



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10840.720874/2011-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-002.318 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente VIVIANE MARIA BONINI CAROLO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
 Exercício: 2008

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SÓCIOS. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Quando cumpridas todas as formalidades previstas na Instrução Normativa n. 16/84 quanto ao Livro Diário, devidamente registrado e autenticado pelo órgão competente, e quando a contribuinte demonstra por meio de demonstrativo de mutação patrimonial da empresa, por ocasião do encerramento do exercício, que já possuía lucros acumulados passíveis de distribuição, aplica-se aos rendimentos a isenção do imposto de renda distribuídos à pessoa física.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO.

A partir da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, em se verificando depósitos bancários sem origem comprovada, e em não havendo o contribuinte logrado êxito em demonstrar sua origem, gravita em prol do Fisco presunção relativa preceituada no artigo 42. Excluem-se da presunção apenas os valores devidamente comprovados.

DEPÓSITO BANCÁRIO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA CO-TITULAR.

Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede a lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento (Súmula CARF n.º 29).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO NÃO JUSTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA COMPLEXIVO. LANÇAMENTO NA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE.

O acréscimo patrimonial, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte só é elidido

mediante a apresentação de prova em contrário composta de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

Como regra geral, o fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexo e tem seu marco temporal apenas no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. A omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto, apurada mensalmente, na forma prevista na legislação de regência, é tributada no ajuste anual, tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MEIOS DE PROVA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador na apreciação das provas.

DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA DA SUFICIÊNCIA DOS RECURSOS.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais. Não sendo comprovada a suficiência de recursos há de se manter o lançamento tributário.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO COM BASE NA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento em parte ao recurso, para: (a) cancelar o item relativo a omissão de rendimentos decorrentes de distribuição de lucro presumido excedente ao escriturado e (b) excluir da base de cálculo do imposto o valor total de R\$ 62.815,15. Vencidos os conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (relator), Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage, que votaram por cancelar também os itens relativos a: (i) acréscimo patrimonial a descoberto e (ii) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Redator Designado, Francisco Marconi de Oliveira.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

Processo nº 10840.720874/2011-18
Acórdão n.º **2101-002.318**

S2-C1T1
Fl. 4

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA
Voto Vencedor

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa, Goncalo Bonet Allage, Celia Maria de Souza Murphy, Francisco Marconi de Oliveira e Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 2203/2274) interposto em 12 de setembro de 2011 contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) (fls. 2169/2197), do qual a Recorrente teve ciência em 11 de agosto de 2011 (fl. 2201), que, por unanimidade de votos, julgou procedente, em parte, o auto de infração de fls. 03/10, lavrado em 05 de abril de 2011, em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto e de omissão de rendimentos, verificados no ano-calendário de 2007.

O acórdão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Ano-calendário: 2007

ILEGALIDADE DO ART. 42 DA LEI 9.430/96.

As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não são competentes para se pronunciar sobre a ilegalidade de lei tributária, em especial do art. 42, da Lei 9.430/96 em face dos arts. 42 e 143 do Código Tributário Nacional.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - SÓCIOS - PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO - BALANCETES TRIMESTRAIS - NECESSIDADE.

A distribuição de lucros com isenção do imposto de renda pessoa física em valor acima do lucro presumido deduzidos os tributos e contribuições só é possível quando a empresa demonstrar, por meio 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 para o qual houver optado. Para que o sócio possa se beneficiar dessa isenção ao longo de período-base não encerrado é necessário o levantamento de balanços trimestrais para a apuração do resultado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, somente quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados. No caso, tendo ocorrido a comprovação da origem de parte dos depósitos considerados no lançamento, a base de cálculo do imposto deve ser alterada para retirar de seu cômputo esses rendimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - EXCLUSÃO DE DEPÓSITOS DE VALOR INFERIOR A R\$ 12.000,00.

Para efeito de determinação da receita omitida, no caso de pessoa física, apenas não serão considerados os créditos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), quando o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapassar o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte (fls. 2169/2170).

Não se conformando, a Recorrente interpôs recurso voluntário (2203/2274), pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o auto de infração.

Inicialmente, alega que o acórdão recorrido não excluiu da autuação o valor referente a uma infração já quitada, atinente ao pagamento, pela Luzeiro Agroindustrial Ltda., de despesas com o *leasing* de veículos em favor da Recorrente. Assevera que, não obstante a instância de origem tenha reconhecido o pagamento integral deste item do auto de infração, não houve a exclusão da respectiva quantia do valor total consubstanciado no auto.

Traz aos autos a Recorrente documentação objetivando comprovar a inexistência de variação patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2007. Junta balanços trimestrais objetivando comprovar a existência de lucro contábil suficiente na empresa Luzeiro Agroindustrial Ltda. para suportar as distribuições efetuadas à Recorrente durante o período apurado.

Requer, por conseguinte, sejam anulados os valores das infrações atinentes aos depósitos bancários sem comprovação de origem, sob o argumento de haver impossibilidade em tributar os mencionados depósitos utilizando-se para tanto a presunção relativa, o que ainda seria corroborado pela documentação já trazida aos autos. Requer, portanto, a “correta aplicação do artigo 42, §3º, inciso II, da Lei 9.430/96”, de forma a resultar no cancelamento dos valores cobrados relativos aos depósitos bancários sem comprovação de origem.

Por fim, em caso de haver a manutenção de algum dos valores cobrados neste procedimento fiscal, requer não haja a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício eventualmente lançada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Inicialmente, necessário se faz esclarecer que, relativamente à omissão de rendimentos decorrentes de despesas pagas pela Luzeiro Agroindustrial com *leasing* de veículos em favor da Recorrente, o tributo foi pago, conforme demonstram os DARFs de fls. 1483/1484.

No que se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto, este teria decorrido de aquisição de participação societária na empresa Valencia SARL, em março de 2007, pelo valor de R\$ 23.961.354,41.

A descrição dos fatos contida na decisão recorrida é bastante elucidativa nesse sentido:

O demonstrativo de variação patrimonial (fls. 13/14) indica acréscimo não justificado no mês de março de 2007, decorrente da falta de comprovação de origem na aquisição

de participação societária na Valência SARL Luxemburgo, no valor de R\$ 23.961.354,41.

Em sua defesa, a impugnante alega que, em 04/02/2007, a Luzeiro Agroindustrial Ltda cedeu-lhe um crédito, no valor de R\$ 23.961.354,41, que detinha contra a empresa Paranapanema Ltda e que, em contrapartida, comprometeu-se a pagar a quantia referida em um prazo máximo de 15 anos.

Ainda, segundo sua alegação, em 28/02/2007, a Destilaria Paranapanema aumentou o capital social em R\$ 23.961.354,41, com a criação de novas quotas, as quais foram totalmente subscritas e integralizadas pela única sócia e ora impugnante, Viviane Maria B. Carolo. No mesmo ato, a Paranapanema foi transformada de companhia Ltda para sociedade anônima.

Em março de 2007, em razão de aquisição de participação societária no exterior da Valencia SARL, foi considerado no demonstrativo de evolução patrimonial o dispêndio no valor de R\$ 23.961.354,41. Conforme a impugnante alega, teria sido utilizada a participação societária na Destilaria Paranapanema S.A para a integralização do capital da Valencia SARL.

O impugnante sustenta, assim, que a origem dos recursos para a aquisição das participações societárias na Destilaria Paranapanema e, posteriormente, na Valencia SARL, seria o crédito cedido pela Luzeiro Agroindustrial cujo pagamento deveria ser efetuado em até 15 anos” (fl. 2193).

Após analisar os argumentos apresentadas pela Recorrente em sua impugnação, a Recorrida não reconheceu o crédito cedido pela Luzeiro Agroindustrial, basicamente por dois motivos: (a) não teria sido comprovada a data da assinatura do contrato, pois o reconhecimento da firma dos signatários do contrato e o próprio registro foram realizados apenas após o início da ação fiscal e (b) a existência do próprio crédito cedido não teria sido provada. Concluiu, portanto, que:

Na impugnação, em nenhum momento, essa questão é tratada. Não há como atribuir ao Instrumento Particular de Cessão de Crédito documento desprovido de toda e qualquer formalidade força probatória suficiente para estabelecer a existência de um crédito devido e certo de R\$ 23.961.354,41. Assim, correta a autoridade fiscal em não considerar tal numerário como origem na apuração do acréscimo.

A autoridade fiscal considerou no demonstrativo patrimonial o dispêndio como ocorrido em março de 2007, em razão de a aquisição da Valencia SARL ter ocorrido nessa data. O impugnante sustenta que a aquisição teria acontecido em 04/02/2007, data da assinatura do Instrumento de Cessão de Créditos. Aduz, ainda, que a alteração do mês do dispêndio no demonstrativo consistiria em inovação ao lançamento, fato que acarretaria sua nulidade.

Com base nos documentos juntados, verifica-se que o dispêndio não ocorreu em 04/02/2007, como alega, mas sim em 28/02/2007, data da aquisição de quotas da Destilaria Paranapanema Ltda e transformação para Sociedade Anônima (fls. 1.490/1.499).

Considerando o gasto ocorrido em fevereiro e não em março, o demonstrativo de evolução patrimonial, sofre a seguinte modificação.

Ou seja, a Recorrida reconheceu, ao mesmo tempo, que (a) não houve acréscimo patrimonial a descoberto por ocasião da aquisição da participação societária na Valencia SARL, como constou do auto de infração, (b) o acréscimo patrimonial a descoberto teria ocorrido no momento da integralização do aumento do capital social da Destilaria Paranapanema Ltda. e (c) o crédito que teria sido utilizado pela Recorrente para integralizar esse último aumento da capital não existe.

A simples leitura da decisão recorrida é suficiente para demonstrar a improcedência do auto de infração, seja porque reconheceu que não houve o acréscimo

patrimonial a descoberto apontado pela fiscalização, seja porque, ainda que se admitisse, para argumentar, que não teria havido novo lançamento, há manifesta contradição entre as afirmações contidas nas letras “b” e “c” do parágrafo anterior.

De fato, se o crédito com o qual foi integralizado o aumento de capital da Destilaria Paranapanema não existe, também é inexistente o aumento de capital que teria originado o acréscimo patrimonial a descoberto. Se esse aumento também não existe, inexistente também é o acréscimo patrimonial a descoberto, motivo pelo qual o recurso deve ser provido quanto a este específico aspecto.

No que tange à distribuição de lucro presumido excedente ao escriturado, também entendo que o recurso deva ser provido.

Isto porque, conforme reconheceu expressamente a Recorrida, a Recorrente cumpriu todas as formalidades previstas na Instrução Normativa n. 16/84 quanto ao Livro Diário, que contém os termos de abertura e de encerramento e está devidamente registrado e autenticado pelo órgão competente.

A impugnação só não foi acolhida porque a Recorrente não apresentou demonstrações contábeis ao longo dos trimestres do ano-calendário, apenas no final do ano.

Ocorre, todavia, que, conforme demonstrou a Recorrente, por meio de demonstrativo de mutação patrimonial da empresa, quando do encerramento de 2006, a Luzeiro já possuía um valor de lucros acumulados passíveis de distribuição no valor de R\$ 4.384.380,80 (docs. 13 e 14-A a 14-F da impugnação).

Assim, ainda que o Livro Diário apresentado pela Recorrente não servisse para comprovar os lucros distribuídos, o que se admite apenas para argumentar, os lucros acumulados passíveis de distribuição seriam suficientes para afastar a autuação.

Finalmente, quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, é pacífico na jurisprudência deste Conselho, desde 1997, após a edição da Lei n.º 9.430/96, em se verificando depósitos bancários sem origem comprovada, e em não havendo o contribuinte logrado êxito em demonstrar sua origem, gravita em prol do Fisco presunção relativa. Nesse sentido, conforme preceitua o artigo 42 da Lei n.º 9.430/96:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento 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.

§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.

Na realidade, instituiu o referido dispositivo autêntica presunção legal relativa, cujo condão é justamente o de inverter o ônus da prova, atribuindo-o ao contribuinte, que passa a ter o dever de refutá-la.

Como é cediço, a presunção, seja ela *hominis* ou legal, é meio de prova que prescreve o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Ou seja, provando-se diretamente o fato indiciário, tem-se, por conseguinte, a formação de um juízo de probabilidade com relação ao fato presumido que, a partir de então, necessita ser afastado pelo contribuinte.

Nesse sentido, a presunção relativa referida pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 é legítima, não ferindo, em nenhum ponto, a legislação tributária em vigor. Ainda, não há que se falar em ausência dos requisitos indispensáveis ao ato administrativo de lançamento, haja vista que foi garantido ao contribuinte o direito de apresentar suas razões, não tendo se desincumbido do ônus que a ele cabia.

Note-se, ainda, que a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), segundo a qual seria insuficiente para comprovação da omissão de rendimentos a simples verificação de movimentação bancária, consubstancia jurisprudência firmada anteriormente à edição da Lei n.º 9.430/96, motivo pelo qual não deve ser aplicada.

A 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da qual esta 1ª Turma Ordinária teve origem, por sua vez, já consolidou entendimento de acordo com o qual, a partir da edição da Lei n.º 9.430/96, é válida a presunção em referência, sendo ônus de o Recorrente desconstituí-la com a apresentação de provas suficientes para tanto. É o que se depreende das seguintes ementas, destacadas dentre as inúmeras existentes sobre o tema:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

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

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 158.817, Relatora Conselheira Núbia Matos Moura, sessão de 24/04/2008)

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 141.207, Relator Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 22/02/2006)

Nesse sentido, verifica-se, dos presentes autos, que parte dos valores relacionados pela Recorrente em seu recurso foi comprovados:

R\$ 3.196,20 (reembolso da companhia aérea por extravio de bagagem)

R\$ 17.012,00 (doação do pai da Recorrente ao filho da Recorrente)

Além desses valores, devem ser excluídos os valores depositados na conta corrente conjunta 60404, em virtude da aplicação da Súmula CARF 29 (R\$ 25.548,85), os valores de R\$ 5000,00 e R\$ 5000,00 (08.08.2007 e 10.09.2007), decorrentes de transferência de contas de mesma titularidade e R\$ 7.058,10 (conta 60205, de 08/06/2007), já excluído pela DRJ, mas que constou erroneamente ao final do acórdão.

Finalmente, quanto à aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, tenho entendido que esta não se aplica na hipótese.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento em parte ao recurso para (a) cancelar o item relativo a acréscimo patrimonial a descoberto, (b) cancelar o item relativo à omissão de rendimentos decorrentes de distribuição de lucro presumido excedente ao escriturado, (c) excluir da base de cálculo do imposto o valor total de R\$ 62.815,15 e (d) afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Conselheiro Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira, Relator Designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre Relator, divirjo do seu posicionamento em relação aos itens “a” e “d” das conclusões de seu voto, a despeito dos argumentos de que não há, respectivamente, o acréscimo patrimonial a descoberto, pelo fato de inexistir o crédito com o qual teria sido integralizado o aumento de capital da Destilaria Paranapanema e a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Acréscimo patrimonial a descoberto

A divergência tratada neste item refere-se unicamente à variação patrimonial a descoberto decorrente do excesso de aplicações sobre origens, não respaldados por rendimentos declarados/comprovados, assim descrita no Auto de Infração:

001 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme informado no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de 10/03/2011, ao qual decorrido o prazo regulamentar estipulado a contribuinte apresentou os contratos referentes às dívidas declaradas não acatadas pela fiscalização, devidamente registrados no Cartório de Registro de Títulos e Documentos do Cartório de Sertãozinho - SP sob os n.ºs. 42661,42662,42669,42671 e 42670, respectivamente, na data de 31/03/2011.

A recorrente insiste em alegar que não ocorreu a variação patrimonial objeto do lançamento, reprisando os argumentos apresentados na impugnação de que as operações estariam alicerçadas nos contratos particulares de assunção de dívidas, cessão de créditos e outras avenças e compensações recíprocas de créditos, gerados entre as partes desde no período de 2003 a 2007. Aduz que esses contratos estariam devidamente registrados no Cartório de Registro de Títulos e Documentos do Cartório de Sertãozinho (SP). Tais contratos, discriminados por ela, são:

(i) Instrumento Particular de Assunção de Dívidas, Compensação recíproca de crédito e outras avenças entre Destilaria Paranapanema Ltda., Companhia Albertina Mercantil Industrial e Luzeiro Agro Industrial Ltda. (como interveniente anuente), celebrado em 01/02/2007;

(ii) Instrumento Particular de Cessão de Crédito e Outras Avenças entre Companhia Albertina Mercantil Industrial, Luzeiro Agro Industrial Ltda. e Destilaria Paranapanema Ltda. (como interveniente anuente), celebrado em 03/02/2007;

(iii) Instrumento Particular de Cessão de Crédito entre Luzeiro Agro-Industrial Ltda. e a Recorrente, sendo a Destilaria Paranapanema Ltda. interveniente anuente, celebrado em 04/02/2007;

(iv) Instrumento Particular de Assunção de Dívida, Compensação recíproca de crédito e outras avenças entre Luzeiro Agro Industrial Ltda., Companhia Albertina Mercantil Industrial, São Miguel Agropecuária Ltda. e Ventura Energética Ltda., sendo estas duas últimas como interveniente anuente, celebrado em 30/04/2007; e

(v) Instrumento Particular de Assunção de Dívida, Compensação recíproca de crédito e outras avenças entre a Recorrente, Luzeiro Agro Industrial Ltda. e São Miguel

Agropecuária Ltda., sendo Ventura Energética Ltda. como interveniente anuente, celebrado em 30/04/2007.

Além dos contratos, a contribuinte reapresenta na fase de recurso voluntário os seguintes documentos: (i) cópias de extratos de conta corrente do Banco Real, do Banco Fibra S A, Banco Safra, Banco Industrial do Brasil, Bradesco e do BMC referentes à Companhia Albertina Mercantil Industrial; (ii) extrato consolidado do Banco Itaú da empresa B2B Açúcar e Álcool S/C Ltda compreendendo o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007; (iii) folhas do livro diário da empresa Luzeiro Agroindustrial Ltda que continham os balancetes trimestrais e o balanço patrimonial de 2007; (iv) comprovante de rendimentos e de retenção na fonte da pessoa física Paulo Avelino de Souza Costa emitido pela empresa B2B Açúcar e Álcool S/C Ltda; (v) planilha de indicação de correspondência de depósitos bancários na empresa B2B Açúcar e Álcool S/C Ltda; (vi) nota fiscal de serviço de táxi aéreo; (vii) boletim de alta e internação e de ciência médica expedido pelo Hospital São Lucas; (viii) cópias não registradas de razão contábil da Companhia Albertina Mercantil Industrial; (ix) XX as notas fiscais de n.ºs 83209 a 83213, 83217, 83228, 83232, 83233 e 83238 emitidas pela Companhia Albertina Mercantil Industrial referentes a vendas efetuadas para a Destilaria Paranapanema Ltda.

Com base no Termo de Constatação Fiscal e noutros elementos juntados aos autos, destaco as seguintes informações relacionadas às partes envolvidas nas operações de troca de créditos:

- a) Luzeiro Agro Industrial Ltda., que teria cedido o crédito à recorrente de no valor de R\$ de R\$ 23.961.354,41 – 99,99% do capital social da empresa pertence à recorrente (o restante do capital pertence à Companhia Albertina Mercantil Industrial, também de propriedade da recorrente); apresenta três funcionários, sendo um a recorrente; a movimentação bancária contida no extrato do Bradesco refere-se a operações de recebimento de valores da Companhia Albertina Mercantil Industrial; o imobilizado da empresa representa em sua maioria “cultura de cana de açúcar”, praticamente exaurida, não possuindo área rural própria; seu patrimônio é composto de moveis, utensílios e veículos de baixo valor agregado; não apresenta no demonstrativo de resultado o custo de utilização da terra para a produção da cana de açúcar; não há nitidez contábil, misturando-se débitos efetivos e não efetivos; há lançamentos nos livros fiscais sem o suporte documental; apura os impostos na forma de lucro presumido, com custos operacionais irrisórios, representando apenas 9% (nove por cento) das receitas, pois a maioria das despesas é apropriada por outras empresas do grupo; no balancete de dezembro de 2006, o Passivo Total contábil era de R\$ 2.278.272,45, sendo R\$ 505.500,00 de Capital Social e R\$ 709.329,94 de Lucros Acumulados (fl. 1.523), e no Balancete de dezembro do ano seguinte, de 2007, o saldo da conta Passivo Total era de R\$ 22.147.466,84.
- b) Destilaria Paranapanema Ltda. – a recorrente possuía 0,01% do capital, sendo o restante de propriedade da Gorgulho Mercantil Agropecuária, pertencente a um dependente da recorrente, cuja participação na Destilaria Paranapanema Ltda. foi alienada por R\$ 1,00, passando a contribuinte a deter 100% do capital da empresa ao custo nominal de R\$ 101,00. Em seguida, o capital social da empresa passou para R\$ 25.454.749,59, mediante a criação

de 2.396.135.441 ações subscritas e integralizadas pela recorrente. Após a operação de câmbio, participação social da recorrente foi reduzida a zero.

- c) Companhia Albertina Mercantil Industrial – participação social de 99,995% da recorrente; assim como nas demais empresas, há imprecisões na escrita fiscal e lançamentos contábeis sem suporte documental.
- d) São Miguel Agropecuária Ltda – há operações contábeis desconectadas das despesas efetivas; apresenta extratos de contras bancárias que não constam nos balancetes mensais; não apresenta custos operacionais; não possui funcionários, sendo o pró-labore da sócia a única despesa com pessoal; e apresenta as mesmas imprecisões contábeis já relatadas na empresa Luzeiro Agro-Industrial Ltda..
- e) Valência SARL – data da abertura do CNPJ no país em oito de março de 2007.

Em 28 de fevereiro de 2007, conforme “Ata de Reunião da Transformação da sociedade limitada Destilaria Paranapanema Ltda. em sociedade anônima, sob denominação de Destilaria Paranapanema S.A.”, protocolado na Jucesp sob nº 0987654321/07-2, o capital social da empresa passou de R\$ 1.493.395,18 para R\$ 25.454.749,59, mediante a criação de 2.396.135.441 ações subscritas e integralizadas pela recorrente.

É indiscutível que houve o aporte financeiro suficiente para dar a suporte às operações envolvendo as empresa Destilaria Paranapanema Ltda., no Brasil, e Valência SARL, no exterior, realizada por meio dos contratos de câmbio nº 07/001971 e nº 07/001970, ambos de 13 de março de 2007.

A DAA retificadora do exercício 2008, entregue em 28 de abril de 2010 (fl. 860), após a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, zerou os valores de doação às filhas constante na declaração anterior, entregue tempestivamente em 30 de abril de 2008 (fl. 1.604), redefinindo as quantias como empréstimos no campo “declaração de bens e direitos”, e incluiu no campo “dívida e ônus reais” as dívidas para a Luzeiro Agroindustrial Ltda., no valor de R\$ 21.001.354,41, e para Ventura Energética Ltda, no valor de R\$ 1.400.000,00.

Nas DAA dos anos anteriores ao exercício 2007 não há dívidas ou ônus reais declarados com valores significativos: apenas nos exercícios 2004 (ano-calendário 2003) e 2006 (ano-calendário 2005) constam, respectivamente, R\$ 32.043,09 e R\$ 84.000,00.

Nas DAA dos exercícios seguintes, 2008 a 2010, entregues em 28 de abril de 2010 (fl. 1.047 a 1.086), as dívidas e ônus reais permanecem com valor próximo ao declarado em 2007. Ressalta-as que, com exceção da redução dos R\$ 60.000,00, segundo registro no razão como antecipação do pagamento de cana, a dívida com a Luzeiro Agro Industrial Ltda. continua inalterada. Foi declarado R\$ 2.061.354,41 em 2008 e R\$ 2.001.354,41 nos exercícios 2009 e 2010. Ou seja, não houve qualquer acerto nos anos posteriores ao dos contratos.

Analisando-se os documentos juntados ao recurso voluntário, observa-se que são incompletos desconexos e insuficientes para comprovar a origem da dívida exigida pela autoridade fiscal: a cópia do livro razão do livro razão da Companhia Albertina Mercantil Industrial emitido em seis de setembro de 2011 encontra-se desprovido de qualquer suporte contábil e, isoladamente, não serve como elemento de prova, assim como a cópia dos extratos

bancários que, além de não conter a totalidade das transações entre as partes, não apresenta a discriminação necessária da origem e aplicação dos recursos, nem as razões de tais transferências, de forma a justificar as dívidas entre as empresa, e entre estas e a recorrente; as cópias das folhas do livro diário da empresa Luzeiro Agroindustrial Ltda. estão incompletas; e as notas fiscais emitidas pela Companhia Albertina Mercantis Industriais referentes a vendas efetuadas de equipamentos de informática para a Destilaria Paranapanema Ltda. não são suficientes para comprovação de dívida.

Chama a atenção o contrato particular de assunção de dívidas, cessão de créditos e outras avenças e compensações recíprocas de créditos no valor de R\$ 23.961.354,41, assinado em 4 de fevereiro de 2007, que, apesar de representar significativo montante ao patrimônio dos envolvidos, somente foi apresentado para registro cartorário em 31 de março de 2011, no curso da ação fiscal que se iniciou em abril de 2010 (ciência por AR em doze de abril de 2010, folha 66). O mesmo procedimento foi adotado aos demais contratos com data de assinatura nos meses de fevereiro e março de 2007.

Os comprovantes de rendimentos e de retenção na fonte da pessoa física Paulo Avelino de Souza Costa, emitido pela empresa B2B Açúcar e Alcool S/C Ltda, a planilha de indicação de correspondência de depósitos bancários na empresa B2B Açúcar e Alcool S/C Ltda, a nota fiscal de serviço de táxi aéreo e o boletim de alta e internação e de ciência médica expedido pelo Hospital São Lucas não têm correspondência com os créditos aqui tratados;

Inicialmente cabe esclarecer que, quando a questão é de direito, o julgador baseia sua decisão nas leis e nos princípios basilares que as fundamentam. Entretanto, quando o fato necessita de comprovação, o Direito, isoladamente, não é suficiente. É necessário verificar a ocorrência dos fatos jurídicos baseados no conjunto probatório, com o objetivo de se descobrir as circunstâncias em que tais fatos aconteceram. Nesse caso, como se extrai das lições de NEDER (2010), o Direito opera por meio dos indícios ou vestígios deixados pelos eventos, sendo o voto do julgador embasado pela “a qualidade do conjunto probatório”¹:

O Direito depende fundamentalmente de questões vinculadas a fatos e provas, na medida em que devem ser alegados como causa das pretensões ou fundamento das defesas deduzidas pelas partes. A justiça da decisão, portanto, passa por um apropriado exame das questões fáticas, que representam o momento central do processo. Os sujeitos elaboram argumentos, indicam fatos e exibem provas tendentes a comprovar suas alegações de modo a possibilitar a demonstração da verdade. [...]

Provar não significa apenas juntar documentos, mas apresentar elementos válidos e suficientes para formar a convicção do julgador quanto aos fatos trazidos à sua apreciação, para que decida com base no que é aduzido pelas partes.

Analisando os diversos documentos apresentados no curso da ação fiscal, na impugnação e no recurso voluntário, verifica-se que há imprecisões contábeis, falta de conexão e indícios de que algumas das provas foram levantadas extemporaneamente, com retificação ou registros em períodos posteriores ao de referência do crédito informado, quando a contribuinte já estava sob a ação fiscal, o que reforça a opção da fiscalização de não admitir o valor das operações de troca de crédito e do empréstimo a longo prazo da empresa Luzeiro Agroindustrial Ltda. para a recorrente.

¹ NEDER, Marcos Vinicius. Aspectos formais e materiais do Direito Probatório. IN: NEDER, Marcos Vinicius; SANTIS, Eurico Marco Diniz (Coordenadores). A prova no processo tributário. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.13-15

Os elementos constantes nos autos levam a conclusão de que a reorganização societária da Destilaria Paranapanema Ltda. e, por consequência, do investimento na empresa Valencia SARL, visavam mascarar ganho de capital. Com base na metodologia da troca de créditos, com objetivo de subsidiar a operação de reorganização societária pretendida, montou-se uma complexa operação que envolveu as empresas do grupo empresarial para o aumento de capital da Paranapanema que teve seu custo inflado, em seguida, ter seu capital dividido em ações e negociado por meio da troca das ações da recorrente com o investimento no exterior.

Assim, a análise do processo como um todo, composto por uma série de operações que escapam à lógica de negócios jurídicos usuais, suporta a conclusão de se tratar de planejamento tributário visando ao aumento artificial do capital da Destilaria Paranapanema Ltda e, por conseguinte, do patrimônio da autuada, a quem caberia, nos termos do art. 150 do CTN, comprovar a veracidade dos fatos ou da informação declarada.

Desta forma, diante da evidência da artificialidade da operação de permuta de crédito e empréstimo para suportar o negócio, não poderia o Fisco admiti-la para o cálculo do ganho de capital, seja por ocasião do aumento de capital da Destilaria Paranapanema Ltda., seja no momento do processo de transferência de seu controle para a Valencia SARL, sediada no exterior, devendo ser mantido o lançamento de ofício efetuado pela Administração Tributária.

Aliás, a data da ocorrência do fato gerador do ganho de capital também integra as alegações da recorrente. Para ela, a data correta não seria 28 de fevereiro de 2007, como informado pela DRJ, nem março de 2007, como apontado no fluxo de caixa elaborado pela autoridade fiscal, e sim quatro de fevereiro. Porém, o fato de a DRJ ter considerado o lançamento ocorrido em fevereiro, e não em março como mencionado no lançamento fiscal, implicaria nulidade do auto de infração.

Entretanto, também não se pode acolher esta pretensão.

O lançamento está corretamente fundamentado nos art. 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713/1988; arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134/1990; arts. 55, inciso XIII, e parágrafo único, e arts. 806 e 807 do RIR/1999; e art. 1º da Lei nº 11.482/2007.

O fato gerador consiste na situação material descrita pelo legislador como capaz de suscitar a obrigação tributária. No caso do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, art. 43).

Como regra geral, o fato gerador do IRPF é complexivo e tem seu marco temporal apenas ao final de cada ano-calendário. Isso se aplica, inclusive, ao acréscimo patrimonial a descoberto, uma vez que os rendimentos omitidos ou presumidamente omitidos pelo contribuinte, quando submetidos a lançamento de ofício, embora apurados mensalmente, conforme previsão do artigo 2º da Lei nº 7.713/1988, sujeitam-se à Declaração de Ajuste.

O fato de a fiscalização ter considerado a ocorrência de variação patrimonial em março e de a DRJ entender que teria ocorrido em fevereiro, não traz qualquer prejuízo à contribuinte. Ao considerar a variação patrimonial ocorrida no mês de março, a fiscalização aproveitou no fluxo de caixa os recursos recebidos até aquele mês, o que foi benéfico ao

contribuinte. Não cabe a alegação da recorrente de que os rendimentos não se submetem ao ajuste, pois se assim fosse as sobras financeiras de abril a dezembro também teriam sido aproveitadas. Ocorre que se pode gastar ou aplicar no mês seguinte os recursos financeiros ganhos em meses anteriores, porém o inverso é impraticável, pois não se pode gastar ou aplicar os que ainda não se dispõe.

Juros de mora sobre a multa de ofício

A questão sob exame diz respeito à possibilidade da incidência de juros sobre a multa de ofício cobrados com base na taxa Selic.

Pelo que dispõe o art. 161 do CTN, chega-se à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal (tributo), mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1 Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2 O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Vale ressaltar que, nos termos do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art.139, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.113).

A Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou a juros de mora, diz expressamente no parágrafo único do art. 43 que incidirão juros de mora à taxa Selic, conforme se observa a seguir:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos nossos)

Ademais, o entendimento de se considerar legítima a incidência de juros de mora sobre a multa fiscal punitiva, encontra sustentação na jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), que recentemente reiterou o entendimento no sentido de ser “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário”, seguindo a linha adotada pela Segunda Turma do STJ (REsp nº 1.129.990/PR, em 1/9/2009).

Também, no âmbito do CARF, destacam-se as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Segunda Turma, Acórdão nº 9202-01.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Primeira Turma, Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA .MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651, de 18/09/07, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

Pelas razões acima, considera-se legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, calculados pela variação da taxa Selic.

Assim, diante dos elementos presentes no processo e por considerar, nas questões objeto da divergência, irretocável o lançamento, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA