o que não foi o caso. Apenas foi constatado pela fiscalização que a documentação apresentada não foi suficiente para dar lastro as alegações e operações realizadas, e que, portanto, foi aplicada apenas a multa de ofício, sem agravamento ou qualificação da respectiva multa.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, não acolher a preliminar para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator