



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.723220/2010-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.418 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente MARCELO JOSÉ PIMENTEL TEIXEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os acréscimos patrimoniais não justificados pelos rendimentos tributáveis declarados, isentos ou não tributáveis, bem como pelos tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Os saldos não comprovados, consideram-se consumidos dentro do próprio ano, não servindo como recursos para justificar acréscimo patrimonial apurado no ano-calendário subsequente.

ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

ATOS PRATICADOS PELO AUTUADO OU DEMAIS ENVOLVIDOS NAS INFRAÇÕES APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE

As declarações e demais atos praticados após o início do procedimento fiscal, seja pelo contribuinte, seja pelos demais envolvidos nas infrações, carecem de espontaneidade, a teor do disposto no § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972 e art. 138 do CTN, não produzindo efeitos sobre o lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva,

Leonam Rocha de Medeiros, Sônia de Queiroz Accioly, Wilderson Botto (suplente), Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão 02-57.290 (fls. 384/399) – 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), de 16 de junho de 2014, que julgou improcedente a impugnação do Auto de Infração de lançamento suplementar de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativo ao exercício de 2007, ano-calendário 2006.

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração (fls. 349/355), em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou informações constantes dos sistemas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme “Relatório de Ação Fiscal” elaborado pela autoridade fiscal lançadora (fls. 329/340), constatou-se as seguintes infrações:

a) Acréscimo Patrimonial a Descoberto: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldada por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrativo de variação patrimonial (fls. 341/342) e “Relatório de Ação Fiscal” elaborados ;

b) Dedução da Base de Cálculo Pleiteada Indevidamente (Ajuste Anual) - Dedução Indevida de Despesas Médicas, também conforme descrito no “Relatório de Ação Fiscal”.

As infrações apuradas encontram-se explicitadas no “Relatório de Ação Fiscal” de fls. 329 a 340, nos seguintes termos:

III - ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO

Na cópia de nota fiscal fatura de serviços número 24811 do Real Hospital Português, CNPJ 10.892.164/0001-24, anexa a carta-resposta datada de 20/05/2010, está discriminado como cliente Márcia Maria Teixeira Lyra - dependente do contribuinte Marcelo José Pimentel Teixeira - todavia, consta como paciente José Teixeira de Vasconcelos. Tendo em vista que esse paciente não está relacionado como dependente na DIRPF/2007 de Marcelo José Pimentel Teixeira, glosamos a despesa médica no valor de R\$ 4.641,94.

Na Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2007, o contribuinte declarou possuir 2.840.000 cotas da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda (NUTRIR), CNPJ 05.624.289/0001-33, pelo valor de R\$ 600.000,00. Na DIRPF/2006, ele declarou "PARA PARTICIPAÇÃO COMO COTISTA DA EMPRESA NUTRIR PRODUTOS LÁCTEOS LTDA, CNPJ 05.624.289/0001-33" pelos mesmos R\$ 600.000,00.

Na Demonstração do Capital Social elaborada pela NUTRIR relativa a Marcelo José Pimentel Teixeira em anexo, verificamos que havia registro de recursos destinados a aumento de capital desde 2004, quando ele ainda não era sócio da NUTRIR. Em 01/01/2006 o contribuinte possuía R\$ 1.717.721,00 na conta Recursos Destinados a Aumento de Capital. Houve o ingresso de mais R\$ 840.000,00. Desses recursos R\$ 1.281.250,00 foram utilizados para integralização do capital, e R\$ 718.750,00 para aquisição de cotas. No final de 2006, o contribuinte possuía 2.000.000 de cotas do capital. Nenhum desses valores consta na DIRPF do ano-calendário 2006.

Na carta-resposta datada de 08 de junho de 2010, o contribuinte informa que os mencionados adiantamentos para aumento de capital da empresa NUTRIR Produtos

Lácteos, no valor de R\$ 840.000,00, são operações realizadas pela Makplan Marketing & Planejamento Ltda. Como prova dessa informação anexou cópia da folha n.º 129 do razão analítico da Makplan Marketing & Planejamento Ltda, no qual estão consignadas operações em favor da NUTRIR. Nessa folha de n.º 129 do Razão Analítico da Makplan Marketing & Planejamento Ltda, verificamos diversos lançamentos na conta da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda cujos históricos são "empréstimo concedido". Os valores relacionados pelo contribuinte foram R\$ 250.000,00 em 03/01/2006; R\$ 250.000,00 em 10/01/2006; R\$ 150.000,00 em 02/02/2006; R\$ 100.000,00 e R\$ 40.000,00 em 24/07/2006; e R\$ 100.000,00 em 28/12/2006 (Na realidade deveria ser R\$ 50.000,00).

Nessas datas, verificamos que há correspondência entre débito e crédito para aqueles valores nos extratos bancários da NUTRIR Produtos Lácteos e da Makplan Marketing & Planejamento Ltda apresentados pelo contribuinte, comprovando que esses recursos foram oriundos da Makplan Marketing & Planejamento Ltda.

No Razão Analítico da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, a conta 2401050005, reduzida 546-0- Marcelo José Pimentel Teixeira foi creditada em R\$ 840.000,00 durante o ano-calendário 2006. Em 16/05/2006, essa conta foi debitada em R\$ 1.281.250,00 para integralização de quotas do capital social. Em 05/01/2006, a conta 2401010005, reduzida 1292-0, Marcelo José Pimentel Teixeira, foi creditada em R\$ 718.750,00 para transferência de cotas; em 16/05/2006, creditada em R\$ 1.281.250,00 para integralização de cotas. Conforme Quarta Alteração Contratual da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, datada de 08 de maio de 2006, o sócio Marcelo José Pimentel Teixeira subscreveu e integralizou o montante de R\$ 1.281.250,00, e é titular de 2.000.000 de cotas perfazendo a importância de R\$ 2.000.000,00. Esses valores não estão relacionados na DIRPF/2007. Essa Quarta Alteração Contratual da NUTRIR confirma a aquisição de 1.281.250 cotas por meio de recursos não declarados pelo contribuinte no ano-calendário 2006.

Observando o Razão Analítico da Makplan Marketing & Planejamento Ltda e o da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, constatamos que a Makplan registra os lançamentos como empréstimos à NUTRIR na conta 111309004, reduzida 48-0, enquanto a NUTRIR os registra como depósitos nas contas 1101020002, reduzida 4-3, conforme discriminado abaixo.

(...)

Comparando o Livro Diário da Makplan Marketing & Planejamento Ltda com o da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, constatamos que a Makplan registra os lançamentos como empréstimos à NUTRIR, enquanto a NUTRIR os registra como créditos na conta Marcelo José Pimentel Teixeira, conforme discriminado abaixo.

(...)

Pelo exposto acima, verificamos que os citados recursos - no total de R\$ 840.000,00, oriundos da Makplan Marketing & Planejamento Ltda - foram destinados ao contribuinte MARCELO JOSÉ PIMENTEL TEIXEIRA, CPF 029.351.804-10, visando ao aumento de sua participação no capital social da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, no ano-calendário 2006, por meio de fonte não declarada.

Quanto à aquisição de 718.750 cotas da NUTRIR Produtos Lácteos, o contribuinte informa, na carta-resposta datada de 08 de junho de 2010, tê-las adquirido no ano de 2005, pelo valor certo de R\$ 600.000,00; a formalização da alteração contratual só ocorreu em 03/01/2006; essa aquisição consta na DIRPF/2006. Todavia, na cópia da Terceira Alteração Contratual da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, CNPJ 05.624.289/0001-33, apresentada pelo contribuinte, o valor das 718.750 cotas foi de R\$ 718.750,00. Não foram apresentados documentos hábeis e idôneos que comprovem a efetiva transferência dos numerários entre os sócios, não bastando a simples declaração das partes.

Na DIRPF/2006, ano-calendário 2005, no quadro Declaração de Bens e Direitos, o contribuinte declarou R\$ 600.000,00 como "PARA PARTICIPAÇÃO COMO

COTISTA DA EMPRESA NUTRIR PRODUTOS LÁCTEOS LTDA, CNPJ 05.624.289/0001-33". Na Demonstração do Capital Social Marcelo J. Pimentel Teixeira e no Razão Analítico da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, conta reduzida 546-0, verificamos que o saldo da conta Adiant. p/Aumento de Capital em 31/12/2005 é de R\$ 1.717.721,00. No Razão Analítico da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, conta reduzida 1292-0 - Marcelo José Pimentel Teixeira — consta créditos de R\$ 100.000,00; R\$ 300.000,00; R\$ 268.750,00; e R\$ 50.000,00, todos em 05/01/2006, cujo histórico é transferência de cotas do capital social, conforme alteração contratual. Esses créditos totalizam R\$ 718.750,00. Quando intimado a apresentar documentação comprobatória, hábil e idônea, da origem dos recursos para a aquisição de 718.750 cotas - valor unitário nominal de R\$ 1,00, valor total de R\$ 718.750,00 — do capital social da Nutrir Produtos Lácteos Ltda, constante na 3ª Alteração Contratual dessa empresa, datada de 03 de janeiro de 2006, e documentação comprobatória, hábil e idônea, da origem dos recursos para a aquisição de 1.281.250 cotas - valor unitário nominal de R\$ 1,00, valor total de R\$ 1.281.250,00 - do capital social da Nutrir Produtos Lácteos Ltda, constante na 4ª Alteração Contratual dessa empresa, datada de 08 de maio de 2006, o contribuinte, em sua carta-resposta datada de 30/11/2010, reiterou as informações prestadas anteriormente quanto à aquisição das 718.750 cotas e informou que a subscrição/integralização das 1.281.250 cotas se deu com créditos preexistentes junto à NUTRIR, e não computados na DIRPF/2007 por um lapso.

(...)

V— CONCLUSÃO

Com base nas informações disponíveis, verificamos as seguintes infrações à legislação tributária:

1. Dedução indevida de despesas médicas (ajuste anual)

O contribuinte pleiteou, na sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) do Exercício 2007, ano-calendário 2006, deduções a título de despesas médicas no valor de R\$ 33.730,07.

Na cópia da nota fiscal fatura de serviços número 24811 do Real Hospital Português, CNPJ 10.892.164/0001-24, anexa a carta-resposta datada de 20/05/2010 apresentada pelo contribuinte, está discriminado como cliente Márcia Maria Teixeira Lyra - dependente do contribuinte Marcelo José Pimentel Teixeira - todavia, consta como paciente José Teixeira de Vasconcelos. Tendo em vista que esse paciente não está relacionado como dependente na DIRPF/2007 de Marcelo José Pimentel Teixeira, será glosada essa despesa médica no valor de R\$ 4.641,94.

2. Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Com base na DIRPF do exercício 2007, na documentação apresentada pelo contribuinte até a presente data e na documentação que dispõe esta Repartição, elaboramos o Demonstrativo de Variação Patrimonial referente ao ano-calendário 2006 anexo a este relatório, no qual foram constatados acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses de janeiro e maio de 2006.

Procedemos, então, ao lançamento de ofício, à luz dos artigos 55, inciso XIII e parágrafo único, 806 e 807 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto, no total de R\$ 1.910.374,26.

Foi apresentada impugnação da exigência (fls. 358/366), onde o contribuinte reconhece a ocorrência de erro em sua declaração do IRPF, relativamente à despesa médica glosada e acata a glosa efetuada. Foca assim toda a peça impugnatória na defesa da apontada variação patrimonial a descoberto, propugnando pela improcedência do lançamento referente a tal infração. Justifica os valores tidos como a descoberto nos seguintes termos. Relativamente ao valor de R\$ 718.750,00, afirma tratar-se de operação ocorrida no ano-calendário anterior (2005), para aquisição de participação societária da empresa Nutrir Produtos Lácteos Ltda, embora tenha

sido efetuados a alteração e registro contratuais no ano-calendário objeto da autuação (2006) e que tal participação teria sido adquirida por R\$ 600.000,00, e não R\$ 718.750,00, portanto com deságio. Quanto ao valor de R\$ 840.000,00, afirma que era à época detentor de um crédito junto à Nutrir de R\$ 1.717.721,02, que tal fato teria sido constatado pelo próprio auditor fiscal. Assim, possuía recursos suficientes para fazer a subscrição e integralização das 1.281.250 cotas da mesma pessoa jurídica Nutrir, concluindo ser totalmente desnecessário, e sem sentido, o aporte de outros recursos para a realização desse investimento. Complementa ter ocorrido erro na contabilidade da pessoa jurídica Nutrir, ao fazer constar que teria o impugnante efetuado adiantamento de valores (dinheiro em espécie) com vistas à integralização de capital. Erro esse reconhecido pela Nutrir e comprovado pela provedora dos recursos, a empresa Makplan Marketing & Planejamento Ltda, que teria de fato efetuado empréstimos à Nutrir, que foram erroneamente contabilizados como adiantamentos do autuado, tudo conforme declarações apresentadas pelas duas pessoas jurídicas citadas.

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de piso tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi julgada improcedente, sendo mantido o crédito tributário em sua integralidade. Foi considerada como matéria incontroversa a dedução de despesas médicas reconhecida como indevida pelo próprio autuado em sua defesa. A decisão exarada apresenta a seguinte ementa:

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada, portanto não litigiosa, a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDOS NO DEMONSTRATIVO VARIAÇÃO PATRIMONIAL. TRANSPOSIÇÃO PARA O ANO SEGUINTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

São tributáveis os acréscimos patrimoniais não justificados pelos rendimentos tributáveis declarados, isentos ou não tributáveis, bem como pelos tributos exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, cobrando-se o imposto com o acréscimo da multa de ofício e juros de mora, calculados sobre a omissão apurada.

Os saldos não comprovados, consideram-se consumidos dentro do próprio ano, não servindo como recursos para justificar acréscimo patrimonial apurado no ano-calendário subsequente.

PROVAS.

O pedido de formação de provas na impugnação há de ser específico e as provas documentais, ressalvadas as exceções expressamente previstas na legislação, devem ser apresentadas já neste momento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado com a decisão de piso, o autuado apresentou o recurso voluntário de fls. 404/411, onde contesta os fundamentos da decisão de piso e volta às mesmas alegações já apresentadas por ocasião da impugnação. Os principais argumentos constantes do recurso serão devidamente explicitados por ocasião do voto, cabendo por ora a reprodução dos seguintes excertos:

03. DA DECISÃO RECORRIDA E DAS RAZÕES DO RECURSO

03.1. Da aquisição de participações societárias

Como acima já relatado, o recorrente adquiriu, de diversos sócios da **NUTRIR PRODUTOS LACTÉOS Ltda.**, 718.750 cotas da referida empresa.

Tal aquisição se deu com deságio, com o pagamento da importância de R\$ 600.000, sendo a transação efetivada em 03 de janeiro de 2006, conforme a Terceira Alteração Contratual da **NUTRIR PRODUTOS LACTÉOS Ltda.**

Esse pagamento, no entanto, e como já sobejamente demonstrado, inclusive com o testemunho dos sócios alienantes, se dera anteriormente. E, a esse respeito, pede-se a atenção desse Douto Colegiado para a forma como foi declarada essa operação de pagamento que, na realidade, resultou em um crédito perante os alienantes das cotas da NUTRIR: ao invés de ser registrado na Declaração de Bens da DIRPF correspondente, sob o código 32 — quotas ou quinhões de capital participações societárias - **o foi com o código 99 - outros bens e direitos.** E assim foi porque a alteração contratual que viria a formalizar essa aquisição somente se daria no início do ano seguinte: 2006.

Ao manter o indigitado Auto de Infração, a decisão recorrida alega a falta de provas, ao dizer que *“não foram apresentados documentos hábeis e idôneos que comprovassem a efetiva transferência dos numerários entre os sócios, não bastando ali simples declaração das partes.”*

Ora, Ilustres Conselheiros, a decisão recorrida é no mínimo precipitada ao entender ser inidônea a documentação comprobatória juntada aos autos. O registro na DIRPF do recorrente, da forma como foi efetivada, demonstra de forma veemente o vínculo daquela crédito com a imediatamente posterior aquisição das participações societárias. Como provam as declarações prestadas pelos alienantes.

Discorre, ainda, a decisão da DRJ, que *“a passagem de recursos de um exercício financeiro para outro só é admitida na hipótese de haver provas da efetiva disponibilidade do quantum requerido”*, se fundamentando no art. 51 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, que transcreve:

(...)

Doutos Conselheiros, o recorrente, *data venia*, não enxerga no dispositivo supra transcrito fundamento para alicerçar o entendimento da decisão recorrida.

Primeiramente, pelo fato de que a hipótese em questão não contempla qualquer aumento de patrimônio. Tem-se, no caso, um fato meramente permutativo. O crédito de R\$ 600.000,00 existente em 31.12.2005, foi convertido em participações societárias com igual valor de aquisição.

No máximo, e apenas pelo amor à discussão, poder-se-ia admitir que se pretendesse que, em não se aceitando o deságio, fosse atribuído à transação o valor de R\$ 718.750,00, usando-se o valor nominal da participação societária.

Por outro lado, há o aspecto lógico da questão. Isto porque, tivesse o Recorrente o intuito de burlar o fisco, bastaria que registrasse esse fato no instrumento de alteração contratual, ou mesmo que formalizasse a transação por um valor mais reduzido.

A forma como se deu a transação, Doutos Julgadores, talvez não tenha sido a mais clara. Isto, porém, não faz com a mesma venha a representar um aumento descoberto de patrimônio.

Como está demonstrado, os recursos disponíveis pelo contribuinte eram, como ainda o são, suficientes para dar cobertura à operação.

3.2. Da subscrição de capital

O recorrente, como consta dos autos, subscreveu e integralizou 1.281.250 cotas de capital da **NUTRIR PRODUTOS LACTÉOS LTDA.**, no valor global de R\$ 1.281.250. Utilizou, para tanto, parte de crédito que tinha junto à empresa no montante de R\$ 1.717.721,00.

O registro desse crédito na contabilidade da empresa foi feito com a utilização de uma nomenclatura equivocada: "Adiantamento para Aumento de Capital". Equívoco caracterizado pelo fato de o recorrente não ser, à época, sócio da empresa.

Apesar dessa impropriedade, a existência desse crédito **não é contestada pelo fiscal** autuante e, muito menos, pela decisão recorrida. Ainda assim, pretende-se que, pelo fato de estar registrado como Adiantamento para Aumento de Capital, sem que o recorrente não seja sócio da empresa, o crédito seja desconsiderado como se inexistente fosse.

Fundamenta-se, a decisão recorrida, na Lei das S/A - Lei. n.º. 6.404/76, nos seguintes termos: "*Ora, conforme a Lei das S/A (Lei. n.º. 6.404/1976) os adiantamentos para futuro aumento de capital correspondem a valores recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas....*"

Desconhece-se, porém, como a autoridade julgadora, com base na Lei da S/A, chegou a essa conclusão. Inclusive, porque não menciona qual dispositivo desse diploma foi a sua fonte inspiradora. Por outro lado, analisando a Lei. n.º. 6.404/76, artigo a artigo, o recorrente não o encontrou.

Vê-se, pois, que a DRJ, além de introduzir novos fundamentos para a exigência fiscal, o faz de forma equivocada.

Vale ressaltar, no entanto, de tudo que foi relatado, tanto no Auto de Infração, como na decisão recorrida, que ficou provada e admitida a existência dos recursos para essa subscrição e integralização de capital no valor de R\$ 1.281.250,00. E sua contabilização como Adiantamento para Aumento de Capital - no que efetivamente vieram a ser utilizados - não contrariou qualquer dispositivo da Lei das S/A. E, ainda que o tivesse, não lhe retirariam o caráter de disponibilidade para o uso que lhe foi dado.

04. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Doutos Conselheiros, é desprovida de fundamento a acusação da existência de acréscimo de patrimônio a descoberto, que é aquele que, nos termos do art. 32., § 12. da Lei n.º. 7.713/88, não corresponde aos rendimentos declarados.

Na realidade, e isso ficou demonstrado, a aquisição de 718.750 cotas de capital da NUTRIR de seus sócios já acima elencados, bem como a subscrição e integralização de outras 1.281.250, constituem na realidade fatos meramente permutativos.

Isto porque, na aquisição das 718.750 cotas, foram comprovadamente utilizados créditos pré-existentes de R\$ 600.000,00 - operação com deságio - já constantes de sua declaração de rendimentos do ano calendário 2005.

E, quanto à integralização das outras 1.281.250 participações, foram utilizados créditos também pré-existentes (R\$ 1.717.721,02), conforme admitido pelo próprio auditor fiscal (vide fls. 8 de seu relatório às fls. 365 do processo).

Cabe registrar que esse suposto aumento de capital somente foi apurado em razão da utilização, pelo auditor fiscal, de uma metodologia incorreta que não levou em consideração o patrimônio do contribuinte no ano calendário de 2005. Dessa forma, recursos pré existentes foram subtraídos do cálculo de sua evolução patrimonial, resultando em que mutações patrimoniais meramente permutativa fossem transformadas em aumento de patrimônio. O que os fatos demonstram não haver ocorrido.

Em outras palavras, inexistem nas hipóteses aventadas qualquer acréscimo patrimonial a descoberto. A exigência fiscal é flagrantemente descabida, resultante do desprezo do documentário trazido à colação, desprovida de qualquer prova e unicamente fundamentada em incorreções meramente formais, devidamente esclarecidas na fase de fiscalização e, agora, nesta oportunidade reiteradas. Tem-se, no caso, **fatos meramente permutativos**, com a troca de créditos por cotas da pessoa jurídica.

O acréscimo de patrimônio apontado pelo autuante em seu Demonstrativo de Variação Patrimonial somente pôde surgir pelo flagrante erro cometido pelo funcionário ao não considerar, embora por ele reconhecidos em seu relatório, os créditos detidos pelo recorrente junto à NUTRIR e junto aos alienantes das cotas de capital daquela empresa.

(...) (destaques do original)

Ao final é requerida a reforma da decisão recorrida e declaração de improcedência do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância em 14/07/2014, conforme atesta a tela de rastreamento de encomendas de fl. 419. Tendo sido o recurso protocolizado em 11/08/2014, conforme carimbo apostado por servidor Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife/PE (fl. 404), considera-se tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme relatado, resta como objeto da presente lide a apuração de omissão de rendimentos, baseada em variação patrimonial a descoberto, fundamentada na ausência de recursos, no ano calendário de 2006, para a aquisição pelo autuado de participações societárias da pessoa jurídica Nutrir Produtos Lácteos Ltda. e para a integralização de capital da mesma empresa e no mesmo ano-calendário.

Na Demonstração do Capital Social elaborada pela pessoa jurídica Nutrir Produtos Lácteos, relativa a Marcelo José Pimentel Teixeira, foi verificado o registro de recursos destinados a aumento de capital desde 2004, quando o autuado ainda não era sócio da referida empresa. Em 01/01/2006 o contribuinte possuía R\$ 1.717.721,00 na conta “Recursos Destinados a Aumento de Capital”, tendo havido o ingresso de mais R\$ 840.000,00 no ano-calendário de 2006. Desses recursos, R\$ 1.281.250,00 foram utilizados para integralização do capital e R\$ 718.750,00 para aquisição de cotas. No final de 2006, o contribuinte possuía 2.000.000 de cotas do capital. Conforme apontado pela autoridade fiscal lançadora, nenhum desses valores consta na DIRPF do recorrente relativa ao ano-calendário 2006 e tampouco a correspondente participação societária na pessoa jurídica Nutrir.

Em tópico do recurso intitulado “Adiantamentos para Aumento de Capital – Integralização de 1.281.250 Cotas na Referida Empresa - Aplicação de R\$ 840.000,00 na Nutrir Pela Makplan - Recursos Oriundos do Ano De 2005”, alega o recorrente que a origem dos valores para integralização de sua nova participação societária na Nutri Lácteos, conforme estipulado na 4ª Alteração Contratual, onde passou a ser detentor de mais 1.281.250 cotas de R\$ 1,00, seria decorrente de recursos advindos de anos anteriores e devidamente registrados na contabilidade da própria Nutrir. Afirma ainda que tal situação teria sido constatada pelo próprio auditor fiscal que desenvolveu o procedimento de fiscalização. Ressalta que a subscrição teria se procedido com recursos de anos anteriores, na quantia de R\$ 1.717.721,02, e devidamente contabilizado pela Nutrir. Invoca a aplicação do princípio da verdade material, por entender devidamente provadas suas alegações e a inexistência de qualquer acréscimo patrimonial.

Em atendimento a intimação para que fossem prestados esclarecimentos quanto a tais operações, informa o então fiscalizado que os mencionados adiantamentos para aumento de capital da empresa Nutrir, no valor de R\$ 840.000,00, seriam operações realizadas pela Makplan Marketing & Planejamento Ltda. Para comprovar tal informação foi anexada cópia da folha nº 129 do razão analítico da Makplan, onde estariam consignadas operações em favor da Nutrir.

Refutando tal argumento, afirma a autoridade fiscal lançadora que na referida folha de nº 129 do “Razão Analítico” da Makplan, constam diversos lançamentos na conta da

Nutrir cujos históricos são "empréstimo concedido". Acrescenta que os valores relacionados pelo fiscalizado foram de R\$ 250.000,00 em 03/01/2006; R\$ 250.000,00 em 10/01/2006; R\$ 150.000,00 em 02/02/2006; R\$ 100.000,00 e R\$ 40.000,00 em 24/07/2006; e R\$ 100.000,00 em 28/12/2006. Constatou a fiscalização que nessas datas havia correspondência entre débito e crédito para aqueles valores nos extratos bancários da Nutrir e da Makplan, apresentados pelo contribuinte, comprovando que esses recursos teriam sido oriundos da Makplan Marketing & Planejamento Ltda. Entretanto, no Razão Analítico da Nutrir, a conta 2401050005, reduzida 546-0- Marcelo José Pimentel Teixeira, foi creditada em R\$ 840.000,00 durante o ano-calendário de 2006. Em 16/05/2006, essa conta foi debitada em R\$ 1.281.250,00 para integralização de quotas do capital social. Em 05/01/2006, a conta 2401010005, reduzida 1292-0, Marcelo José Pimentel Teixeira, foi creditada em R\$ 718.750,00 para transferência de cotas e em 16/05/2006, creditada em R\$ 1.281.250,00 para integralização de cotas. Conforme Quarta Alteração Contratual da NUTRIR, datada de 08 de maio de 2006, o sócio Marcelo José Pimentel Teixeira subscreveu e integralizou o montante de R\$ 1.281.250,00, e passa a ser titular de 2.000.000 de cotas perfazendo a importância de R\$ 2.000.000,00. Conclui assim a fiscalização que a Quarta Alteração Contratual da NUTRIR confirma a aquisição de 1.281.250 cotas por meio de recursos não declarados pelo contribuinte no ano-calendário 2006.

Demonstra ainda a autoridade lançadora, que o Razão Analítico da Makplan Marketing & Planejamento registra os lançamentos como empréstimos concedidos à Nutrir Produtos Lácteos, na conta 111309004, reduzida 48-0, enquanto a NUTRIR registra tais operações como depósitos nas contas 1101020002, reduzida 4-3, como adiantamentos para aumento de capital de Marcelo José Pimentel Teixeira. Comparados os lançamentos contábeis dos Livros Diários da Makplan Marketing & Planejamento Ltda, com os das NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, foi, da mesma forma, constatado que a Makplan registra os lançamentos como empréstimos à NUTRIR, enquanto a NUTRIR os registra como créditos na conta Marcelo José Pimentel Teixeira, conforme também discriminado em quadro constante do Relatório de Ação Fiscal”, na mesma folha 337. À folha 210 foi acostada declaração da Nutrir Produtos Lácteos, atestando que os valores depositados pela Makplan teriam sido incorretamente contabilizados em nome do sócio, tratando de fato de recursos da própria depositante em seu próprio favor. Também foi anexada declaração da Makplan (fl. 211), informando que tais depósitos representariam: “...recursos integrantes do patrimônio desta empresa, com objetivo de futura participação naquela pessoa jurídica, não pertencendo, por conseguinte, ao nosso sócio Sr. Marcelo José Pimentel Teixeira...” Portanto, tais declarações, apresentadas pelo próprio contribuinte, oriundas das pessoas jurídicas Makplan e Nutrir, são categóricas no sentido de que os valores depositados pela primeira na conta da segunda não pertenciam ao autuado.

Quanto à aquisição de 718.750 cotas da Nutrir Produtos Lácteos, relata a fiscalização que o contribuinte informa, em carta-resposta datada de 08 de junho de 2010, tê-las adquirido no ano de 2005, pelo valor certo de R\$ 600.000,00 e que a formalização da alteração contratual só ocorreu em 03/01/2006; constando tal aquisição de sua DIRPF/2006. Todavia, afirma ainda a fiscalização, que na cópia da Terceira Alteração Contratual da Nutrir, apresentada pelo contribuinte, o valor das 718.750 cotas foi de R\$ 718.750,00, e não teriam sido apresentados documentos hábeis e idôneos que comprovassem a efetiva transferência dos numerários entre os sócios, não bastando a simples declaração das partes.

Advoga o recorrente em sua defesa que a 3ª alteração contratual da Nutrir Produtos Lácteos se deu em 06/01/2006 (segundo dia útil do ano), tendo seu registro na Junta Comercial de Pernambuco em 06/01/2006. E nela está consignada a aquisição das 718.753 cotas da referida empresa, entretanto, embora a alteração contratual tenha acontecido na referida data,

a operação financeira relativa ao pagamento não teria ocorrido em 2006, e sim, no ano de 2005, com o desembolso da quantia de R\$ 600.000,00. Afirma que a compra das 718.750 cotas teria se dado com deságio e, como prova, juntou ainda durante o procedimento de auditoria fiscal, declarações de parte dos cedentes das participações societárias que atestariam esse fato (fls. 212/214). Restando, em seu entender, evidenciado que a operação financeira ocorrera, na verdade, no ano de 2005 e no valor de R\$ 600.000,00. Também foi apresentada declaração da pessoa jurídica Nutri Produtos Lácteos, no sentido de que:

(...) a importância de R\$ 600.000,00 registrada na DIRPF do AC 2005 do referido senhor, sob a rubrica NUTRIR PRODUTOS LÁCTEOS LTDA, não representa qualquer crédito ou participação no capital junto a esta empresa. Declaramos, ainda, que os aportes efetuados, mediante operação bancária, nesta empresa em 03/01/2006 (R\$ 250.000,00), 10/01/2006 (R\$ 250.000,00), 02/02/2006 (R\$ 150.000,00), 24/07/2006 (R\$ 100.000,00 e R\$ 40.000,00) e 28/12/2006 (R\$ 50.000,00), foram incorretamente lançados em nossa contabilidade em nome do referido sócio, tendo sido, de fato, realizados por MAKPLAN MARKETING & PLANEJAMENTO LTDA, em seu próprio favor. Informamos, finalmente, que estão sendo tomadas as medidas necessárias com vistas à correção desses lançamentos contábeis.

Analisando os mesmos argumentos, também apresentados por ocasião da impugnação, entendeu a autoridade julgadora de piso por sua desconsideração. Pelo fato de que, o recorrente não teria logrado êxito em comprovar a origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial, mediante os seguintes fundamentos:

Aquisição e o Pagamento de cotas da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda.

No que se refere ao questionado acréscimo patrimonial do contribuinte, decorrente de aquisição de quotas da Nutrir (aplicação de recursos) sem lastro financeiro reconhecido pela fiscalização (origem de recursos) há que se relatar os seguintes esclarecimentos:

- O fiscalizado argumenta, para comprovação da origem de recursos, que a aquisição das 718.750 quotas no início do ano de 2006, no valor de R\$718.750,00 (vide terceira alteração contratual de fls. 152/163), se deu com deságio, já que pago o valor de R\$600.000,00 no final de 2005, e declarado na DIRPF/2006, ano calendário 2005, no campo Bens e Direitos. Entretanto, pode-se concluir dos documentos e esclarecimentos apresentados nos autos, que não assiste razão ao contribuinte.

- A mera apresentação das declarações dos sócios vendedores das quotas do seu capital social, Paolo Avallone, Giovanna Avallone e Breno Ferreira Teixeira, informando que a operação financeira ocorrera, na verdade, no ano de 2005 e no valor de R\$600.000,00 (não apresentou a declaração do Sr. Adilson Tadeu Skovitz) tem valor apenas entre as partes, e não para fisco. Não foram corroboradas com documentação comprobatória para tanto, como registros contábeis do exercício fiscal 2005 e documentos financeiros como extratos bancários, corroborados com pagamentos ou transferências de numerários equivalentes, além de contratos realizados entre as partes, apesar de intimado e reintimado para tanto.

- O Interessado defende em sua impugnação, por outro lado, que o saldo de dezembro de 2005, no montante de R\$600.000,00, deveria ser considerado, no Demonstrativo de Variação Patrimonial elaborado pela fiscalização para o ano de 2006.

- Nesse caso deve ser lembrado que a passagem de recursos de um exercício financeiro para outro só é admitida na hipótese de haver **provas da efetiva disponibilidade** do *quantum* requerido.

Isto porque os saldos remanescentes ao final de cada ano somente se transferem para o ano posterior caso **sejam devidamente comprovados**, conforme estabelecido no art. 51 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, a seguir transcrito:

(...)

Cabe observar que quando o Contribuinte transporta do final de um ano-calendário para o outro final ano-calendário a disponibilidade em espécie ele estará renovando a obrigação de demonstrar a origem destes recursos.

A função da declaração de bens, na qual devem ser consignados os ônus reais e obrigações da pessoa física (art. 805 do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1.999 -RIR/99), é de permitir ao Fisco o controle dos rendimentos por meio da análise da evolução patrimonial, procedimento esse previsto em lei (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11/06/1.962).

Portanto, o hipotético saldo de R\$600.000,00 alegado pelo Interessado para o mês de dezembro de 2005 não pode ser incluído como recurso disponível no ano seguinte, devendo ser indeferido o pedido do autuado nesse sentido. Mantido pois o lançamento fiscal (**acréscimo patrimonial a descoberto**) no valor de **R\$676.874,79, competência janeiro de 2006**, decorrente de aplicações efetuadas pelo impugnante na Nutrir Produtos Lácteos no valor R\$718.750,00.

Capital Integralizado Decorrente de Recursos Destinados para Futuro Aumento de Capital.

No que se refere ao questionado acréscimo patrimonial do contribuinte, decorrente da integralização de capital social na Nutrir (aplicação de recursos) sem lastro financeiro reconhecido pela fiscalização (origem de recursos) deve ser relatado o que se segue.

- O fiscalizado argumenta sem razão, para comprovação da origem de recursos, que a integralização do capital social no valor de R\$1.281.250 se deu com recursos contabilizados pela Nutrir a título de adiantamento para futuro aumento de capital, conforme “Demonstração do Capital Social Marcelo J. Pimentel Teixeira” de fl. 259, visto que em 31/12/2005, já tinha como crédito na conta Adiantamento para Aumento de capital da Nutrir o saldo de R\$1.717.721,00. Em 16/05/2006 de 2006, integralizou os R\$1.281.250,00.

- Ora, conforme Lei das S/A (Lei 6.404/1976) os adiantamentos para futuro aumento de capital correspondem a valores recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados como futuro aporte de capital e como se pode observar da Terceira Alteração Contratual da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda (fls. 220/230), cláusula primeira, Marcelo José Pimentel Teixeira é admitido como sócio da NUTRIR Produtos Lácteos Ltda apenas em 03 de janeiro de 2006.

- Verifica-se, pois, que o contribuinte à data de 31/12/2005, não poderia legalmente ter adiantado recursos para aumento de capital social na Nutrir, visto ainda não ser sócio da empresa. Assim, fica claro que o valor de R\$1.281.250,00, não pode ser acatado como origem de recursos para dispêndios/aplicações com vista à comprovação de não acréscimo patrimonial a descoberto.

- Com relação ao valor totalizado de R\$840.000,00, que a fiscalização considera como fonte não comprovada pelo impugnante para corroborar a integralização dos R\$1.281.250,00 de quotas no capital social da Nutrir, constata-se dos autos e da contabilidade da Makplan e da Nutrir que a Makplan emprestou para a Nutrir, no ano de 2006, o valor retro mencionado e a Nutrir, posteriormente lançou este valor na sua contabilidade como Adiantamento para Aumento de Capital Social em favor de Marcelo José Pimentel. Deve ser ressaltado que até 16/05/2006, data da integralização dos R\$1.281.250,00 acima citados a Makplan tinha repassado à Nutrir, apenas o valor parcial de R\$650.000,00.

- Ocorre, que o valor R\$650.000,00, como o restante R\$190.000,00, além de não terem sido declarados pelo contribuinte na sua DIRPF/2007, ano calendário 2006, foram decorrentes de empréstimo junto à Makplan pela Nutrir, não se podendo admitir a contabilização desses valores pela Nutrir à conta de Adiantamento para Aumento de capital a favor do notificado, já que de fato o crédito junto a Nutrir é da MAKPLAN e não do impugnante.

- Para corroborar a assertiva o próprio contribuinte em fase fiscalizatória e impugnatória, corroborado com declaração da NUTRIR, conforme já relatado, nega

terem sido os valores resultantes de empréstimos obtidos por ele. Não é demais destacar que a Nutrir declara terem sido os lançamentos contábeis, escriturados de forma errônea por seu funcionário (Contador), no que se refere ao lançamento de adiantamento para aumento de capital social da empresa.

- Mantido pois o lançamento fiscal (**acréscimo patrimonial a descoberto**) no valor de **R\$1.233.499,47**, competência maio de 2006, decorrente de aplicações efetuadas pelo impugnante na Nutrir Produtos Lácteos no valor de **R\$1.281.250,00**. (destaques do original)

A despeito dos argumentos apresentadas pelo contribuinte, a análise dos documentos acostados aos autos demonstra que as alegações e documentos apresentados não são suficientes para comprovar a origem dos valores apontados em sua variação patrimonial a descoberto. Alega o recorrente erros na contabilidade da Nutrir, assim como, erro no preenchimento da Declaração do IRPF, e apresenta declarações firmadas pelas empresas envolvidas e pessoas físicas, como forma de comprovar suas alegações. Entretanto, conforme ficou consignado na decisão de piso, tais assertivas não foram validadas com documentação comprobatória hábil e idônea para afastar o lançamento, tais como, documentos financeiros, extratos bancários, corroborados com pagamentos ou transferências de numerários equivalentes, além de contratos realizados entre as partes.

Apesar de múltiplas vezes intimado para apresentar documentação comprobatória, hábil e idônea, da origem dos recursos para a aquisição de 718.750 cotas, de valor unitário nominal de R\$ 1,00, do capital social da Nutrir Produtos Lácteos Ltda, constante da 3ª Alteração Contratual, assim como, da origem dos recursos para a aquisição das 1.281.250 cotas, também de valor unitário nominal de R\$ 1,00, constante na 4ª Alteração Contratual, o contribuinte não se desincumbiu de tais comprovações, limitando-se às mesmas alegações, suficientemente refutadas no julgamento de piso. Foi devidamente demonstrado que o sócio Marcelo José Pimentel Teixeira subscreveu e integralizou o montante de R\$ 1.281.250,00, e é titular de 2.000.000 de cotas perfazendo a importância de R\$ 2.000.000,00, do capital social da Nutrir Produtos Lácteos Ltda, valores esses, inclusive, não relacionados no campo “Declaração de Bens e Direitos” de sua Declaração do IRPF do exercício de 2007.

Diferente do que defende o recorrente, o *caput* do art. 51 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, é expresso no sentido de que na DIRPF apresentada o declarante deve pormenorizar os bens imóveis e móveis que constituem o seu patrimônio e dos seus dependentes, no ano base. Sendo complementado pelo parágrafo 1º, onde é atribuída competência à autoridade fiscal para exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio. As declarações apresentadas pelas pessoas jurídicas Makplan e Nutrir (fls. 210 e 211), são categóricas no sentido de que os valores depositados pela primeira na conta da segunda não pertenciam ao autuado. Por outro lado, intimado a: “*Apresentar documentação comprobatória da origem dos recursos aplicados na empresa NUTRIR Produtos Lácteos Ltda, CNPJ 05.624.289/0001-33, no ano-calendário 2006.*”, o contribuinte afirma erros na escrituração e que informou que a subscrição/integralização das 1.281.250 cotas se deu com créditos preexistentes junto à Nutrir, e não computados na DIRPF/2007 por um lapso.

Afirma ainda o próprio recorrente que a forma como se deu a transação não foi a mais clara, embora entenda demonstrado que a integralização do valor relativo as 1.281.250 cotas de capital da Nutrir, teriam sido decorrente de créditos que possuía junto à empresa no montante de R\$ 1.717.721,00. Ocorre que tais créditos não foram devidamente comprovados,

haja vista as inconsistências apontadas, tanto no relatório fiscal, quanto nos fundamentos do julgamento de piso. Repiso que, conforme foi demonstrado e declarado pelas próprias pessoas jurídicas envolvidas, os valores depositados pela Makplan, à conta da Nutrir, referem-se a créditos/empréstimo envolvendo as duas empresas e não poderiam justificar os valores lançados a crédito em favor do autuado. Com destaque também para o fato de que havia contabilização a título de adiantamento para futuro aumento de capital de pessoa física que não compunha o quadro societário da pessoa jurídica e sem qualquer demonstração de efetiva movimentação financeira de tais valores do autuado para a empresa da qual, repise-se, sequer era sócio. Da mesma forma, no que se refere às inconsistências apontadas na alegada operação de aquisição de 718.750 cotas, foram apresentadas apenas declarações de alguns dos supostos vendedores das cotas, sem qualquer evidência de efetiva movimentação de numerários entre o autuado e os declarantes.

Baseado em tais constatações, consonante com a decisão de piso e também adotando seus fundamentos, conforme previsto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de julho de 2015 (RICARF), considero suficientemente caracterizada a variação patrimonial a descoberto. Diferentemente da tese defendida, meras declarações, sem a devida comprovação, não são elementos suficientes para afastar a autuação, cabendo exclusivamente ao autuado trazer aos autos provas do quanto alegado. Assim, era seu dever já no ensejo da apresentação da impugnação, momento em que se inicia a fase litigiosa do processo, municiar sua defesa com os elementos de fato e de direito que entendesse suportarem suas alegações. É o que disciplina os dispositivos legais pertinentes à matéria, artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Ônus do qual não se desincumbiu. Não sendo comprovada a alegada 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.

Há finalmente que se registrar que os contribuintes podem a qualquer tempo, dentro do período prescricional, proceder à retificação de suas declarações e documentos, mas, desde que antes de comunicados de qualquer ato de ofício, praticado por servidor competente da Administração Tributária, cientificando o sujeito passivo ou seu preposto de início de procedimento fiscal, a teor do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Não obstante, não pode o contribuinte exigir que tais retificações irradiem efeitos sob outros sujeitos passivos, de forma a desonerar terceiro de obrigações tributárias. Da mesma forma, as declarações e atos praticados pelos demais envolvidos nas infrações e, em especial, as pessoas jurídicas das quais o autuado possui expressiva participação societária. Nesse sentido, temos os exatos termos do § 1º do mesmo art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, ao determinar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade não somente do sujeito passivo, assim como, dos demais envolvidos nas infrações verificadas independentemente de intimação. Não tendo sido apresentadas novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, deve ser mantida a autuação.

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

