



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.733842/2011-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.993 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2023
Recorrente VIVIANE BRITO DE LUCCA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não cabe o acolhimento da arguição nulidade do lançamento quando este preenche todos os requisitos legais e não se verifica nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando este não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Maurício Dalri Timm do Valle e Marcelo Freitas de Souza Costa, que lhe deram provimento. O conselheiro Wesley Rocha manifestou intenção de apresentar declaração de voto, mas, findo o prazo regimental, não o fez, devendo a mesma ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2017 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Marcelo Freitas de Souza Costa (Suplente Convocado) e João Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Por bem sintetizar os fatos até a decisão de primeira instância, transcrevo o relatório do acórdão recorrido (e-fls. 85/86):

Trata-se de auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF correspondente ao ano calendário de 2006, para exigência de imposto, no valor de R\$ 135.245,42, juntamente com multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes no auto de infração, o crédito tributário foi constituído em razão de ter sido apurada omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

No Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, fls. 09/20, ficou consignado que:

- a) as origens/recursos e dispêndios/aplicações considerados na apuração da variação patrimonial a descoberto estão detalhados no Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal, fls. 21, e Anexo, às fls. 22;
- b) no referido demonstrativo consta a aquisição de direitos relativos ao Centro Educacional Villa Lobos, no valor de R\$ 17.838.990,30, decorrente da cisão ocorrida na Sociedade Baiana de Educação e Cultura – ASBEC;
- c) a ASBEC iniciou suas atividades em 21 de março de 1996, como associação civil sem fins lucrativos, com um capital de R\$ 50.000,00, sendo 50% pertencentes ao autuado e 50% pertencentes a seu cônjuge, sediada à Av. Tamburugy, 474 - Patamares, com nome de fantasia Colégio Diplomata; em 2002, passou a operar com o nome de Faculdade Jorge Amado e mudou-se para a Av. Luiz Viana Filho, 6.775 - Paralela; em 02 de janeiro de 2006, a associação foi transformada em sociedade empresária com fins econômicos; em março de 2006, foi registrada na Junta Comercial do Estado da Bahia, com um capital de R\$ 100.000,00, sendo 50% pertencentes a cada um dos ex-associados; em 01 de setembro de 2006, a sociedade empresária foi cindida, sendo 82,696 % de seu patrimônio líquido vertido para o Centro Educacional Villa Lobos Ltda, que também pertencia autuado e seu cônjuge, no percentual de 50% para cada um;
- d) em decorrência da referida cisão, foram transferidos para o patrimônio líquido do Centro Educacional Villa Lobos Ltda R\$ 82.692,00 a título de capital social e R\$ 35.677.980,59 referentes à reserva de capital proveniente dos superávits auferidos pela sociedade imune, sendo recebido no ativo um bem imóvel (matrícula imobiliária 24.117) com suas acessões e benfeitorias, local onde já funcionava o Centro Educacional, no valor de R\$ 34.956.554,10, e ativos operacionais, no valor de R\$ 804.122,49;

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal e apresentou impugnação, às fls. 55/71, na qual alegou, em síntese, que:

- a) o lançamento fiscal é nulo por cerceamento a seu direito de defesa, na medida em que não esclarece qual dos dois atos descritos na autuação teria efetivamente dado ensejo à suposta devolução do patrimônio ao autuado, se foi a transformação da entidade imune em sociedade empresária, ou se foi a posterior cisão parcial de seu ativo. Faltaria, também, apontar o dispositivo legal que descrevesse essa hipótese tributária;
- b) o impugnante é ilegítimo a figurar no pólo passivo do presente processo administrativo, em razão da inexistência de relação jurídico-tributária entre este a União Federal, apta a constituir o dever jurídico de recolher o IRPF;
- c) a mera transformação da ASBEC em sociedade empresária não implica a devolução do patrimônio aos seus associados, para apuração de eventual ganho de capital, por não constituir hipótese de extinção, dissolução ou liquidação de sociedade. Ressaltando-se que não há na legislação norma jurídica que impeça a referida transformação, bem como, que o valor relativo ao superávit acumulado pela ASBEC foi devidamente mantido em reserva de capital, para preservar a retenção desses resultados que não foram objeto de distribuição aos seus associados;
- d) a cisão parcial da ASBEC, com versão de parte de seu patrimônio para o Centro Educacional Villa Lobos, representa mera substituição de participações societárias, o que não gera qualquer acréscimo patrimonial disponível para fins de incidência do IRPF;
- e) ainda que houvesse ocorrido a devolução do patrimônio aos sócios, a tributação do valor excedente ao entregue para a formação do referido patrimônio seria tributável exclusivamente na fonte à alíquota de 15%, nos termos do art. 17, § 2º, alínea a, da Lei nº 9.532 de 1997, e não na pessoa física pela tabela progressiva;
- f) inexistente previsão legal expressa para a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

A Impugnação (e-fls. 55/71) foi julgada Improcedente pela 3ª Turma da DRJ/SDR em decisão assim ementada (e-fls. 84/88):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2006

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Caracteriza omissão de rendimentos a variação patrimonial a descoberto, onde se verifique excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 26/07/2012 (e-fls. 91), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 27/08/2012 (e-fls. 92/111) reiterando as alegações de sua Impugnação com algumas complementações, conforme sintetizado a seguir.

1 - Nulidade do Auto de Infração em virtude da falta de descrição adequada dos fatos e da disposição legal supostamente infringida. Acrescenta que, embora tenha procurado esclarecer a irregularidade apontada, a DRJ/SDR não justifica porque a cisão ocasionou um acréscimo patrimonial para os sócios da ASBEC. Alega que a explicação fornecida pela DRJ/SDR não tem o condão de sanar a irregularidade apontada e que o fato de ter apresentado alegações e exercido o seu direito de defesa não significa que o Auto de Infração esteja isento de vícios.

2 - Inexistência de devolução de patrimônio e falta de distribuição da reserva de capital. Sustenta que o dispositivo legal invocado pela DRJ/SDR para justificar a sua decisão em nenhum momento atribui aos associados da entidade imune o dever de recolher o imposto de renda sobre um suposto acréscimo patrimonial caso o seu estatuto não preveja a destinação de seu patrimônio a instituição imune ou a órgão público. Aponta contradição na decisão recorrida, pois, ainda que a cisão pudesse caracterizar devolução de patrimônio aos sócios, é inquestionável que a operação somente ocorreu após a transformação da ASBEC em sociedade empresária, não se aplicando o art. 12, parágrafo 2º, alínea “g”, da Lei nº 9.532/97. Pondera que a cisão parcial da ASBEC, com a versão de parte de seu patrimônio para o Centro Educacional Villa Lobos, representou simples transferência do patrimônio por sucessão e não integralização de capital.

3 - A devolução de patrimônio de entidade sem fins lucrativos está sujeita à incidência do IRRF à alíquota de 15%.

4 - Inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

Voto

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Nulidade

Preliminarmente, impõe-se analisar a nulidade do Auto de Infração suscitada pela contribuinte.

Sobre o assunto, o Colegiado a quo assim decidiu (e-fls. 86/87):

Preliminarmente, a impugnante arguiu nulidade do auto de infração, alegando cerceamento ao seu direito de defesa, na medida em que não ficou claro qual dos dois atos descritos na autuação teria efetivamente dado ensejo à suposta devolução do patrimônio ao autuado, se foi a transformação da entidade imune em sociedade empresária, ou se foi a posterior cisão parcial de seu ativo. Contudo, está claro no relatório de encerramento da ação fiscal, à fls. 19, que a tributação se deu na cisão, conforme trecho abaixo transcrito:

“Visto ter o Centro Educacional Villa Lobos recepcionado o valor de R\$ 35.760.676,59 com que aumentou seu patrimônio líquido com a integralização em bens, cabe cobrar de cada um dos sócios a respectiva variação patrimonial a descoberto na data da integralização.”

Quanto à alegada falta do dispositivo legal que descrevesse a hipótese tributária, a infração apontada foi a omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto na pessoa física do antigo associado, que tem como base legal o art. 37 do RIR/1999, conforme consta no auto de infração, às fls. 4.

Além disso, verifica-se a defesa foi oferecida em tempo hábil, tendo o autuado se defendido amplamente em seu arrazoado, no qual fez constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão do feito. Desta forma, não se caracterizando o cerceamento do direito de defesa nem se verificando a ausência de qualquer requisito formal indispensável, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Não há reparos a serem feitos no acórdão recorrido. O lançamento foi regularmente constituído por autoridade competente e preenche todas as exigências formais

previstas na legislação de regência. O sujeito passivo, a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada foram devidamente identificados no Auto de Infração e nos anexos que o integram, não havendo vício que enseje a sua nulidade. Os elementos que deram origem à autuação estão claramente indicados no Relatório de Encerramento da Ação Fiscal (e-fls. 09/10), ao contrário do que afirma a recorrente, não merecendo ser acolhida a alegação de cerceamento de seu direito de defesa.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto - APD

A exigência em litígio decorre da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por APD.

A legislação tributária define o acréscimo patrimonial como fato gerador do imposto de renda, conforme disposto no art. 43, II, do Código Tributário Nacional - CTN.

De acordo com o art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88, o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto constituído pelos proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados pelo contribuinte.

O art. 55, XIII, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), vigente à época dos fatos, reafirma que são tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando este não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

O art. 806 do mesmo diploma legal dispõe, ainda, que a autoridade fiscal pode 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 de seu patrimônio.

Já o art. 807 prevê a tributação do acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse aumento não corresponder aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que o mesmo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Com base na legislação acima exposta, a autoridade lançadora elabora fluxos de caixa durante o procedimento fiscal com o objetivo de verificar a compatibilidade entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. Quando o resultado dos demonstrativos indica excesso de aplicação sobre origem, apura-se a omissão de rendimentos caracterizada por APD. Trata-se de presunção relativa, que transfere o ônus da prova para o sujeito passivo.

Cumpra esclarecer que não é a autoridade lançadora quem presume a omissão de rendimentos, mas a lei, impondo ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil o lançamento de ofício do imposto correspondente sempre que o contribuinte não justificar, por meio de documentação hábil e idônea, o APD. Ou seja, comprovada pela fiscalização a aquisição de bens ou a realização de aplicações financeiras, cabe ao interessado a prova da origem dos recursos utilizados, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do imposto de renda sem fixar outras condições além da demonstração do referido desequilíbrio.

No caso concreto, a contribuinte contesta o APD reapresentando em seu Recurso Voluntário os mesmos argumentos de sua Impugnação e apontando contradição na fundamentação legal adotada pela primeira instância.

Entendo, contudo, que não merece reparos a decisão recorrida.

De acordo com o Relatório de Encerramento da Ação Fiscal (e-fls. 09/20), a Associação Baiana de Educação e Cultura, entidade imune cujos sócios eram a contribuinte e seu cônjuge, na proporção de 50% cada um, foi transformada em sociedade empresária com fins econômicos em 2006 e passou a denominar-se Sociedade Baiana de Educação e Cultura. No mesmo ano, ocorreu a cisão parcial da referida empresa, com a segregação de mais de 80% do seu patrimônio para a sociedade empresária Centro Educacional Villa Lobos Ltda, fundada em 2001 e pertencente aos mesmos sócios.

A autoridade lançadora constatou que, na transformação da associação de educação imune para a entidade empresarial com fins lucrativos, não foi levado em consideração o disposto no art. 12, §2º, “g”, da Lei nº 9.532/97, tendo a contribuinte e seu cônjuge se aproveitado do patrimônio constituído com a imunidade tributária para destiná-lo à sociedade empresária a eles pertencente.

Em vista do exposto, o valor recepcionado pelo do Centro Educacional Vila Lobos em decorrência da cisão, na proporção de 50% para cada sócio, foi classificado como dispêndio/aplicação no Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro integrante do Auto de Infração (e-fls. 21).

O Colegiado a quo manteve integralmente o APD pelas razões de decidir a seguir reproduzidas, as quais acompanho (e-fls. 87/88):

No mérito, o contribuinte alega que tanto a transformação da ASBEC em sociedade empresária quanto à cisão parcial da ASBEC, com versão de parte de seu patrimônio para o Centro Educacional Villa Lobos, não implicam a devolução do patrimônio aos seus associados, por não constituir hipótese de extinção, dissolução ou liquidação de sociedade.

Contudo, não é o que se conclui do disposto no art. 12, §2º, alínea g, da Lei nº 9.532, de 1997, abaixo transcrito:

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

...

§2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

...

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;”

Por falta de expressa disposição legal, é admissível o questionamento se a associação estaria obrigada, em razão de sua transformação em sociedade empresária, a destinar seu patrimônio a outra instituição que atendesse às condições para o gozo da imunidade, ou a órgão público. Entretanto, tendo ocorrido a cisão, não existe dúvida de que havia determinação legal expressa para que o patrimônio formado no período imune fosse destinado à instituição imune ou a órgão público, independentemente do encerramento de suas atividades.

Esta destinação não foi providenciada, mas sim a apropriação indevida do patrimônio pelo casal, antigos associados, e sua utilização para a integralização do capital na sociedade empresária Centro Educacional Villa Lobos, de propriedade dos mesmos, conforme já relatado. Ressalte-se, ainda, a responsabilidade pessoal do casal pela prática do ato ilegal, por não se tratar de um patrimônio que pudesse ser transferido à uma sociedade empresária. O fato de contabilmente ter-se segregado o valor do superávit acumulado pela antiga associação imune em conta de reserva de capital no patrimônio líquido da sociedade empresária, em nada altera o efeito tributável da apropriação indevida do patrimônio, pois não descaracteriza o acréscimo patrimonial dela decorrente, nem muito menos assegura a destinação legal do patrimônio formado no período imune.

Foi alegado, ainda, que caso se considerasse ocorrida a devolução do patrimônio aos sócios, a tributação do valor excedente ao entregue para a formação do referido patrimônio seria tributável exclusivamente na fonte à alíquota de 15%, nos termos do art. 17, §2º, alínea a, da Lei nº 9.532 de 1997. Contudo, a referida forma de tributação se restringe a devolução do patrimônio de instituições isentas, que não se confundem com as imunes. Portanto, correta a tributação da variação patrimonial na forma prevista no art. 37 do RIR/1999.

A recorrente alega que, ainda que a cisão pudesse caracterizar devolução de patrimônio aos sócios, é inquestionável que a operação somente ocorreu após a transformação da entidade imune em sociedade empresária, não se aplicando o art. 12, §2º, alínea “g”, da Lei nº 9.532/97. Entendo, contudo, que a transformação da entidade imune em sociedade empresária funcionou apenas como uma etapa intermediária, visando à transferência, alguns meses depois, através da cisão, de seu patrimônio para outra sociedade empresária pertencente aos mesmos sócios (Centro Educacional Vila Lobos).

Juros Sobre Multa

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, aplica-se o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 108, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 128, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll

Fl. 8 do Acórdão n.º 2301-010.993 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.733842/2011-82