



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.723078/2017-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.536 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2021
Recorrente WALMER ALMEIDA DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2013

PROCESSUAIS NULIDADE

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

CONHECIMENTO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. INOVAÇÃO DA DEFESA. PRECLUSÃO.

Em decorrência da preclusão, não se admite a apresentação de argumentos e/ou documentos com o propósito específico de afastar pontos incontroversos por não terem sido objeto de contestação na impugnação, pois estão fora dos limites da lide estabelecida. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluindo o direito de defesa trazido somente no Recurso Voluntário. A lide se estabelece na impugnação, não se conhecendo das alegações recursais que não tenham sido articuladas na impugnação.

PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser produzida no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo posteriormente, salvo a ocorrência das hipóteses que justifiquem sua apresentação posterior.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, autoriza o lançamento com base nos valores depositados em contas bancárias para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos utilizados nessas operações.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Na determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, com as exclusões autorizadas por lei, sendo imposto ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade. É dever do autuado comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a procedência do depósito e a sua natureza, devendo tais elementos de prova coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda justificar.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não logrando o sujeito passivo comprovar terem sido cumpridas as condições legais para que a distribuição dos lucros ocorresse sem a incidência do imposto de renda, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada no lançamento, uma vez que os valores não foram oferecidos à tributação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PROCESSUAIS NULIDADE.

Comprovado 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, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. NÃO CONHECIMENTO.

Não compete ao Carf pronunciar-se sobre a representação fiscal para fins penais (Súmula Carf nº 28).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro

de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 16-81.565 - 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO (fls. 423/433), que julgou procedente lançamento de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) relativo ao exercício de 2013.

Consoante o Auto de Infração (fls. 3/14), o lançamento tributário decorre da apuração pela autoridade fiscal atuante de omissão de rendimentos da pessoa física, no valor de R\$ 2.590.859,23, correspondente ao montante dos valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, dos quais o fiscalizado, regularmente intimado, deixou de comprovar a origem dos recursos, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; além de omissão de rendimentos recebidos a título de lucros distribuídos sem respaldo legal, no valor de R\$ 5.400.000,00.

A exigência foi tempestivamente impugnada, conforme documentos de fl. 418. A impugnação apresentada pela autuada limita-se aos seguintes termos:

DO DIREITO

Apesar de ter apresentado as explicações solicitadas pelo Auditor, o mesmo as desconsiderou totalmente, desconsiderando inclusive os esclarecimentos plausíveis, e decidiu por lavrar um Auto de Infração no valor total de R\$ 6.554.402,49 (Seis milhões quinhentos e e cinqüenta e quatro mil quatrocentos e dois reais e quarenta e nove centavos), conforme PAF 10410-723.078/2017-84, o qual eu contesto na sua totalidade, em virtude da movimentação financeira ora questionada ter sido comprovada conforme documentação anexa no Procedimento Fiscal n.º 0440100201500243 e além do mais o auditor desqualifica a distribuição de lucros fundamentando com o artigo 204 da lei n.º 6.404/76 que não deveria ser parâmetro, haja vista se tratar de uma lei aplicada as sociedades anônimas e portanto não deveria se inserir no contexto de uma empresa limitada, portanto, senhor julgador, solicito a total anulação deste Crédito Tributário em função das explicações já mencionadas no Procedimento Fiscal. Estes são os pontos de discordância apontados nesta impugnação

DO PEDIDO

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total, do lançamento, inclusive das multas exigidas isoladamente requer que seja acolhida a presente Impugnação.

Em julgamento realizado em 28/02/2018 na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo a impugnação foi considerada improcedente, sendo totalmente mantido o lançamento, conforme o Acórdão n.º 16-81.565 - 19ª Turma da DRJ/SPO, que apresenta a seguinte ementa:

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.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NÃO INCIDÊNCIA. COMPROVAÇÃO.

Não logrando o sujeito passivo comprovar terem sido cumpridas as condições legais para que a distribuição dos lucros ocorresse sem a incidência do imposto de renda, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada no lançamento, à vista de os valores recebidos não terem sido oferecidos à tributação no ajuste anual.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente na impugnação, tornando-se a exigência incontroversa e definitiva, sem direito a recurso na esfera administrativa. Mantida integralmente a exigência do imposto suplementar lançado no auto de infração, deve ser mantida também, por via de consequência, a multa de ofício qualificada não impugnada.

O autuado interpôs recurso voluntário em 23/05/2018 (fls. 444/491), onde apresenta irresignação quanto ao resultado do julgamento de piso, suscita preliminares de nulidade e questões de mérito, requerendo ao final o cancelamento das exigências. Passo, nesse ponto, a destacar os principais argumentos articulados na peça recursal.

PRIMEIRA PRELIMINAR — DA NECESSIDADE/POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO DAS MATÉRIAS NO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

De maneira completamente equivocada, a Autoridade Julgadora de 1º. Instância entendeu que a MULTA QUALIFICADA não teria sido contestada expressamente na impugnação, considerando-a matéria não impugnada, sem direito a recurso na esfera administrativa.

Grande é o equívoco nesse ponto.

Na impugnação de fls. 418, o contribuinte faz referência expressa à parcela de multa que compõe o auto de infração (R\$ 3.286.513,03) e requer o acolhimento da "*insubsistência e improcedência total, do lançamento, inclusive das multas exigidas*", comprovando assim boa fé e intenção de impugnar a exigência em questão.

Evidente, pois, diante destes elementos concretos, a reserva mental realizada pelo contribuinte no sentido de IMPUGNAR a totalidade do lançamento, demonstrando a intenção consciente preordenada pela prática dos atos próprios para este fim e com expressa manifestação exterior dessa vontade.

Não é demais frisar, ainda, que mesmo que se pudesse cogitar que a situação em tela decorreu de erro atribuível exclusivamente ao contribuinte (deixando de apresentar uma impugnação com maior rigor técnico), o que se admite apenas por cautela e apego ao debate, tal circunstância não afastaria o direito líquido e certo que aqui se pretende ver reconhecido.

(...)

Assim, indispensável se reconhecer a vontade do sujeito de direito para perfectibilização da relação jurídica subjacente.

Quer dizer, se para a justa composição da relação jurídica prevista em determinada norma é indispensável a manifestação da vontade dos sujeitos por ela envolvidos, mister será considerar também eventual falha na emissão desta vontade.

(...)

Inegável, pois, que mesmo eventual erro formal eventualmente atribuível ao contribuinte, não pode servir de amparo para o não-conhecimento da matéria atinente à MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

(...)

Neste sentido, não se afigura razoável exigir — como foi exigido no julgamento de 1ª instância - que este apresentasse uma peça de IMPUGNAÇÃO impecável, perfeita, que muitas vezes nem mesmo os advogados são capazes de apresentar.

(...)

Portanto, há impugnação e pedido versando sobre as matérias que a Autoridade Julgadora entendeu — equivocadamente — não ter-se estabelecido contencioso.

Mas, ainda que não tivesse havido a prolapada "contestação expressa", mesmo assim a matéria poderia (e deveria) ter sido conhecida e julgada, haja vista que, no Processo Administrativo Fiscal, o conteúdo deve se sobrepor à forma, diante da necessária busca da verdade material.

(...)

Diante de toda a argumentação acima expandida, parece não haver dúvida de que o julgamento de 1ª instância foi proferido com evidente Cerceamento do Direito de Ampla Defesa do Contribuinte, uma vez que não apreciou os argumentos defensivos capazes de infirmarem a conclusão adotada, incidindo na espécie inclusive o disposto no art. 489, par. 12. Inciso IV do CPC, aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Tributário.

(...)

Assim, em PRIMEIRA PRELIMINAR, deve ser reconhecida a NULIDADE da decisão de 1ª instância, para que uma outra venha a ser proferida sem os vícios aqui apontados, ou seja, enfrentando adequadamente todas as matérias postas no lançamento e na impugnação oferecida pelo contribuinte.

(...)

SEGUNDA PRELIMINAR — INIDONEIDADE/ILICITUDE DE PROVAS E NECESSIDADE DE SUA EXCLUSÃO DOS AUTOS

Para instruir o lançamento, a Autoridade fiscal juntou e fez referência a documentos supostamente obtidos em Busca e Apreensão, e colacionou trechos de supostos diálogos supostamente oriundos de interceptações telefônicas.

(...)

Da norma inscrita no inciso XII do art. 5º da Constituição da República, não autoriza a Receita Federal, quebrar o sigilo telefônico de alguém, tendo em vista que o sigilo é espécie de direito à privacidade que a Constituição Federal consagra, de forma que somente **autorização expressa da Constituição** legitimaria o fisco a utilizar tais elementos de prova para instruir o processo de exigência tributária.

Acontece que a Autoridade Fiscal, em resumo, não se desincumbiu — como deveria — de demonstrar **a origem lícita, a integralidade e a legalidade do aporte** dos referidos elementos (documentos supostamente oriundos de busca e apreensão e trechos de interceptações telefônicas) juntados aos autos.

Completamente improcedente qualquer cobrança de tributo da forma como pretende o responsável pela fiscalização, haja vista que **inexistente o indispensável elemento probatório da origem/integralidade/licitude dos elementos probatórios em questão a motivar a exigência.**

(...)

Tratam-se, assim, à toda evidência de provas ilícitas, ou no mínimo irregulares, que devem ser expurgadas do presente processo. Nesse sentido a norma é taxativa, não admitindo flexibilização.

A prova ilícita, ou ilegítima, não goza de nenhuma aptidão jurídica para lastrear lançamento tributário.

(...)

Portanto, diante dos fundamentos acima elencados, requer — EM PRELIMINAR — que:

(i) sejam reconhecidas as irregularidades aqui apontadas, com o consequente desentranhamento dos autos dos referidos elementos de prova, inutilidade processual e subseqüente destruição; (ii) sejam decotados TODOS os trechos do auto de infração que

se referem a tais elementos; (iii) seja cancelada IN TOTUM a exigência fiscal, prova ilícita por derivação (art. 157, par. 19. CPP), vez que contaminada ou de qualquer forma influenciada pela prova ilícita/irregular.

DO MÉRITO — REQUISITOS DO ART. 42 DA LEI 9.296/96- AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO ESPECÍFICA QUE INDIVIDUALIZE DISCRIMINADAMENTE OS CRÉDITOS — NULIDADE DA INFRAÇÃO

(...)

É que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 exige a **regular intimação do Contribuinte** para que se estabeleça a presunção em seu desfavor.

Para a presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários, é conditio juris a individualização dos créditos e a prévia e regular intimação **do sujeito passivo** para comprovação da origem dos valores depositados ou creditado, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96.

Na presunção legal (e não facti) do art. 42 da Lei 9.430/96, o nexó lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei.

Há inversão do ônus da prova para o contribuinte apenas se as condições estabelecidas em lei forem devidamente observadas pelo fisco.

(...)

Mera intimação genérica, como aquela procedida às fls. 63/64 (desacompanhada da individualização dos depósitos), referida no julgamento de 1º. instância (fls. 429, 2º parágrafo), é insuficiente para caracterizar a infração. Sobre o assunto, o CARF assim se posiciona:

(...)

No caso presente, analisando o teor do termo de intimação lavrado pelo autuante (fls. 63/64 e 66), constata-se a inexistência de termo que contivesse relação individualizada com cada um dos depósitos alvo da análise fiscal (ausência de intimação para comprovar, de maneira individualizada, os créditos), conforme manda a regra, o que implica **INSUFICIÊNCIA DO SUPORTE FÁTICO PARA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.**

Isso porque, conforme reconhece o próprio Conselho de Contribuintes "**A intimação prévia para comprovação dos recursos se constitui em requisito essencial para formação da presunção de que trata o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996. Sem tal procedimento não se pode falar em presunção de omissão de rendimentos. Não preenchidos, por falta de regular intimação, os requisitos de que trata o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, para formação da presunção, o lançamento torna-se insubsistente!**"

Tem-se assim, diante da inexistência de intimação regular (conforme a regra, a norma), que **não se aperfeiçoou o pressuposto legalmente previsto (intimação regular do titular dos depósitos)** para incidência da presunção legal de omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada.

(...)

Portanto, não resta outra alternativa a não ser o reconhecimento da insubsistência do lançamento nesse ponto.

DO MÉRITO — INSUSTENTABILIDADE DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS — O CASO CONCRETO: DEPÓSITOS CUJAS ORIGENS RESTAM PERFEITAMENTE COMPROVADAS

(...)

Em primeiro lugar, registra-se que em nenhum momento restou esclarecido ao contribuinte o que seria essa tal "documentação hábil e idônea" solicitada na intimação.

Depois, é possível perceber que as origens de todos os depósitos (celeuma que "fundamenta" o lançamento) restam perfeitamente identificadas nos próprios extratos bancários: o contribuinte, W A VEÍCULOS LTDA, SETANA MOTORS, HSBC CONSÓRCIO e RESGATES DE APLICAÇÃO FINANCEIRA (MERCADO ABERTO).

Além disso, a fiscalização transformou em presunção absoluta aquilo que era uma presunção relativa. Da maneira como posto, o lançamento não pode prosperar, inclusive porque contrário ao entendimento manifestado pelo Conselho de Contribuintes:

(...)

Verifica-se assim que a presunção do art. 42 da Lei no. 9.430/96 não se trata de uma presunção absoluta, mas relativa, a qual admite prova em contrário. Essa prova, entretanto, não pode nem deve recair exclusivamente sob os ombros do contribuinte, como procedeu o fisco, uma vez que o dever instrutório do fisco em busca da verdade material é indeclinável:

(...)

A partir de tal fato, e das alegações do contribuinte (v.g. depósitos efetuados por WA VEÍCULOS LTDA, como originados de mútuo), o fisco deveria ter aprofundado as investigações promovendo as competentes diligências destinadas a descortinar a Verdade Material, intimando as pessoas apontadas como responsáveis pelos depósitos para que prestassem esclarecimentos sobre os depósitos havidos nas contas bancárias do contribuinte.

No caso, optou o fisco por desconhecer — arbitrariamente — que os "**esclarecimentos prestados pelo Contribuinte só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão**" (§ 1, do art. 845, do Regulamento do Imposto de Renda — Decreto n° 3.000/99). E mais, reconhece o CC que:

(...)

Deveria o sujeito ativo ter buscado fortalecer sua enfraquecida prova, verificando a realidade, procurando saber **exaustivamente** junto aos responsáveis a causa efetiva dos depósitos bancários, enfim, deveria ter procurado todos os elementos, que terminassem ou não por configurar a legitimidade de eventual exigência fiscal.

Todos os elementos apontam que os recursos em questão não configuram fato gerador de imposto de renda.

(...)

Derrubada a "presunção jùris tantum", não poderia continuar o Erário a permanecer no formalismo documental, posto que :

- a) teria que desconsiderar os depósitos como fato gerador do imposto de renda ou
- b)teria que promover novas diligências, objetivando verificar se os contra-documentos e alegações apresentados corresponderiam à realidade.

Da leitura do Relatório Fiscal constata-se que a fiscalização nada fez nesse sentido. Pelo contrário, indo ainda mais longe, inseriu no lançamento valores recebidos de consórcio, resgates de aplicação financeira, e ainda os valores de R\$ 200.000,00 e R\$ 1.250.000,00, depositados em 10/12/2012, que correspondem a parte do LUCRO distribuído relativo à VENDA DA BANDEIRA (FUNDO DE COMÉRCIO E INSTALAÇÕES) DA SETANA, que igualmente fora objeto de lançamento pela infração de 'OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO SEM RESPALDO LEGAL.

Referidos valores não podem compor, concomitantemente, as duas infrações.

Portanto, Sr. Julgador, sob qualquer viés que se analise, resta improcedente o presente lançamento, o que se requer e espera ver reconhecido por este E. Tribunal Administrativo.

DO MÉRITO — OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO SEM RESPALDO LEGAL — IMÓVEL, VEÍCULO, AERONAVE — INEXISTÊNCIA DE PROVA SUFICIENTE PARA LASTREAR O LANÇAMENTO ACUSAÇÃO SEM RESPALDO LEGAL

Às fls. 188/192 consta o instrumento de Constituição da sociedade empresária ALMEIDA EMPREENDIMENTOS LTDA, com data de 10/05/2012.

Às fls. 193/194 consta a 22. alteração contratual da sociedade ALMEIDA EMPREENDIMENTOS LTDA, onde o capital social é aumentado mediante incorporação de veículo, aeronave e imóveis, com data de 26/12/2012.

Nesse ponto, merecem especial atenção o veículo Maserati Gran Turismo, Placa NKX0420, a Aeronave Sêneca EMB-810D, Número de Série 810819, e o Apartamento no Edifício MAISON PARC DE FRANCE. Tais bens totalizam o valor de R\$ 690.000,00 (seiscentos e noventa mil reais).

Apenas tomando como base a 2ª alteração contratual acima referida, e sem nenhuma investigação adicional, o Auditor Fiscal concluiu — *sponte propria* — que os valores dos referidos bens (atribuído o valor de R\$ 700.000,00 ao apartamento, totalizando R\$ 1.200.000,00) deveria ser lançado a título de LUCRO DISTRIBUÍDO SEM RESPALDO LEGAL. **Não há provas de transmissão da propriedade com base nessa alteração.**

Além disso, não foi juntada aos autos NENHUMA PROVA de como referidos bens foram adquiridos, e se foram adquiridos, pelo contribuinte pessoa física WALMER ALMEIDA DA SILVA. Eles poderiam ter sido doados ao contribuinte pessoa física pelos titulares anteriores, podem ter sido vendidos de forma parcelada etc.

Pelo contrário, o único que consta dos autos é um Contrato de Compra e Venda (fls. 180/182) e uma Escritura Pública (fls. 204/206) onde o COMPRADOR é a pessoa jurídica ALMEIDA EMPREENDIMENTOS LTDA.

O Auditor Fiscal, no desempenho do seu múnus investigativo, poderia (e deveria) ter solicitado ao cartório de registro de imóveis a CERTIDÃO VINTENÁRIA do imóvel, poderia (e deveria) ter intimado o vendedor para que prestasse esclarecimentos, poderia (e deveria) ter intimado o contribuinte para que explicasse o acontecido. O mesmo deveria ter sido feito com relação ao veículo e à aeronave em questão. **NADA DISSO FOI FEITO. À toda evidência, os bens em questão foram adquiridos pela ALMEIDA EMPREENDIMENTOS LTDA por COMPRA e não por incorporação ao capital.**

(...)

Enfim, sob pretexto algum pode a administração tributária pretender exonerar-se, por comodismo, de descrever e **provar** as ocorrências que afirma terem existido, sendo condição ou requisito da própria configuração oficial do lançamento, a instituição legal da necessidade de que o ato jurídico administrativo (lançamento) seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que **o agente do fisco tem que oferecer, inclusive, prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.**

(...)

Se entender o fisco que o contribuinte teria apresentado Omissão de Rendimentos, como injustamente acusa, **terá o Poder Fiscal que deixar provada — em todos os seus aspectos - a acusação do ilícito fiscal.** Sem essa prova concludente, é de prevalecer a situação original do contribuinte, até que seja oficialmente **comprovada** e reconhecida a ilicitude apontada.

(...)

Importante destacar a inexistência do menor lampejo de prova de que a ALMEIDA EMPREENDIMENTOS LTDA tenha apresentado atividade operacional no ano de 2012, muito menos atividade que gerasse o lucro de R\$ 1.200.000,00 que pudesse ser

"distribuído" ao contribuinte, conforme sugere a fiscalização, numa acusação desprovida do menor respaldo fático-probatório.

Caso tivesse aprofundado adequadamente a sua investigação (como deveria), e carreado os necessários elementos de prova, o autuante poderia ter procedido ao lançamento - se fosse o caso - da infração de ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. **NUNCA LUCRO DISTRIBUÍDO SEM RESPALDO LEGAL.**

Assim, por todos os argumentos acima, deve ser afastada a tributação no tocante a este item, o que desde já se requer a esta Autoridade Julgadora.

DO MÉRITO — OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO SEM RESPALDO LEGAL — VALOR DE R\$ 4.200.000,00 ORIUNDO DO REPASSE DA CONCESSÃO COMERCIAL PARA VENDA DE VEÍCULOS — VERDADE MATERIAL— RECURSOS NÃO DIRECIONADOS AO CONTRIBUINTE

Para que a Autoridade Julgadora possa bem compreender todo o imbróglio que ocasionou o lançamento equivocado do valor de R\$ 4.200.000,00 em desfavor do contribuinte é necessário investigar aquilo que de fato aconteceu, ou seja, a VERDADE MATERIAL dos fatos..

Além disso, deve-se ter em mente que a Declaração de Ajuste do contribuinte (elaborada pelo próprio, sem domínio das questões fiscais) e os esclarecimentos prestados no curso da fiscalização, não espelham exatamente essa realidade. Os equívocos ocorreram não por intenção dolosa, mas por absoluto desconhecimento/despreparo do contribuinte em questões fiscais.

Fixadas essas premissas, passaremos a demonstrar a VERDADE MATERIAL atinente aos valores oriundos do repasse da concessão comercial para venda de veículos.

Conforme comprovam os contratos de fls. 241/247, datados de 03/12/2012, o negócio em questão foi concretizado pelo valor de R\$ 5.050.000,00, mais R\$ 200.000,00, totalizando R\$ 5.250.000,00 (cinco milhões, duzentos e cinquenta mil reais).

A partir de agora, tratemos de "seguir o dinheiro" em busca de descortinar a VERDADE MATERIAL.

Conforme cláusulas "b" e "c" do CONTRATO (fls. 242), o valor de R\$ 1.250.000,00 (um milhão duzentos e cinquenta mil reais) seria pago em parcelas no curso do ano de 2013.

À vista foi pago o valor de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) à SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (majoritariamente depositados na conta nº 7104490, Agência 00019, Banco Daycoval S/A).

Desse valor, a SETANA MOTORS repassou:

- R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) ao sócio WALMER ALMEIDA SILVA, sendo R\$ 1.250.000,00 (um milhão duzentos e cinquenta mil) mediante transferência para sua conta em 10/12/2012, e R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) em espécie no mesmo dia, dos quais o contribuinte depositou em sua própria conta o valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais);
- R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) à empresa ALMEIDA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA, CNPJ 15.665.089/0001-82, a título de mútuo, mediante transferência para a conta no. 7105110, Agência 00019, Banco Daycoval.

Portanto, a VERDADE MATERIAL é que o contribuinte WALMER ALMEIDA SILVA recebeu o valor de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) a título de distribuição de lucros da SETANA MOTORS, mostrando-se desarrazoada e desproporcional a cobrança sobre o valor de R\$ 4.200.000,00 (quatro milhões e duzentos mil reais).

Como cediço, LUCROS E DIVIDENDOS tratam-se de valores não alcançados pela tributação do IRPF, uma vez que isentos. Além disso, por não se tratar de sociedade de grande porte, as disposições da Lei no. 6.404/76 definitivamente não se aplicam ao caso presente. A esse respeito, eis o que dispõe a Lei no. 11.638/2007:

(...)

No caso presente, a Autoridade Fiscal buscou fundamentar a cobrança com base no art. 50 da Lei no. 10.406/02, alegando fictícios abuso de personalidade e confusão patrimonial. Alega, com isso, que estaria autorizada a despersonalização da sociedade, caracterizada a irregularidade da distribuição e estabelecida a possibilidade de reconhecer a obrigação do sócio pagar IRPF.

Em primeiro lugar, não há nos autos NENHUM registro de que tenha havido abuso de personalidade e/ou confusão patrimonial com a SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.

Em segundo lugar, as suspeitas de "Constituição de Empresas em Nome de Terceiros", "Ocultação de Bens" e "Confusão sobre o Real Valor" (itens 2.1, 2.3, e 2.4 do Relatório de Procedimento Fiscal), além de inconsistentes (quando muito representam meros indícios), ainda por cima estão alicerçadas unicamente nos "elementos de prova" abordados em SEGUNDA PRELIMINAR, e que devem ser desentranhados dos autos.

Assim, não demonstrada pelo fisco a existência de ABUSO DE PERSONALIDADE/CONFUSÃO PATRIMONIAL relacionados aos fatos sob auditoria (fundamento erigido pela fiscalização para lançar o IRPF) resta reconhecer a completa improcedência da cobrança de IRPF sobre os valores em questão, ou, em última hipótese, o que se cogita apenas para argumentar, que a cobrança se restrinja à base de cálculo de R\$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil reais) em homenagem aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e, especialmente, da VERDADE MATERIAL.

DO MÉRITO — QUALIFICAÇÃO DA MULTA EM 150% - ITEM 3 DO RELATÓRIO DE PROCEDIMENTO FISCAL- IMPROCEDÊNCIA

Para qualificar a multa de ofício, o autuante limitou-se a empregar o seguinte argumento: *"Por tudo quanto exposto, concluo pela qualificação da multa de ofício, como estabelecido no art. 44, par.1g. , da Lei no. 9430, de 27/12/1996, a seguir transcrito: (...)"*.

Além disso, transcreveu o art. 44 da Lei no. 9.430/96, colacionou Acórdão do CARF sobre **declaração sistemática e reiterada** ao Fisco de valores menores que os verdadeiramente devidos, e decisões judiciais sobre emprego de ardil e declaração falsa com faturamento zero.

Nenhuma dessas hipóteses aplica-se ao contribuinte. Isso porque não houve conduta reiterada (o lançamento restringe-se a um exercício apenas), muito menos emprego de ardil ou fraude.

Portanto, no Relatório de Procedimento Fiscal nada foi dissertado sobre o tema que justificasse a qualificação da multa de ofício. Em hipótese semelhante, o CARF afastou a qualificação da multa de ofício:

(...)

Como visto, o assunto encontra-se pacificado na Jurisprudência do CARF. Requer, portanto que, na remota hipótese de manutenção de parcela do lançamento, a multa seja reduzida para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento) uma vez que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

DO MÉRITO — INFRAÇÃO PENAL

(...)

Em primeiro lugar, como já visto anteriormente, as suspeitas de "Constituição de Empresas em Nome de Terceiros", "Ocultação de Bens" e "Confusão sobre o Real Valor" (itens 2.1, 2.3, e 2.4 do Relatório de Procedimento Fiscal), além *de* inconsistentes (quando muito representam meros indícios), ainda por cima estão alicerçadas unicamente nos "elementos de prova" abordados em SEGUNDA PRELIMINAR, e que devem ser desentranhados dos autos.

Além disso, o lançamento limita-se a **um único exercício apenas** (ano-calendário de 2012) sendo absolutamente despropositadas, e sem o menor respaldo na realidade, as alegações de reiteração de conduta.

Não há provas com idoneidade suficiente para embasar tão grave acusação.

(...)

Assim, não pode prevalecer, sob nenhum aspecto, essa acusação sem provas.

Por todas as razões aqui explicitadas, não merece prosperar a acusação de prática de crime contra a ordem tributária.

(...)

Como visto, dentre as condutas elencadas pelo autuante, nenhuma delas é apta a elevar os fatos objeto do lançamento à categoria de **crime contra a ordem tributária**.

Portanto, os inconsistentes argumentos empregados pelo autuante, alguns deles inclusive estranhos à relação tributária imanente ao presente auto de infração, não podem servir para valoração de circunstâncias atinentes ao crime de sonegação fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em termos práticos restou caracterizada violação da capacidade contributiva da pessoa jurídica WALMER ALMEIDA DA SILVA, o que se evidencia a partir do significativo fato de que o volume de tributos/crédito tributário que lhe é exigido agride a inteligência de qualquer pessoa mediana, qualquer pessoa de bom senso.

Diante desse quadro, resta evidenciado que algo está errado, acarretando a inexorável necessidade de uma reflexão por parte do Julgador administrativo fiscal, reflexão esta não exercida pelo autuante.

Acontece que em relação ao valor que originou o multi-milionário lançamento, completamente desproporcional e distorcido da realidade, o responsável pelo procedimento fiscal a ele não se referiu em nenhum trecho do seu relatório final.

(...)

Registre-se - à guisa de suscitar o reconhecimento da inconseqüência do lançamento em contestação - o fato que diz respeito ao princípio fundamental que regula a configuração oficial da obrigação tributária, que corresponde à legalidade objetiva (artigos 5, inciso II e 150, inciso I, da CF/88), o que retira do fisco a possibilidade de utilizar-se de recursos imaginativos, por mais evidente que possa parecer o comportamento irregular do contribuinte. Resta ao fisco - como única alternativa - moldar o seu procedimento à legislação fiscal que regula a matéria, sob pena de macular os valores de certeza e segurança jurídica que a ordem normativa, num Estado Democrático de Direito, visa realizar.

A Jurisprudência tem repellido a lavratura de Auto de Infração inconsistente e impreciso, conforme se observa no seguinte julgado:

Comporta ainda revelar ser a exigência fiscal absurdamente desproporcional ao porte e à capacidade contributiva de WALMER ALMEIDA DA SILVA, haja vista que a sua restrita capacidade econômica havida no ano de 2012 era insignificante diante da absurda exação fiscal, o que vem inquestionavelmente a ferir de maneira acintosa a Carta Constitucional de 1988, no seu artigo 145, parágrafo 1'. Este dispositivo tem por escopo proteger as pessoas contra as arbitrarias investidas do Estado, fundamentalmente quando a exigência fiscal se acha assentada em presunção ou artifícios montados com o objetivo exclusivo de exigir uma prestação pecuniária que não guarda qualquer

correspondência com a realidade do contribuinte envolvido. Isto torna por se caracterizar, como no caso vertente, em um verdadeiro confisco, vedado pelo texto constitucional acima mencionado. Assim, efetivamente *não pode subsistir imposição tributária na ausência de capacidade contributiva*.

(...)

Portanto, há que se concluir - sem dificuldades - que na formalização do Auto de Infração (através dos quais é exigido da autuada um crédito fiscal multi-milionário), peca absurdamente o fisco quando deixa de explicitar e de comprovar extensiva e minuciosamente todos os detalhes/ocorrências fáticas que tipificariam os ilícitos fiscais justificadores da exação, evidenciando os exatos termos do núcleo em que se assentaria legalmente o lançamento fiscal.

Enfim, sob pretexto algum pode a administração tributária pretender exonerar-se, por comodismo, de descrever e provar as ocorrências que afirma terem existido, sendo condição ou requisito da própria configuração oficial do lançamento, a instituição legal da necessidade de que o ato jurídico administrativo (lançamento) seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o agente do fisco tem que oferecer, inclusive, prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Há parcelas do crédito tributário lançadas sem o menor exercício de qualquer juízo de Razoabilidade/Proporcionalidade, sem arrimo em parâmetros que exigiriam o bom senso (matéria-prima escassa no procedimento de fiscalização), tendo o Supremo Tribunal Federal assim se pronunciado sobre o assunto:

(...)

Assim, negligenciou o fisco no seu mister concernente à busca investigativa da materialidade do fato tributável (verdade material). Optou, ao contrário, por apoiar a autuação apenas em um processo de SUSPEIÇÃO e em procedimentos que a lei não autoriza, o que induz ao reconhecimento da completa ineficácia do lançamento.

(...)

Diante do exposto, resta preliminarmente ser reconhecido pelo E. Julgador Administrativo da RFB a patente impertinência da exação fiscal que ora se contesta, porquanto as deficiências manifestadas no lançamento, como constam formalmente postas, comprometem inclusive a própria sobrevivência (atual e futura) do autuado.

Nesse sentido, o contribuinte deve ser tributado apenas na exata medida de sua capacidade contributiva, capacidade esta completamente desconsiderada com a presente autuação.

Ex positis, resta ao E. Julgador reconhecer, *no mérito*, a absoluta improcedência, *in totum*, do lançamento de ofício relativo à indevida exigência de crédito fiscal do IRPF, correspondente ao processo de no. 10410.723078/2017-84, porquanto resta evidenciado um nítido desprezo aos requisitos essenciais do procedimento fiscal, que culminou com a lavratura do indevido, exagerado, ilegal e absurdo AUTO DE INFRAÇÃO em comento.

(...)

DOS PEDIDOS

Diante de todos os questionamentos expostos, resta requerer a este Eminentíssimo Relator no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF o justo reconhecimento da IMPROCEDÊNCIA/NULIDADE absoluta do **LANÇAMENTO** proposto para exigir do contribuinte **WALMER ALMEIDA DA SILVA** parcelas adicionais de tributos, onde utilizou a fiscalização da RFB, indevida e injustamente, de presunções, ficções, invencionices desarrimadas da realidade fática. Diante disso e de todos os questionamentos suscitados, o contribuinte **requer**:

a) Em primeira preliminar, que seja reconhecida a nulidade do Acórdão de no. 16-81.565 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, em razão do

cerceamento do Direito de Ampla Defesa, determinando o retorno do processo à instância *a quo* para que outra decisão, incólume de vícios, venha a ser proferida;

b) Em segunda preliminar, que (i) sejam reconhecidas as irregularidades aqui apontadas, com o conseqüente desentranhamento dos autos dos referidos elementos de prova, inutilidade processual e subsequente destruição; (ii) sejam decotados TODOS os trechos do auto de infração que se referem a tais elementos;

(iii) seja cancelada IN TOTUM a exigência fiscal, prova ilícita por derivação (art. 157, par. 12. CPP), vez que contaminada ou de qualquer forma influenciada pela prova ilícita/irregular.

c) Que seja reconhecida a nulidade/improcedência da acusação de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem incomprovada, uma vez que ausente a necessária intimação específica e individualizada para comprovação dos créditos (art. 42 da Lei no. 9.430/96), o que implica **INSUFICIÊNCIA DO SUPORTE FÁTICO PARA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS**;

d) Que eventual dúvida no tocante ao aperfeiçoamento da presunção legal (circunstâncias materiais do fato) receba interpretação favorável ao contribuinte nos termos do artigo 112, II do CTN;

e) Que seja reconhecida a nulidade/improcedência da acusação de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem incomprovada, uma vez que restou comprovada a ORIGEM DE TODOS OS DEPÓSITOS, e comprovada ainda a inserção de valores de resgate de aplicação financeira e de valores já inseridos na outra infração objeto do mesmo lançamento;

f) Que seja reconhecida a total improcedência da infração de LUCRO DISTRIBUÍDO SEM RESPALDO LEGAL tendo por objeto a incorporação de bens (2.. alteração contratual) ao capital social da sociedade ALMEIDA EMPREENDEIMENTOS LTDA, por ausência de respaldo legal e de substrato probatório;

g) Uma vez não demonstrada pelo fisco a existência de ABUSO DE PERSONALIDADE/CONFUSÃO PATRIMONIAL relacionados aos fatos sob auditoria (fundamento erigido pela fiscalização para lançar o IRPF) que seja reconhecida a completa improcedência da cobrança de IRPF sobre o LUCRO DISTRIBUÍDO, ou, em última hipótese, o que se cogita apenas para argumentar, que a cobrança se restrinja à base de cálculo de R\$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil reais) em homenagem aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e, especialmente, da VERDADE MATERIAL.

h) E caráter geral, que seja reconhecida a improcedência de TODAS as acusações em virtude de (i) o fisco não ter-se desincumbido adequadamente do indeclinável ônus probatório da infração (não juntada de **TODOS os elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência**, a teor do que dispõem os arts. 25 e 38, par. 19. do Decreto no. 7.574/2011); (ii) os argumentos empregados para tributar a DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO não encontrarem respaldo fático/legal; (iii) violar os Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade, Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco;

i) Que seja afastada a aplicação da multa qualificada de 150%, considerando-a IMPROCEDENTE, uma vez que ausentes as circunstâncias que autorizam a qualificação, ou seja, em momento algum o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, conforme comprovado; além disso, presentes as circunstâncias autorizadoras da aplicação tanto do disposto no art. 106, II, 'c' quanto do disposto no art. 112 e incisos, ambos do Código Tributário Nacional;

j) Que, extinta totalmente a parcela do crédito tributário referente à **qualificação** da Multa de Ofício, que seja determinado o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais, em obediência ao disposto no parágrafo único do art. 48 do Decreto no. 7.574/2011, e no parágrafo 49. do art. 49. da Portaria RFB nº 2.439/2010:

(...)

k) Em caráter residual, que sejam reconhecidos os demais argumentos meritórios, para que seja igualmente cancelada a exigência em face (i) do relato inapropriado da autoridade fazendária; (ii) da ausência de comprovação documental das infrações; (iii) da falta de credibilidade e confiabilidade das fontes de prova; (iv) da insuperável confusão entre as infrações, fatos geradores e bases de cálculo.

É o relatório

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância, por via postal, em 25/04/2018, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 436, tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 25/05/2018, conforme atesta o “Termo de Solicitação de Juntada” (fl. 442), considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, deve portanto ser conhecido.

PRELIMINARES

Alega o autuado, em fase preambular de seu Recurso Voluntário, que a ilegalidade do procedimento como um todo foi devidamente contestada mediante impugnação dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em que pese a precariedade dos esclarecimentos prestados no curso do procedimento, assim como, o fato de que a impugnação apresentada ter sido simplória. Conclui no sentido de que nem por isso poderiam prosperar as, por ele qualificadas, artificiosas e presumidas irregularidades fiscais efetivamente não cometidas e afirma que a decisão da autoridade julgadora de piso: *“pecou por não se aprofundar na análise dos fatos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo optou por manter incólume o lançamento.”*

Cumpre pontuar nesta parte introdutória do voto que o Auto de Infração se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, quais sejam:

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.

Saliente-se que o art. 59, do mesmo Decreto, preconiza apenas dois vícios insanáveis: a incompetência do agente do ato, situação esta não configurada, vez que o lançamento foi efetuado por agente competente (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil), e a preterição do direito de defesa, circunstância também não verificada no presente procedimento, conforme se demonstrará.

Cabe ainda explicitar, tendo em vista argumentações de que o valor do lançamento atentaria contra a capacidade contributiva, assim como outras alegações de

inconstitucionalidade, que é vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de supostas inconstitucionalidades. O controle de legalidade efetivado por este Conselho, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Perquirindo se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis. Nesse sentido temos a Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com o seguinte comando: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Primeira Preliminar — da Necessidade/Possibilidade de Conhecimento de Ofício das Matérias no Julgamento Administrativo — Cerceamento do Direito de Defesa

Nessa primeira preliminar é questionado o fato da manutenção da multa qualificada aplicada no momento do lançamento, pelo fato da mesma não ter sido objeto de contestação expressa na impugnação, tendo, dessa forma, sido considerada como matéria incontroversa e definitiva, sem direito a recurso. Afirma ter havido efetiva contestação à referida multa, quando em sua impugnação requer o acolhimento da “*insubsistência e improcedência total, do lançamento, inclusive das multas exigidas*”. Alega assim que, diante da simples expressão retro reproduzida, evidente pois, diante desse elemento concreto, a “*reserva mental realizada pelo contribuinte no sentido de IMPUGNAR a totalidade do lançamento, demonstrando a intenção consciente preordenada pela prática dos atos próprios para este fim e com expressa manifestação exterior dessa vontade.*”

Amparado em tais premissas, requer o reconhecimento da nulidade da decisão da autoridade julgadora de piso, para que a impugnação seja submetida a outro julgamento, sem os vícios que entende presentes, ou que sejam enfrentadas adequadamente todas as matérias postas no lançamento e na impugnação.

Em que pese o esforço do contribuinte em tentar demonstrar uma suposta manifestação de inconformidade, expressa na impugnação, quanto à qualificação da multa, lançada no percentual de 150%, os fatos não albergam tal hipótese.

Conforme o trecho da impugnação acima reproduzido, o autuado limitou-se a requerer a “*insubsistência e improcedência total, do lançamento, inclusive das multas exigidas*”. Esse é o único momento em que faz referência à multa na peça impugnatória, tratando-se de expressão genérica e sem qualquer conteúdo probatório.

O contribuinte em nenhum momento da impugnação apresenta qualquer irrisignação com a aplicação da multa qualificada e, por óbvio, tampouco argumento contrário ou que justificasse a não imposição da multa qualificada pela autoridade fiscal autuante.

Em decorrência da preclusão, não se admite a apresentação de argumentos e/ou documentos com o propósito específico de afastar pontos então incontroversos por não terem sido objeto de contestação na impugnação, pois estão fora dos limites da lide estabelecida, conforme preceitua o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo fiscal. Nesses termos, considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluso está o direito de defesa trazido somente no Recurso Voluntário, vez que o limite da lide circunscreve-se aos termos da impugnação.

De acordo com o mesmo ato normativo, todos os argumentos e provas que o contribuinte pretenda produzir devem ser apresentados no prazo da impugnação, precluindo o

direito de apresentação em outro momento processual, salvo se presente alguma das condições de exceção indicadas no mesmo dispositivo legal, cuja ocorrência o recorrente não prova, nem mesmo alega. É o que preceituam os seguintes dispositivos do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

Resta claro que o contribuinte, no recurso ora sob análise, tenta inovar a lide, em total desconhecimento com o que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70235, de 1972, vez que não contestada a aplicação da multa qualificada na peça impugnatória, não bastando o singular e genérico requerimento de improcedência total do lançamento e da multa, sem quaisquer outros elementos de fato e de direito que possam embasar tal solicitação.

Colaciona ainda o autuado, na peça recursal, alguns julgados deste Conselho Administrativo que, segundo seu entendimento, concluem no sentido de que a aplicação da multa qualificada seria matéria de ordem pública, devendo ser apreciada de ofício pela autoridade julgadora de piso. Cumpre pontuar que tais decisões administrativas são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) em seu art. 100, II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Segunda Preliminar — Inidoneidade/Ilicitude de Provas e Necessidade de Sua Exclusão dos Autos

Mais uma vez o autuado inova em seu recurso ao requerer o cancelamento do lançamento por considerar que o mesmo se encontra baseado em provas obtidas de forma ilícita afirmando que a autoridade fiscal lançadora não se desincumbiu de demonstrar a origem lícita, a integralidade e a legalidade do aporte dos documentos supostamente oriundos de busca e apreensão e trechos de interceptações telefônicas juntados aos autos.

Trata-se de argumentação sequer aventada, mesmo que de forma indireta, na peça impugnatória. Válidos, portanto, os mesmos fundamentos adotados na análise de preliminar anterior, quanto ao estabelecimento dos limites da lide pela apresentação da impugnação e consequente preclusão do direito de apresentação de argumentos e/ou documentos com o propósito específico de afastar pontos então incontroversos.

Há que se destacar que todas as fases processuais preconizadas na norma foram observadas, não se justificando qualquer alegação de cerceamento do direito de defesa, pois, antes mesmo da ciência da autuação foi concedido ao contribuinte o direito de contribuir para a fiscalização, haja vista as diversas intimações a ele direcionadas, onde foi solicitado ao, então fiscalizado, a oportunidade de esclarecimento dos fatos levantados pela auditoria, além do prazo de trinta dias para apresentação de impugnação, não se sustentando qualquer alegação de erro do sujeito passivo decorrente do desconhecimento dos meandros da legislação fiscal/tributária, por totalmente estranhos ao contencioso administrativo tributário, assim como, pela natureza e porte dos negócios desenvolvidos pelo autuado.

Também deve ser destacado o fato de que o autuado, ao apresentar sua impugnação, deixou expressamente declarada, ao final, a seguinte afirmativa: *Estes são os pontos de discordância apontados nesta impugnação.*

Rejeitadas, assim, as preliminares suscitadas pelo recorrente, passo à análise das questões tidas como de mérito apresentadas.

MÉRITO

Requisitos do Art. 42 da Lei 9.296/96 – Suposta Ausência de Intimação Específica Que Individualize Discriminadamente os Créditos

Sustenta o autuado que a mera intimação genérica, como aquela procedida às fls. 63/64 (desacompanhada da individualização dos depósitos), referida no julgamento de 1ª instância (fls. 429, 2º parágrafo), é insuficiente para caracterizar a infração. Conclui que, no caso presente, analisando o teor do termo de intimação lavrado pelo autuante (fls. 63/64 e 66), constata-se a inexistência de termo que contivesse relação individualizada com cada um dos depósitos alvo da análise fiscal (ausência de intimação para comprovar, de maneira individualizada, os créditos), conforme manda a regra, o que implicaria insuficiência do suporte fático para presunção legal de omissão de receitas.

Outra vez inova o autuado em seu recurso, ao trazer argumentos de defesa não apresentados no momento apropriado, qual seja, na apresentação da impugnação, devendo ser declarados preclusos. Não obstante, cumpre destacar que, ao contrário das alegações do recorrente, houve, efetivamente, a específica e regular intimação do sujeito passivo para comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações, conforme o citado “Termo de Intimação Fiscal” (documento de fls. 63/64), que apresenta a seguinte redação em seu item 2:

2. Comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem de todos os depósitos bancários efetuados na conta corrente nº 7441-1, ag. 1688, do Bradesco, conforme relação em anexo, bem como esclarecer a qual finalidade se destinaram os depósitos/transferências bancárias provenientes das empresas WA Veículos Ltda, Setana Motor e Almeida Empreendimentos:

Conforme consta do trecho acima reproduzido, juntamente com o referido termo foi apresentada planilha com relação dos depósitos objeto da intimação, o que contradiz a afirmação do autuado de tratar-se de intimação genérica e inábil para se caracterizar a infração.

Suposta Insustentabilidade da Presunção de Omissão de Rendimentos pela Falta de Comprovação da Origem dos Depósitos — O Caso Concreto: Depósitos Cujas Origens Restam Perfeitamente Comprovadas

Sustenta o autuado que as origens de todos os depósitos (celeuma que "fundamenta" o lançamento) restam perfeitamente identificadas nos próprios extratos bancários, sendo oriundos dos contribuintes, WA Veículos Ltda, Setana Motors, HSBC Consórcio e resgates de aplicação financeira (mercado aberto), tendo a fiscalização transformado em presunção absoluta aquilo que era meramente relativa. Acrescenta que foram apresentados seguros elementos de prova da origem dos depósitos bancários, quais sejam, os próprios extratos bancários que identificariam a origem dos créditos havidos em sua conta, devendo o fisco ter se aprofundado nas investigações pra descortinar a verdade material e conclui que em nenhum momento restou esclarecido ao contribuinte o que seria essa tal "documentação hábil e idônea" solicitada.

Relevante fazer um histórico da legislação que trata do tema, antes de passar à análise de mérito, para tanto, valho-me de voto proferido no Acórdão n.º 2202-004.892, desta 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em julgamento de 16/01/2019, tendo como relator o Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles:

A lei que primeiramente autorizou a utilização de depósitos bancários injustificados para arbitramento de omissão de rendimentos foi a Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990, que assim dispõe em seu art. 6º e parágrafos:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

O texto legal, portanto, permitia o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se depósitos bancários injustificados desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e desde que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que, na vigência da Lei n.º 8.021, de 1990, o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, que deviam ser comprovados pela fiscalização, e não os depósitos bancários injustificados, mero instrumento de arbitramento.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021, de 1990, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997, assim 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.

§ 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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta 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.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XVIII - o §5º do art. 6º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990;

Desta forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade de o fisco juntar qualquer outra prova.

Como regra, para alegar a ocorrência de fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Porém, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, a produção de tais provas é dispensada. Sobre a questão, estabelece o Código de Processo Civil, nos seus artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos: (...)

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

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é presunção relativa (*júris tantum*), a qual admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte, a sua produção.

No caso em tela, a fiscalização, de posse dos valores movimentados nas contas do contribuinte mantidas junto às instituições financeiras, intimou-o a comprovar e justificar documentalmente a origem dos depósitos nelas efetuados.

Por comprovação de origem, entende-se a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

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 contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

Assim sendo, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente.

Conforme evidenciado no trecho acima reproduzido, deve ser esclarecido que, com a finalidade de comprovar os depósitos considerados como de origem não comprovada pela fiscalização, o contribuinte deveria ter apresentado, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, documentação hábil e idônea que pudesse identificar a origem dos créditos efetivados, com seus valores e datas, coincidentes com os valores e datas em que os recursos ingressaram em suas contas correntes e, principalmente, que a documentação apresentasse de forma inequívoca a que título os referidos créditos foram efetuados em sua conta corrente, o que efetivamente o notificado não logrou demonstrar.

Quando a lei trata de "documentação hábil e idônea", está se referindo a documentos que estabeleçam uma relação objetiva, direta, cabal e inequívoca, em termos de datas e valores, entre eles e os créditos bancários cuja origem pretende-se ver comprovada. Deslindando, ainda, a que título esses créditos bancários ingressaram nas contas-corrente do contribuinte; trata-se de constatação óbvia e não merece acolhida a alegação de que não tenha sido esclarecido o que seria a documentação hábil e idônea.

A acepção da palavra "origem" utilizada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não significa, tão-somente, demonstrar quem é o responsável por um depósito, mas, principalmente, identificar a natureza da operação que deu causa ao crédito. Isto se fundamenta no fato de que, para ser cumprida a ordem legal prevista no § 2.º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, em que, uma vez comprovada a origem do depósito, este será submetido às normas de tributação específicas, é necessário, para a correta tipificação do caso concreto, que a definição de comprovação da origem inclua também a capacidade de se determinar se os valores creditados ao sujeito passivo são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física em razão de sua natureza e titularidade. Em

outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, deve-se verificar se há valores tributáveis e se estes compuseram a base de cálculo do imposto e, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados receita omitida.

Na continuação dessa questão de mérito, o contribuinte tenta demonstrar que alguns dos depósitos bancários com origem não comprovada em sua conta corrente decorrem de empréstimos a ele concedidos por empresas em que participa do quadro societário ou possui poder decisório, conforme demonstrado no termo de verificação.

Conforme evidenciado no Acórdão ora objeto de recurso, para que os contratos de empréstimos sejam oponíveis a terceiros, mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual não incide tributos, tais contratos devem ser escritos e registrados. É o que dispõe o multicitado art. 221 do Código Civil Brasileiro. As cautelas adotadas pela lei justificam-se por razões de variada ordem, estando entre elas, por certo, as intenções de dar publicidade a determinados atos e a de evitar que terceiros sejam prejudicados por simulações negociais. Afinal, fácil seria a produção de instrumentos nos quais os elementos da transação data, valores, atribuição de responsabilidades, ou mesmo o conteúdo precípuo da própria transação, fossem, a qualquer tempo, modificados pelos contratantes. No presente caso, há evidente contradição, conforme evidenciado pela fiscalização e destacado no Acórdão (fl. 429), pois os contratos apresentados são datados de 05/12/2012, sendo que a esmagadora maioria das supostas operações de mútuo ocorreu em datas anteriores, além do fato de se tratar de contratos com cláusulas que possibilitam a prorrogação automática do prazo de pagamento dos mútuos a cada 360 dias.

Sobre este aspecto, já está consolidado administrativamente neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tal posição. Confira-se:

Acórdão n. 2201000.781

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2010

(...)

OPERAÇÃO DE MÚTUO REQUISITOS DE PROVA

Para comprovação da operação de mútuo, além do registro público do contrato, é indispensável documentação hábil e idônea que demonstre a efetiva ocorrência do pactuado, o cumprimento das cláusulas aceitas, como pagamentos em datas e valores convencionados; a simples apresentação de documentos particulares e/ou seu lançamento na contabilidade, por si sós, são insuficientes para opor a operação a terceiros e, principalmente, para afetar a tributação.

(...)

(Acórdão n. 2201000.781,

2ª Câmara / 1ª Turma

Ordinária/2ª Seção, Sessão de 08 de novembro de 2018)

Acórdão n. 2201004.529

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2004. 2005. 2006

(...)

EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

Para a comprovação do mútuo, é necessário, além da indicação na declaração de rendimentos, da capacidade financeira do mutuante e da comprovação da efetiva entrega do numerário à pessoa física, a existência de contrato de mútuo que, por ser instrumento particular, para que possa valer como elemento de prova oponível a terceiros, é imperativo que seja este registrado no Registro de Títulos e Documentos.

(...)

(Acórdão n. 2201004.529,

2ª Câmara / 1ª Turma

Ordinária/2ª Seção, Sessão de 10 de maio de 2018)

Conforme foi evidenciado no procedimento fiscal e reforçado no voto do ilustre relator do Acórdão recorrido, produziu-se uma grande confusão patrimonial entre as empresas em que o autuado participa do quadro societário, as despesas pagas pela pessoa jurídica e realizadas pelo contribuinte e seu patrimônio pessoal. Baseado em contratos em que constam apenas o montante do crédito colocado à disposição do beneficiário, sem qualquer especificação de valores e datas para disponibilização dos empréstimos ao suposto mutuário. Gerando assim uma espécie de conta corrente, onde, à medida das necessidades diárias do sócio para cumprimento de obrigações pessoais normais e regulares, ou mesmo, para compra de bens móveis e imóveis, simplesmente se transferia valores das empresas para sua conta.

Ainda neste tópico, alega o recorrente ter havido indevida inclusão de valores que corresponderiam a parte do lucro distribuído pela empresa Setana Motors Comércio de Veículos Ltda, relativo a venda da bandeira, especificamente os valores de R\$ 200.000,00 e R\$ 1.250.000,00.

Declara o contribuinte, em resposta a Termo de Intimação e ratificado no recurso, que o lucro a ele distribuído foi decorrente da Cessão de Direitos.

Refuta tais argumentos a autoridade fiscal lançadora, tendo como fundamento o fato de que o contrato de Cessão de Direitos e Obrigações, celebrado entre a Setana Motors Comércio de Veículos Ltda e Salvador Loc Locadora de veículos Ltda, cujo valor foi de R\$ 5.050.000,00 (cinco milhões e cinquenta mil reais), consta na cláusula 3a: a) Entrada no valor de R\$ 3.800.000,00 (três milhões e oitocentos mil reais) com vencimento em 15/12/2012.

Ocorre que o depósito de R\$ 1.250.000,00 (um milhão duzentos e cinquenta mil reais) fora feito em 10/12/2012, ou seja, antes da data do recebimento do valor de entrada da venda da Cessão de Direitos (15/12/2012), conforme consta na cláusula 3ª do referido contrato (fl. 252), de forma que não há possibilidade de vincular tal depósito à aventada antecipação de lucros.

Quanto ao alegado valor de R\$ 200.000,00, supostamente também incluídos em duplicidade, não há qualquer evidência nos autos que embasem tal afirmação, devendo também ser mantido tal valor.

Concluindo, não havendo comprovação da origem dos depósitos bancários, a correspondente tributação fica legalmente amparada, independentemente da existência de uma compatibilidade aparente entre a movimentação financeira do contribuinte e os rendimentos por ele recebidos/declarados. Se o contribuinte não comprova que os rendimentos por ele percebidos foram convertidos nos depósitos bancários objetos de análise pelo Fisco, a presunção relativa de omissão de rendimentos não fica afastada, não se admitindo que a comprovação dos lançamentos seja feita de forma genérica, fundada por meio de "conjuntos de indícios" ou "provas indiretas", tal como pretendido pelo notificado no caso ora em análise. Da mesma forma como os créditos

foram individualizados pela autoridade fiscal (cf Demonstrativo de fls 16/21), caberia ao contribuinte realizar a devida vinculação, igualmente individualizada por depósito e com a documentação pertinente a cada um deles, que demonstrasse de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados nas suas contas correntes, com coincidência de datas e valores, inclusive no que se refere às supostas operações de empréstimos declaradas como obtidas junto às empresas das quais o notificado era sócio, consoante se observa do caput do § 3º, do artigo 42, da Lei n.º 9.430/96, antes transcrito.

O ônus dessa prova, como já mencionado, recai exclusivamente sobre o contribuinte, nos termos previstos na legislação, sob pena de arcar com o peso da presunção estabelecida na legislação tributária. Uma vez não comprovada a origem dos recursos creditados nas contas bancárias do interessado, nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, materializa-se a presunção legal formulada de omissão de receitas e, caracterizadas a aquisição de renda omitida da tributação, fato gerador do Imposto de Renda descrito no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Omissão de Rendimentos Recebidos a Título de Lucro Distribuído Sem Respaldo Legal — Imóvel, Veículo, Aeronave — Alegação de Inexistência de Prova Suficiente para Lastrear o Lançamento e Acusação sem Respaldo Legal

Na impugnação, relativamente a estes dois tópicos do recurso, o sujeito passivo limita-se a alegar que: (...) *o auditor desqualifica a distribuição de lucros fundamentando com o artigo 204 da lei n.º 6.404/76 que não deveria ser parâmetro, haja vista se tratar de unia lei aplicada as sociedades anônimas e portanto não deveria se inserir no contexto de uma empresa limitada,(...)*

Mais uma vez inova o autuado ao trazer em sua defesa uma série de outros argumentos não articulados no momento oportuno, tornando-se preclusas tais alegações trazidas aos autos somente nesta fase processual. Conforme já pontuado, todos os argumentos e provas que o contribuinte pretenda produzir devem ser apresentados no prazo da impugnação, precluindo o direito de apresentação em outro momento processual, salvo se presente alguma das condições de exceção indicadas no mesmo dispositivo legal; cuja ocorrência o recorrente não prova, nem mesmo alega, hipótese esta, portanto, não aplicável à presente situação.

No que se refere à observância do art. 204 da Lei n.º 6.404, o tema foi suficiente e acertadamente abordado pela autoridade julgadora de piso, de forma que adoto os mesmos fundamentos como motivação de decidir, quais sejam:

A defesa se restringiu a questionar o fato de a tributação do lucro distribuído ter sido fundamentada no artigo 204 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), pois a referida lei se aplicaria às sociedades anônimas e, portanto, não deveria se aplicar à sociedade limitada, caso da Setana Motors.

Primeiramente, cumpre registrar que as regras de regência das sociedades limitadas estão estabelecidas no Capítulo IV do Título II do Livro II do Código Civil instituído pela Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, abrangendo seus artigos de 1.052 a 1.087. O art 1.053 estabelece que a sociedade limitada rege-se, nas omissões do referido capítulo, pelas normas da sociedade simples; enquanto o parágrafo único estatui que o contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

Assim, em tese, as regras previstas para as sociedades anônimas aplicar-se-iam às sociedades limitadas de forma supletiva apenas nos casos em que o contrato social fizesse previsão para tal regência.

Não obstante, em sessão realizada em 24/03/2015, ao julgar o Recurso Especial nº 1.396.716-MG (2013/ 0253770-4), no qual a recorrente alegara ser inaplicável a legislação das sociedades anônimas às sociedades limitadas, a Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Relator, o eminente Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, que concluiu ser perfeitamente possível a aplicação supletiva da Lei n. 6.404, de 1976, às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, nestes termos (sublinhado acrescido; o negrito é do original):

A recorrente, por sua vez, alegou ser inaplicável a legislação das sociedades anônimas, pois a regra do art. 1.053, parágrafo único, do Código Civil, estatui que a aplicação subsidiária só é admissível quando houver disposição expressa no contrato social.

Confira-se o teor do dispositivo em comento:

Art. 1.053. *A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.*

Parágrafo único. *O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.*

Não assiste razão à recorrente, pois tem sido reconhecida como perfeitamente possível a aplicação supletiva da Lei n. 6.404/76 (Lei das SA) às sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

*Nesse sentido, relembre-se a lição de de [sic] **Fábio Ulhoa Coelho** (Manual de Direito Comercial [sic]: Direito de Empresa, 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, págs. 184/186):*

(...)

A limitada é disciplinada em capítulo próprio do Código Civil (arts. 1.052 a 1.087). Este conjunto de normas, porém, não é suficiente para disciplinar a imensa gama de questões jurídicas relativas às limitadas. Outras disposições e diplomas legais, portanto, também se aplicam a este tipo societário.

(...)

De se notar que a lei das sociedades por ações, por sua abrangência e superioridade técnica tem sido aplicada a todos os tipos societários, inclusive a limitada, também por via analógica.

Quer dizer, sendo o Código Civil lacunoso, poderá o juiz aplicar a LSA, mesmo que o regime de regência supletiva da limitada seja o das sociedades simples.

Portanto, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação subsidiária das disposições da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) as sociedades por quotas de responsabilidade limitada

O relator, ministro Paulo de Tarso Sanseverino, não acolheu a argumentação da recorrente. Segundo ele, apesar de as sociedades por quotas de responsabilidade limitada estarem disciplinadas entre os artigos 1.052 e 1.087 do Código Civil, nem todas as questões jurídicas são abarcadas por essas normas, podendo ser aplicada a Lei das S/A no caso de possíveis lacunas.

Por conseguinte, em face do posicionamento de tribunal superior acerca da matéria, rejeita-se à tese da defesa sem sentido contrário.

Sobre a não incidência do imposto de renda sobre os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, dispõe o art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, vigente à época dos fatos:

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

(...)

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

A referida instrução normativa foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, que, não obstante, manteve as disposições supra em seu art. 141.

No caso concreto, o contrato de constituição da Setana Motors Comércio de Veículos Ltda não previa o levantamento de balanços intermediários ao longo do exercício fiscal. Por outro lado, o contribuinte também não informou se havia estipulação para que os sócios participarem dos lucros em proporção diferente de suas cotas; não demonstrou como se deu a distribuição do lucro em 2012; nem apresentou ata da reunião em que os sócios deliberaram sobre a distribuição de lucros, conforme requerido pela fiscalização, argumentando apenas que a deliberação em assembleia seria obrigatória somente quando o número de sócios fosse superior a dez.

Então, não tendo logrado o interessado comprovar terem sido cumpridas as condições legais para que a distribuição dos lucros ocorresse sem a incidência do imposto de renda, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada no lançamento, à vista de tais rendimentos não terem sido oferecidos à tributação no ajuste anual.

Ainda concernente aos dois tópicos ora sob análise, mais uma vez inovando, traz o autuado uma série de ilações e questionamentos atinentes à forma de desenvolvimento do procedimento fiscal e consequente autuação, tais como:

- não foi juntada aos autos NENHUMA PROVA de como os bens foram adquiridos, e se foram adquiridos, pelo contribuinte pessoa física WALMER ALMEIDA DA SILVA. Eles poderiam ter sido doados ao contribuinte pessoa física pelos titulares anteriores, podem ter sido vendidos de forma parcelada etc;

- o Auditor Fiscal, no desempenho do seu munus investigativo, poderia (e deveria) ter solicitado ao cartório de registro de imóveis a CERTIDÃO VINTENÁRIA do imóvel,

poderia (e deveria) ter intimado o vendedor para que prestasse esclarecimentos, poderia (e deveria) ter intimado o contribuinte para que explicasse o acontecido. O mesmo deveria ter sido feito com relação ao veículo e à aeronave em questão. NADA DISSO FOI FEITO. À toda evidência, os bens em questão foram adquiridos pela ALMEIDA EMPREENDIMENTOS LTDA por COMPRA e não por incorporação ao capital;

- na formalização do Auto de Infração (através dos quais é exigido da autuada um crédito fiscal elevado), peca absurdamente o fisco quando deixa de explicitar e de comprovar extensiva e minuciosamente todos os detalhes/ocorrências fáticas que tipificariam os ilícitos fiscais justificadores da exação, evidenciando os exatos termos do núcleo em que se assentaria legalmente o lançamento fiscal;

- sob pretexto algum pode a administração tributária pretender exonerar-se, por comodismo, de descrever e provar as ocorrências que afirma terem existido;

- reza o referido artigo 5º, inciso LV, da CF/88, que: *"aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"*;

- em vez de demonstrar a conduta ilícita do contribuinte, o próprio fisco é mentor de escancarada ilicitude, porquanto opta discricionariamente por cobrar tributo onde não há espaço para tanto.

- se entender o fisco que o contribuinte teria apresentado Omissão de Rendimentos, como injustamente acusa, terá o Poder Fiscal que deixar provada — em todos os seus aspectos - a acusação do ilícito fiscal;

- em síntese, pelas evidências apontadas à exaustão é de ser reconhecido que o lançamento em questão, formalizado com o aqodamento apontado, resta em descompasso com a legalidade, porquanto efetuado com base em hipótese material impossível;

- por fim, o equívoco é mais grave ainda quando desconhece o fisco que os Contribuintes-Cidadãos têm garantias outorgadas pela Constituição Federal, que não podem ser simplesmente suprimidos pela burocracia fiscal. O processo administrativo fiscal será inválido por aviltamento a garantias constitucionais individuais do cidadão-contribuinte.

Como se vê, tratam-se de meras afirmações sem quaisquer elementos que pudessem, de alguma forma, refutar os fatos e documentos trazidos aos autos pela autoridade fiscal autuante. Cumpre reproduzir parte do Relatório de Procedimento Fiscal (fls. 14/47), onde a autoridade lançadora trata especificamente da infração e aponta robustos fundamentos que sustentam a autuação:

2.1 Da Constituição de Empresas em Nome de Terceiros

(...)

Do material apreendido durante o cumprimento do mandato de busca e apreensão, destacamos o CONTRATO DE CONCESSÃO COMERCIAL, celebrado, em 19/12/2012, entre a Venko Motors do Brasil Importação e Exportação de Veículos Ltda, CNPJ nº 09.302.857/0001-30 e empresa José de Almeida Sampaio - EIRELI-WA MOTORS, CNPJ nº 17.030.835/0002-78, com sede na Av. Durval de Góes Monteiro, nº 3573, Tabuleiros dos Martins, CEP 57.061-000, cidade de Maceió, Estado de Alagoas, tendo como seu representante legal: José de Almeida Sampaio, portador do CPF nº 144.501.354-15, bem como alguns anexos.

Da análise desse contrato, observamos os seguintes pontos indicativos de utilização de interposta pessoa com a finalidade de ocultar o verdadeiro titular da empresa:

a) no item (2) do Contrato consta o endereço do Sr. José de Almeida Sampaio, qual seja: residente e domiciliado no Condomínio Aldebaram Beta, s/n, lotes 8 e 9, Jardim Petrópolis, CEP 58.080-900(mesmo endereço do Contribuinte);

b) O contrato e todos os seus anexos foram assinados pelo Sr. Walmer Almeida da Silva, o contribuinte ora fiscalizado;

c) Consta uma Procuração do Sr. José Almeida Sampaio ao S.r. Walmer Almeida da Silva, datada de 08 de novembro de 2012, pela qual o outorgante confere ao outorgado os mais amplos poderes para representá-lo, incluindo a movimentação de contas corrente;

d) Consta uma Procuração, datada de 25 de janeiro de 2013, da EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA — EIRELI-EPP, a qual gira sob o nome empresarial JOSÉ ALMEIDA SAMPAIO-EIRELI, pela qual é conferido os mais amplos poderes ao Sr. Walmer Almeida da Silva, incluindo, também o poder de representá-lo perante qualquer Agência Bancária do País, podendo movimentar livremente contas corrente;

e) Consta um extrato bancário do Banco Bradesco, da conta corrente nº 71.865-3, Agência 3516-5, de Feira de Santana/Bahia, de titularidade da empresa José de Almeida Sampaio-EIRELI-EPP, no qual destacamos transferências e pagamentos, tendo como beneficiários: a pessoa física do Sr. Walmer Almeida da Silva, empresas titularizadas pelo Sr. Valmer, bem como para sua esposa Ana Lúcia Moreira, e ainda, créditos procedentes de empresas titularizadas pelo Sr. Walmer Almeida da Silva, a saber:

- dia 02/05/2013, transferência de R\$ 100,00 destinada ao Sr. Walmer Almeida da Silva;
- dia 02/05/2013, transferência de R\$ 120,00 destinada ao Sr. Walmer Almeida da Silva;
- dia 03/05/2013, transferência de R\$ 15.600,00, recebida da empresa Almeida Adm. E participação;
- dia 06/05/2013, transferência de R\$ 667,83, recebida da empresa W A Veículos Ltda;
- dia 06/05/2013, transferência de R\$ 2.000,00 destinada ao Sr. Walmer Almeida da Silva;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 8.000,00, recebida da empresa Almeida Adm. e participação;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 19.910,00, recebida da empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 8.000,00 destinada a Sra. Ana Lúcia Moreira;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 682,41 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 651,35 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 693,83 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 1.400,00 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 651,35 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 3.354,02 destinada a empresa W A Veículos Ltda;

- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 1.234,70 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 15.500,00, recebida da empresa Almeida Adm. e participação;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 1.204,62 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 2.840,00 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 07/05/2013, transferência de R\$ 2.000,00 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 10/05/2013, transferência de R\$ 1.015,32 destinada a Lug Taxi Aéreo;
- 13/05/2013, transferência de R\$ 1.040,00 destinada à Comav Com de Comb de Aviação;
- dia 13/05/2013, transferência de R\$ 1870,00 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 13/05/2013, transferência de R\$ 1.226,98 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 13/05/2013, transferência de R\$ 4.014,70 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 13/05/2013, transferência de R\$ 3.000,00 destinada ao Sr. Walmer Almeida da Silva;
- dia 20/05/2013, transferência de R\$ 961,00 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 20/05/2013, transferência de R\$ 648,00 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 20/05/2013, transferência de R\$ 400,00 destinada a empresa W A Veículos Ltda;
- dia 21/05/2013, transferência de R\$ 7.000,00, recebida da empresa Almeida Adm. e participação;
- dia 23/05/2013, transferência de R\$ 57.500,00, recebida da empresa Almeida Adm. e participação;
- 23/05/2013, transferência de R\$ 39.997,57, destinada à Ana Lúcia Moreira,.
- 23/05/2013, transferência de R\$ 4.000,00, destinada à Ana Lúcia Moreira;
- 23/05/2013, transferência de R\$ 4.000,00, destinada à Ana Lúcia Moreira;
- 23/05/2013, transferência de R\$ 2.000,00, destinada à Ana Lúcia Moreira;
- 24/05/2013, transferência de R\$ 1.800,00, destinada ao Sr. Walmer Almeida da Silva;
- dia 27/05/2013, transferência de R\$ 6.900,00, recebida da empresa Almeida Adm. e participação;
- dia 28/05/2013, transferência de R\$ 1.000,00, recebida da empresa Almeida Adm. e participação;
- 31/05/2013, transferência de R\$ 3.000,00, destinada à Ana Lúcia Moreira;
- 24/05/2013, transferência de R\$ 20.000,00, destinada ao Sr. Walmer Almeida da Silva;

2.2 Da Distribuição de Lucros sem Respaldo Legal

(...)

O contribuinte afirmou que no contrato de constituição da SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA existe a previsão para levantar balanços intermediários, o que não é verdade, como pode ser observado pela leitura da referida peça. Não informou se havia estipulação em sentido contrário para os sócios participarem dos lucros na proporção de suas cotas, nem demonstrou como se deu a distribuição do lucro da Empresa Setana em 2012, bem como não informou, nem apresentou ata da reunião em que se deu a deliberação sobre a distribuição de lucros (apenas argumentou que a deliberação em assembléia só é obrigatória quando o número de sócios for superior a 10), conforme requerido.

Dessa forma, a distribuição de lucros não se deu de forma legal, já que não obedeceu aos ditames da legislação em vigor, especialmente ao que estatui o art. 204 da Lei nº 6.404/76, e § 80 da IN RFB 1.515/2014.

2.3 Da Ocultação de Bens Particulares em Nome de suas Empresas

Ainda, na mesma data acima referida, foi encaminhado ao Contribuinte, por via postal, com Aviso de Recebimento - AR, um Termo de Intimação Fiscal, pelo qual foi requerido apresentar, no prazo de 20 dias, a seguinte documentação:

- Comprovar mediante documentação hábil e idônea a aquisição e alienação de todos os bens móveis pertencentes ao Contribuinte ou a quaisquer das pessoas jurídicas de que seja sócio, durante o período de 01 de janeiro de 2012 até a data da lavratura do Termo de Intimação, tais como veículos automotores terrestres, aéreos e aquáticos."

Em sua resposta, datada de 09 de maio de 2017, o contribuinte se limitou a alegar a ocorrência da prescrição e da decadência, aduzindo que no ano calendário de 2012 não houve aquisição e nem alienação de bens móveis ou imóveis e que os bens constantes na declaração do ano calendário de 2012 são decorrentes de aquisições anteriores a 2012 e que neste caso estão amparados pelos institutos da decadência e da prescrição.

Nesse ponto, mais uma vez, o Contribuinte não fala a verdade, pois houve alienação/aquisição de bens móveis e imóveis titularizados de direito por pessoas jurídicas em que ele é/era sócio, mas que de fato pertenciam ao próprio. Todos esses bens eram usados e gozados pelo Contribuinte, porém ocultados de suas Declarações de Imposto de Renda, conforme demonstraremos em linhas abaixo.

Vejamos o porquê da resposta do Contribuinte não merecer fé:

- Conforme Instrumento Particular de Contrato de Promessa de Compra e Venda de Imóvel, celebrado em 06 de junho de 2012, em Ferreira de Santana/BA, a Almeida Empreendimentos Ltda, com sede na AV. Menino Marcelo, nº 2008 C, Bairro Serraria, Maceió/AL, empresa esta que tinha como sócios: o Contribuinte, Sr. Walmer Almeida da Silva e sua esposa Ana Lúcia Moreira Cavalcante, 'ADQUIRIU' de Adrices Patrimonial Agropecuária Ltda o apartamento nº 2602, Ed. Maison Parc de France, Bairro Santa Mônica, Feira de Santana/BA.
- Na cláusula segunda do Contrato consta o valor de aquisição do Bem: R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais) e a forma de pagamento.
- No parágrafo 2º da mesma cláusula foi acordado entre as partes que na Escritura o valor do imóvel será declarado em R\$ 190.000,00 (cento e noventa mil reais)
- Entre os pagamentos efetuados pela compra do referido imóvel encontramos, no material apreendido na busca e apreensão, dois recibos de pagamentos acompanhados de dois comprovantes de transferência bancária, os quais evidenciam que o imóvel foi pago com recursos provenientes de outra empresa do Contribuinte, a SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, quais sejam:

a) um recibo datado de 11 de junho de 2012, emitido pela empresa vendedora do imóvel, no valor total de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais), composto de R\$ 55.000,00 pago em cheque emitido por José Nilton Moraes Mascarenhas e de uma transferência bancária, na mesma data, de SETANA MOTORS COMÉRCIO DE

VEÍCULOS LTDA para Waltson Raymundo Freire de Carvalho, no valor de R\$ 1.000,00;

b) um recibo datado de 26 de outubro de 2012, também emitido pela empresa vendedora do imóvel, no valor de R\$ 65.500,00(sessenta e cinco mil e quinhentos reais), composto de R\$ 35.000,00 pago com cheque emitido por R W Service Ltda e de uma transferência bancária, na mesma data, de SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA para Waltson Raymundo Freire de Carvalho, no valor de R\$ 30.500,00;

• Conforme pactuado entre as partes, a Escritura do referido imóvel foi lavrada, em 16 de agosto de 2012 no Cartório do Único Ofício de Branquinha/AL, pelo valor combinado de R\$ 190.000,00(cento e noventa mil reais). Valor esse bastante inferior ao que consta no contrato de compra e venda(R\$ 700.000,00) e que fora pago.

Vale ressaltar que o imóvel acima referido foi incorporado ao capital social dessa mesma empresa, a Almeida Empreendimentos Ltda (que "adquiriu" o imóvel), em 26 de dezembro de 2012, por meio da 2ª alteração contratual, como sendo de titularidade do Contribuinte ora fiscalizado, ou seja, como saindo do patrimônio do Contribuinte e incorporando-se ao patrimônio da Almeida Empreendimentos Ltda, que já havia "adquirido" o referido imóvel, por meio de contrato de compra e venda, sendo que a incorporação se deu pelo valor pactuado declarado em Escritura pública; o que demonstra, sem a menor dúvida, que o Contribuinte se utilizava de pessoas jurídicas para ocultar bens particulares, apropriando-se para isso do ardiloso artifício da confusão patrimonial.

(...)

Do mesmo modo, um recibo, datado de 07 de agosto de 2013, confirma que o helicóptero era seu, pois o serviço na aeronave, foi feito em nome do Contribuinte.

O contribuinte afirma em sua resposta que: "tributar a minha pessoa física pelos mesmos valores que já forma tributados na pessoa jurídica, a qual figuro como sócio é uma prática de bis in idem, uma vez que este fenômeno ocorre quando a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico e além do mais ocasionaria o enriquecimento ilícito do Estado "(grifo nosso),

Ora, mais uma vez, não assiste razão ao Contribuinte, vez que não se tratam de mesmos fatos, nem de mesmos valores, já que o período de apuração da ação fiscal levada a efeito em face da pessoa jurídica SETANA refere-se ao ano calendário de 2011, sendo que a autuação se deu pelos seguintes fatos: a) omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de notas fiscais de operações de vendas de mercadorias e serviços, b) glosa de despesas não necessárias a atividade da empresa, e, c) custo de aquisição de bens do ativo permanente deduzido indevidamente como custo ou despesa operacional, conforme consta no processo por ele referido, enquanto a ação fiscal em face do Contribuinte refere-se ao ano calendário de 2012 e a outros fatos geradores.

Compulsando os autos do processo n° 10530-723.501/2016/07, referido pelo contribuinte em sua resposta, especialmente ao Termo de Verificação Fiscal, em anexo, evidencia-se, mais uma vez, que os bens registrados em nome da pessoa jurídica SETANA MOTORS COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA, na realidade, pertenciam ao Contribuinte, ora fiscalizado.

A infrações por glosa de despesas não necessárias a atividade da empresa, e por custo e aquisição de bens do ativo permanente deduzido indevidamente como custo ou despesa operacional, referem-se, respectivamente, a gastos com manutenção de aeronaves, e parcelas de leasing financeiro relativas à aquisição de veículos, em que a empresa contribuinte regularmente intimada, não respondeu de forma convincente, nem apresentou comprovação de que tais gastos estavam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme narrado nos parágrafos 26, 42,43,55 e 56, do Termo de Verificação Fiscal, constante do Processo n°10450-723.501/2016-O.

Para fechar o ciclo, o Contribuinte e sua esposa constituíram uma sociedade denominada de Almeida Empreendimentos Ltda, em 10 de maio de 2012, com Capital Social de R\$ 100.000,00(cem mil reais).

Em sua primeira alteração contratual, datada de 20 de setembro de 2012, a empresa aumenta o Capital Social para R\$ 619.685,00, por meio da integralização de bens imóveis, constantes nas declarações de Imposto de Renda dos sócios.

Já na segunda alteração contratual, o Capital Social fora elevado para R\$ 1.475.585,00, por meio da integralização de bens móveis e imóveis, todos titularizados pelo Contribuinte, Sr. Walmer Almeida da Silva, mas que não constavam em sua declaração de Imposto de Renda, com exceção da Gleba, tais bens são os constantes das letras "a", "b", "c" e "d" da segunda alteração contratual, quais sejam: Gleba nº 03 do loteamento Parque Universal; um veículo I/Masserati Gran Turismo, avaliado em 300.000,00; uma aeronave Sêneca, modelo EMB-810D, avaliada em R\$ 200.000,00 e um apartamento de nº2.602, do edf. Maison Parc de France, Feira de Santana/BA, no valor de R\$ 190.000,00.

Dai, ter o Contribuinte se beneficiado de uma distribuição disfarçada de lucros, por meio do recebimento do apartamento, do veículo e da aeronave, no valor global de R\$ 1.200.000,00 (R\$ 700.000,00 do apartamento, R\$ 300.000,00 do veículo e R\$ 200.000 da aeronave).

Registre-se que esse imóvel acima referido foi "adquirido" pela própria Almeida Empreendimentos Ltda, conforme Instrumento Particular de Contrato de Promessa de Compra e Venda de Imóvel, celebrado em 06 de junho de 2012, em Feira de Santana/BA, junto a Adrices Patrimonial Agropecuária Ltda, por R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais), sendo que, em 26 de dezembro de 2012, é integralizado no Capital Social da mesma empresa "adquirente", Almeida Empreendimentos, por meio dessa 2ª Alteração Contratual, com o bem proveniente da titularidade do Contribuinte, Sr. Walmer Almeida da Silva.

Por derradeiro, com o claro fim de blindar o patrimônio contra execuções, o Contribuinte, juntamente com sua esposa, resolveram doar aos seus únicos herdeiros a totalidade das cotas da Almeida Empreendimentos Ltda, mas, porém, o fizeram com a instituição de usufruto da totalidade delas, sendo que a administração da sociedade ficou de ser exercida, com exclusividade, pelo Contribuinte, Sr. Walmer Almeida da Silva, conforme 3ª Alteração Contratual, datada de 09 de maio de 2013.

(...)

2.4 Confusão Sobre o Real Valor de Venda da Bandeira da SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA

O Contribuinte reiteradamente afirmou, durante todo o procedimento fiscal, bem como declarou em DIPJ, que a venda da bandeira da empresa SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, se deu pelo valor de 5.250.000,00(cinco milhões, duzentos e cinquenta mil reais), apresentando como elementos de prova dois contratos, um de Cessão de Direitos, celebrado entre a empresa acima referida e a Salvador Loc Locadora de Veículos Ltda, em 03 de dezembro de 2012, pelo valor total de R\$ 5.050.000,00(cinco milhões e cinquenta mil reais) a serem pagos da seguinte forma: R\$ 3.800.000,00 com vencimento em 15/12/2012, R\$ 1.000.000,00 em dez parcelas mensais e sucessivas de R\$ 100.000,00 com vencimento da primeira parcela em 28/02/2013, e mais R\$ 250.000,00 com vencimento em 28/12/2013, além de outro Contrato de Compra e Venda de Ativos cujo objeto foi a alienação de máquinas e equipamentos, pelo valor total de R\$ 200.000,00, com vencimento em 12/15/2012.

Ocorre que, trechos do Ofício nº3027/2013 GRFIN/DRCOR/SR/DPF/AL, de 22 de julho de 2013, da Polícia Federal, dirigido à 17ª Vara Criminal da Capital de Alagoas, mostram que nas interceptações telefônicas foram detectadas conversas onde o ora Contribuinte afirma que vendeu a bandeira da Mitsubishi por R\$ 7.300.000,00 (sete milhões e trezentos mil reais).

(...)

Dessa forma, resta cristalinamente evidenciada a confusão patrimonial, estabelecida entre a pessoa física do Contribuinte e a pessoa jurídica, SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, da qual era sócio amplamente majoritário, ao embaralhar obrigações e faculdades da sociedade com as relativas a outros patrimônios, designadamente do sócio. Sempre que essa promiscuidade jurídica se apresente, o artigo 50 do código Civil a considera indicativo de abuso no uso da personalidade jurídica, autorizando a despersonalização da sociedade, para reconhecer a obrigação do sócio.

(...)

Desse modo, seja pela distribuição de lucros efetuada sem respaldo legal, seja pela confusão patrimonial estabelecida entre o Contribuinte e a Sociedade, que autoriza sua despersonalização para reconhecer a obrigação do sócio, o lucro distribuído de forma irregular deve ser reconhecido como receita a ser tributada exclusivamente na pessoa do sócio que se beneficiou de tais irregularidades, no montante de R\$ 5.400.000,00, sendo R\$ 4.200.000,00 confessado pelo contribuinte e R\$ 1.200.000,00 decorrente do beneficiamento da distribuição disfarçada de lucros.

Portanto, à vista dos elementos trazidos aos autos pela autoridade fiscal no momento do lançamento, totalmente despropositadas as peremptas alegações do sujeito passivo, quanto à ausência de substrato da autuação, devendo ser mantido o lançamento.

Qualificação da Multa - Aplicada no percentual de 150%

O tema relativo à aplicação da multa qualificada já foi objeto de manifestação na análise das preliminares. Conforme foi destacado, na impugnação o autuado limitou-se a requerer a "*insubsistência e improcedência total, do lançamento, inclusive das multas exigidas*". Esse é o único momento em que faz referência à multa na peça impugnatória, tratando-se de expressão genérica e sem qualquer conteúdo probatório.

Em decorrência da preclusão, não se admite a apresentação de argumentos e/ou documentos com o propósito específico de afastar pontos então incontroversos por não terem sido objeto de contestação na impugnação, pois estão fora dos limites da lide estabelecida, conforme preceitua o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo fiscal.

Nesses termos, considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluso está o direito de defesa trazido somente no Recurso Voluntário, vez que o limite da lide circunscreve-se aos termos da impugnação. Cumpri destacar, a título meramente informativo, que a autoridade fiscal, no "Relatório de Procedimento Fiscal" (fls. 42/45), dedicou capítulo específico ao tema da qualificação da multa, onde aponta e justifica o referido procedimento, cabendo ao autuado, no momento oportuno, apresentar argumentos e provas que pudessem afastar a qualificação, encargo do qual não se desincumbiu.

Infração Penal – Representação Fiscal para Fins Penais

Ao final, contesta o autuado quanto ao que qualifica de acusação de prática de crime contra a ordem tributária.

É dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sempre que no exercício de suas atribuições identificar fatos que configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social, ou crime de contrabando ou de descaminho, elaborar Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal ao final do respectivo procedimento fiscal, observados os requisitos da norma. Conforme o comando normativo, trata-se de constatação em tese, não se configurando em uma acusação propriamente dita e sim mero cumprimento de dever legal.

Noutro giro, nos termos do enunciado da Súmula CARF n.º 28, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos