



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11274.720272/2023-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.795 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2024
Recorrente JOAO FRANCISCO DE CAMARGO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2020

PRELIMINAR. CONEXÃO. SOBRESTAMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE.

Não há norma regimental que imponha o sobrestamento de processo conexo a outro, ou julgamento em conjunto, quando inexistente matéria prejudicial ao julgamento dos feitos.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos aos acréscimos patrimoniais a descoberto, apurados mensalmente, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

PERDA DA ESPONTANEIDADE. DECRETO N. 70.235/72, ART.7º, §1.

O Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, §1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais autoriza o lançamento do imposto sobre a renda, salvo se o contribuinte comprovar que o aumento do patrimônio teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 964 e ss).

Pois bem. Trata o presente processo de exigência formalizada pelo Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente ao Exercício 2020, ano-calendário 2019, lavrado em 29/05/2023 (fls. 02), por meio da qual foi apurado o crédito tributário demonstrado a seguir:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	Cód. DARF	Valores em Reais (R\$)
IMPOSTO	2904	736.829,00
JUROS DE MORA (calculados até 05/2023)		163.502,35
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		552.621,75
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.452.953,10

Segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal, o lançamento de ofício decorre da seguinte infração:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

INFRAÇÃO: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos tendo em vista a 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, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante deste Auto de Infração.

Ressalte-se que o valor da variação patrimonial a descoberto, encontrado no mês de dezembro de 2019 (e detalhado no Demonstrativo de Origem e Aplicação de Recursos

que faz parte deste Auto de Infração) corresponde ao fluxo financeiro do contribuinte e de sua esposa, Sra. Renata Lucia Sarmento Lins de Camargo, CPF.: xxx. Assim sendo, o valor da omissão de rendimentos apurado será tributado na proporção de 50% para cada um dos cônjuges, tudo conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	2.679.378,19	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2019:

Art. 51, 8 1º da Lei nº 4.069/62

Art. 1º, inciso IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 13.149, de 2015.

Arts. 33, 34, 47, inciso XIII, e 8 1º, 76 e 909 do RIR/18

Integram o Auto de Infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Constam as seguintes informações do Termo de Verificação Fiscal (fls. 10):

III- DA ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE

14. As alegações do contribuinte para justificar a diferença entre os valores gastos e os valores recebidos, por ele e sua esposa, no curso do ano-calendário de 2019, seriam no sentido de que a empresa, da qual possui 99% das cotas, teria obtido um lucro maior do que o efetivamente distribuído e que esta seria a origem dos recursos utilizados pelo contribuinte. Temos vários pontos a considerar:

14.1. Cabe ressaltar, inicialmente, um dos princípios basilares da contabilidade, qual seja, o Princípio da Entidade. Este trata da separação dos patrimônios da empresa e de seus respectivos sócios, fazendo com que os registros sejam feitos de forma bem clara e autônoma, de forma que não fique nenhuma dúvida. É importante saber o que pertence à Empresa e o que é patrimônio pessoal dos sócios.

14.2. A legislação do Imposto sobre a Renda, determina, no artigo 35 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto 9580/18:

Art. 35

.....

IV - os seguintes rendimentos de participações societárias:

a) os lucros ou os dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, inclusive os lucros ou os dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10);

Observe-se que a legislação é muito clara quando determina que os lucros devem ser pagos ou creditados, para serem considerados como rendimentos isentos dos sócios.

14.3. Conforme ECD da empresa, o total de lucros distribuídos para o sócio, Sr. João Francisco de Camargo, foi de R\$ 10.071.115,69.

14.4. O fato de existir lucro na empresa, que não foi contabilmente distribuído aos sócios, não “autoriza” que o sócio disponha desses recursos para aquisição de bens pessoais. Os recursos permaneceram na empresa. A alegação de que houve distribuição “à margem da contabilidade” é absolutamente inadequada e não pode ser aceita pela fiscalização.

14.5. Em sua resposta ao Termo de Contatação e Intimação Fiscal nº 02 o contribuinte alega que houve um erro contábil. No entanto, esta fiscalização analisou a contabilidade da empresa nos anos calendários de 2020 e 2021 (através de sua ECD) e identificou apenas um ajuste de exercícios anteriores. Este ajuste se deu em 31/12/2020 e contou com um lançamento a crédito na conta “lucros acumulados” e a débito de “Ajustes de Exercícios Anteriores” o que significa que houve um aumento dos lucros acumulados. Se a empresa tivesse distribuído menos do que poderia e quisesse fazer a correção contábil em exercício seguinte, teria que diminuir o saldo do lucro.

14.6. Desta forma, se verifica que não houve o citado ajuste. E, fazer tal ajuste após o início da presente fiscalização, também não seria viável dentro do nosso arcabouço jurídico. Lembremos do disposto no parágrafo único do artigo sétimo do Decreto 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal):

“§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”

Ou seja, como a empresa, Sarmento, Camargo & Sarmento está envolvida com a infração apurada, ela não está espontânea para alterar sua contabilidade e/ou declarações relacionadas ao fato.

14.7. Nenhum dos documentos apresentados pelo contribuinte, em resposta ao TCIF nº 02 – extratos bancários do contribuinte e da empresa e extratos de aplicações financeiras, esclarece a origem dos rendimentos presumidos como omitidos.

IV- FLUXO FINANCEIRO 2019

15. Foram utilizadas as seguintes fontes de informação: Declaração do Imposto de Renda (DIRPF/2020) apresentada pelo contribuinte e arquivada nesta DRF sob o número 04/26.400.074; DIRPF/2020 apresentada por sua esposa; DECRED – Declaração de Operações com Cartão de Crédito, declaração de entrega obrigatória à Receita Federal do Brasil por todas as empresas administradoras de cartões de crédito; DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte.

16. Nos casos em que não foi possível identificar a data da origem e/ou da aplicação dos recursos esta fiscalização considerou: o mês de janeiro no caso da origem dos recursos e o mês de dezembro no caso das aplicações.

17. Com o objetivo de deixar este demonstrativo de fluxo financeiro mais claro, esta fiscalização só incluiu os bens/direitos onde houve alteração dos valores declarados de um ano para outro, considerando as datas de 31/12/2018 e 31/12/2019. Assim, o valor dos bens/direitos em 31/12/2018 constam como origens de recursos e o valor dos bens/direitos em 31/12/2019 constam como aplicação de recursos. Da mesma forma, o valor das dívidas e ônus reais, em 31/12/2019, constam como origem de recursos.

V- ORIGENS DE RECURSOS ANO CALENDÁRIO 2019

18. Foram consideradas as seguintes ORIGENS de recursos no ano-calendário de 2019 (os itens 18.1 a 18.10 referem-se aos rendimentos e bens do Sr. João Francisco e os itens 18.11. a 18.15. aos rendimentos e bens da Sra. Renata Lúcia):

18.1. Sr. João Francisco - rendimento líquido do Departamento de Polícia Federal;

18.2. Sr. João Francisco - rendimento líquido de Sarmento, Camargo & Sarmento Advocacia e Consultoria 06.121.103/0001-96;

18.3. Sr. João Francisco - rendimento líquido da Cooperativa de Economia e Crédito Mútuo nos Estados de Alagoas, Sergipe e Bahia 02.493.000/0001-04;

18.4. Sr. João Francisco - Lucros e Dividendos;

18.5. Sr. João Francisco - rendimentos de cadernetas de poupança, letras hipotecárias, LCA, LCI, CRA, CRI;

18.6. Sr. João Francisco - 13º salário;

18.7. Sr. João Francisco - ganho de capital na alienação de bens e direitos;

18.8. Sr. João Francisco - rendimentos de aplicações financeiras;

18.9. Sr. João Francisco - juros sobre capital próprio;

18.10. Sr. João Francisco - total de bens em 31/12/2018;

18.11. Sra. Renata Lúcia - rendimentos de caderneta de poupança;

18.12. Sra. Renata Lúcia - rendimentos de aplicações financeiras;

18.13. Sra. Renata Lúcia – valor recebido de Sarmento, Camargo e Sarmento Adv Associados;

18.14. Sra. Renata Lúcia - total de bens em 31/12/2018;

18.15. Sra. Renata Lúcia - total de dívidas e ônus reais em 31/12/2019;

VI- APLICAÇÕES DE RECURSOS ANO CALENDÁRIO 2019

19. Foram consideradas as seguintes APLICAÇÕES de recursos no ano-calendário de 2019 (os itens 19.1 a 19.6 referem-se a aplicações efetuadas pelo Sr. João Francisco e os itens 19.7 a 19.9 referem-se a aplicações efetuadas pela Sra. Renata Lúcia)

19.1. Sr. João Francisco - doações Luiza Mendonça Lins de Camargo;

19.2. Sr. João Francisco - doação Gabriel Mendonça Lins de Camargo;

19.3. Sr. João Francisco - total de bens em 31/12/2019;

19.4. Sr. João Francisco - aquisição de veículo jeep cherokee;

19.5. Sr. João Francisco – DECRED;

19.6. Sr. João Francisco - gastos com plano de saúde (DMED);

19.7. Sra. Renata Lúcia- total de bens em 31/12/2019;

19.8. Sra. Renata Lúcia- UNIMED;

19.9. Sra. Renata Lúcia- DECRED;

VII- DA ANÁLISE DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL DO CONTRIBUINTE

20. No Fluxo Financeiro Mensal (que segue anexo a este Termo e faz parte integrante do Auto de Infração) observa-se, na linha 16, a soma dos valores mensais das origens dos recursos. A linha 27 do referido Demonstrativo apresenta a totalização mensal de todas as aplicações de recursos. A linha 28 traz a diferença entre as entradas e as saídas. Na linha 29 estão demonstrados os saldos positivos que podem ser compensados em meses futuros onde o fluxo financeiro seja negativo, ou seja, nos meses onde houve mais gastos (aplicações) que entrada de recursos (origens).

21. Na linha 30 do referido demonstrativo verifica-se que no mês de dezembro as aplicações foram maiores que as origens e que todo o saldo positivo de meses anteriores foi utilizado, restando um valor de R\$ 5.358.756,38 relativo às aplicações realizadas sem a comprovação da origem dos recursos.

A ciência do lançamento foi efetuada 31/05/2023 (fls. 612), por via postal.

Inconformado com o lançamento, o sujeito passivo, por seu procurador, apresentou impugnação em 20/06/2023 (fls. 616), por meio da qual alega, em resumo, o que se segue:

1. O Procedimento Fiscal instaurado abrangeu também a esposa do contribuinte, Sra. Renata Lúcia Mendonça Sarmento Lins de Camargo, CPF xxx, Processo nº 11274.720271/2023-86, que se conecta com este e sobre o qual será estendida a presente impugnação.
2. As receitas do casal são provenientes basicamente de três fontes: 1 — Rendimentos dos proventos da aposentadoria do contribuinte; 2 - Rendimentos de aplicações financeiras; 3 - Rendimentos originados da distribuição de lucros da Sociedade de Advocacia da qual é sócio majoritário e gestor, com 99,00% das cotas.
3. Todos esses rendimentos têm suas origens devidamente comprovadas, eis que, antes de se juntarem ao patrimônio do casal, passam pelas fontes pagadoras e são totalmente tributadas, *a priori*.
4. Não há, portanto, discricionariedade quanto às exações, pois, em suas origens, ou são caracterizadas como isentas ou não tributáveis, ou são tributadas exclusivamente na fonte, ou, em parcela ínfima, ajustada na Declaração Anual.
5. Sendo o administrador detentor de 99,00% das cotas da sociedade Sarmento, Camargo e Sarmento, tendo inclusive a prerrogativa estatutária de absorver, a critério dos sócios, a totalidade do lucro líquido, a título de distribuição, (vide cláusula segunda do terceiro aditivo), compreende-se que no ano base 2019 a sociedade obteve lucro líquido em quantia muito maior do que a apontada pela auditoria como omissão de receita.
6. A referida sociedade segue estritamente a regra de distribuição de lucro com base na escrituração contábil regular (contabilidade conforme as leis comerciais), podendo distribuir o lucro líquido sem a incidência de imposto.
7. Ocorre que, por uma disfuncionalidade na sua apuração contábil, a partir de seu expert técnico, na Pessoa Jurídica de Sarmento, Camargo e Sarmento, foi, por equívoco, distribuído apenas o correspondente ao inciso I do art. 48 da Instrução

Normativa em tela, quando, ao teor do inciso II, poderia ter feito todo o montante apurado, porquanto o lucro efetivo foi muito maior que a base de cálculo do Lucro Presumido.

8. Diante dessa constatação, sua contadoria prontamente exerceu a faculdade de promover novos balanços e retificações, contemplando, dessa forma, toda a distribuição efetivamente ocorrida ao longo do ano.
9. Há que salientar que essa nova distribuição guarda total pertinência e coerência com a movimentação bancária ocorrida tanto na conta corrente da Sociedade quanto nas das Pessoas Físicas dos contribuintes.
10. Não há qualquer amparo legal para o "bis in idem", ou seja, não há a possibilidade, mesmo que teórica, de tributar o contribuinte e sua esposa, numa mesma renda, ou seja, tanto na Pessoa Jurídica quanto na Pessoa Física.
11. Conforme consagrado pelos órgãos de julgamento da Receita Federal do Brasil, rege na administração fazendária o princípio da verdade material, não se sustentando o lançamento que tome por base tão somente equívoco da contabilidade, por não se adequar à realidade fática.
12. Na oportunidade, cita doutrina e jurisprudência e, ao final, requer a anulação do presente Auto de Infração.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 39 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2020

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA

No âmbito do processo administrativo, as alegações apresentadas na impugnação devem ser devidamente comprovadas por documentos hábeis e idôneos, sob pena de serem desconsideradas.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

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

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Para que a distribuição de lucro seja isenta do imposto, necessário se faz que a empresa demonstre, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro distribuído foi efetivamente apurado segundo a legislação e que tal valor foi efetivamente pago ou creditado aos sócios.

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE. EFEITOS.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. INEFICÁCIA.

Manifestações doutrinárias, ainda que de renomados juristas, são desprovidas de eficácia vinculante no âmbito do processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 985 e ss), repisando os argumentos tecidos em sua impugnação, no sentido de que “todos os recursos obtidos pelo casal, na qualidade de contribuintes Pessoas Físicas foram totalmente tributados, que não há nenhum passivo em relação a isso e que quaisquer outras exações representaria um novo pagamento sobre o mesmo fato gerador, caracterizando uma bitributação”.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de Conexão.

O sujeito passivo argumenta que foi lavrado em desfavor de sua esposa, Sra. Renata Lúcia Mendonça Sarmiento Lins de Camargo, Auto de Infração nos autos do Processo nº 11274.720271/2023-86, que se conectaria com este procedimento fiscal.

Cabe destacar que o referido processo sequer foi distribuído pela 2ª Seção de Julgamento, motivo pelo qual o pedido de conexão para o julgamento em conjunto com o presente feito o que ocasionaria a indevida postergação do curso deste processo administrativo.

A propósito, segue a transcrição do art. 47 do RICARF, que cuida do assunto:

Art. 47 Os processos vinculados **poderão** ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos; (grifei)

Por sua vez, o art. art. 87 do RICARF, trata exclusivamente da forma de distribuição de processos neste Colegiado. Vejamos:

Art. 87. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, **preferencialmente**, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 86. (grifei)

Não há no RICARF e nem mesmo no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/1972 e Decreto nº 7.574/2011) dispositivo que imponha/determine o sobrestamento de processo a outro, ainda que guardem relação de conexão, bem como o julgamento deles em conjunto, quando inexistente matéria prejudicial ao julgamento dos feitos.

Nada impede, pois, o regular julgamento do presente processo, da mesma forma que nada impede que nos autos do processo mencionado, a autoridade julgadora, com o intuito de guardar harmonia e coerência entre as decisões do CARF, acate os argumentos de decidir tecidos nos presentes autos. Caso a decisão seja divergente, há a possibilidade de Recurso Especial, sendo mais uma via de alternativa para a busca da melhor solução do litígio, não havendo qualquer prejuízo.

Dessa forma, rejeito o pedido de conexão ventilado pelo recorrente.

3. Mérito.

Conforme narrado, em procedimento de fiscalização, foi apurada omissão de rendimentos tendo em vista a 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 montante de R\$ 5.358.756,38 no ano-calendário 2019.

O valor da variação patrimonial a descoberto corresponde ao fluxo financeiro do Sr. João Francisco de Camargo e de sua esposa. Assim, o valor da omissão apurada foi tributado na proporção de 50% para cada cônjuge.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 985 e ss), o sujeito passivo reforça que as receitas do casal são provenientes basicamente de três fontes, a saber: (i) proventos da aposentadoria do contribuinte; (ii) rendimentos de aplicações financeiras e (iii) distribuição de lucros da Sociedade de Advocacia da qual é sócio majoritário e gestor, com 99,00% das cotas.

Alega que, “sendo o administrador detentor de 99,00% (noventa e nove por cento) das cotas da sociedade Sarmento, Camargo e Sarmento, tendo inclusive a prerrogativa estatutária de absorver, a critério dos sócios, a totalidade do lucro líquido, a título de distribuição, (vide cláusula segunda do terceiro aditivo), compreende-se que no ano base 2019 a sociedade obteve lucro líquido em quantia muito maior do que a apontada pela auditoria como omissão de receita”.

Acrescenta que a referida sociedade segue estritamente a regra de distribuição de lucro com base na escrituração contábil regular, podendo distribuir o lucro líquido sem a incidência de imposto; que, “por uma disfuncionalidade na sua apuração contábil, a partir de seu expert técnico, na Pessoa Jurídica de Sarmento, Camargo e Sarmento, foi, por equívoco, distribuído apenas o correspondente ao inciso I do art. 48 da Instrução Normativa em tela, quando, ao teor do inciso II, poderia ter feito todo o montante apurado, porquanto o lucro efetivo foi muito maior que a base de cálculo do Lucro Presumido” e que, diante dessa constatação, “sua contabilidade prontamente exerceu a faculdade de promover novos balanços e retificações, contemplando, dessa forma, toda a distribuição efetivamente ocorrida ao longo do ano”.

Por fim, sustenta que essa nova distribuição “guarda total pertinência e coerência com a movimentação bancária ocorrida tanto na conta corrente da Sociedade quanto nas das Pessoas Físicas dos contribuintes”, e que não há qualquer amparo legal para se tributar na pessoa física e na pessoa jurídica a mesma renda.

Em relação ao mérito, entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Pois bem. Cumpre pontuar que a legislação tributária define o acréscimo patrimonial a descoberto como fato gerador do imposto de renda, conforme CTN, art. 43, II:

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

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

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

Sobre o tema, o artigo 3º da Lei nº 7.713 de 1988 dispõe que o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto constituído, também, pelos acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, *in verbis*:

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

[...]

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, **assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.**

[...]

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo **Decreto nº 9.580/2018**, reafirma que as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado são tributáveis:

Art. 47. São também tributáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, **caput**, e alínea “c”, art. 8º, **caput**, e alínea “e”, e art. 10, § 1º, alíneas “a” e “c”; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV, e art. 70, § 3º, inciso I):

(...)

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

(...)

§ 1º Na hipótese prevista no inciso XIII do **caput**, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual e será submetido à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual de que trata o art. 79.

Destarte, é cediço 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. Assim, para que o contribuinte não sofra a tributação do Imposto de Renda após a constatação da variação patrimonial a descoberto, necessário se faz que ele demonstre que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

A propósito, cabe destacar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, impondo ao contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

O objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte. Em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (in "Curso de Direito Civil", 6ª Edição, Saraiva, 1º vol., pág. 270), "é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido". É o meio de prova admitido em Direito Civil, consoante estabelece o art.

332 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/1973), e é também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e art. 148 do CTN.

Trata-se, portanto, de presunção legal, segundo a qual, a partir do momento em que se apura um dispêndio ou uma aquisição de bem sem respaldo em rendimentos declarados ou dívidas contraídas, constata-se um aumento do patrimônio com recursos deixados à margem de tributação, ou seja, apura-se rendimento recebido e não declarado, caracterizando, assim, o acréscimo patrimonial a descoberto, o que se enquadra na previsão do art. 43 do CTN, como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Não foi a autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso, ou os tome emprestado de terceiros.

Em se tratando de acréscimo patrimonial a referida comprovação ocorre por meio da elaboração de planilhas (fluxos de caixa), que são alimentadas com todas as origens de recurso constatadas no curso da ação fiscal e de outro lado todas as disponibilidades e dispêndios verificados no referido período. A partir daí, constatando-se que as aplicações superam as origens declaradas sucede a figura do acréscimo patrimonial a descoberto.

Provada pelo Fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

Como se verifica, a própria lei define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados, presume-se a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Sobre a distribuição de lucros, dispõe o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no País ou no exterior.

Para que a distribuição de lucro seja isenta do imposto, necessário se faz que a empresa demonstre, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro distribuído foi efetivamente apurado segundo a legislação e que tal valor foi efetivamente pago ou creditado aos sócios. Caso contrário, essa importância estará sujeita à incidência do imposto de renda, devendo submeter-se ao ajuste anual do imposto devido pela pessoa física beneficiária.

A propósito, cumpre pontuar que a finalidade da isenção em comento é no sentido de se estabelecer a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos

beneficiários. Nesse contexto, cabe destacar os seguintes trechos da exposição de motivos do Projeto de Lei nº 913, de 1995 (convertido na Lei nº 9.249/95)¹, do então Ministro Pedro Malan, dirigindo-se ao Presidente da República:

2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

[....]

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

No caso em epígrafe, analisando a prova juntada aos autos, entendo que o recorrente não logrou êxito em demonstrar a distribuição de lucros excedentes, a justificar o acréscimo patrimonial apurado, não encontrando amparo na contabilidade da sociedade Sarmento, Camargo & Sarmento, e nem mesmo foi informada na Declaração de Ajuste Anual 2020 do Sr. João Francisco de Camargo, nos valores aventados. Ao contrário do que afirma o recorrente, percebe-se, pois, que os recursos permaneceram na empresa, ou seja, não foram efetivamente pagos ou creditados em benefício do contribuinte para que pudessem ser considerados isentos, nos termos da legislação (art. 35 do RIR/18), não havendo nos autos documentação comprobatória que dê lastro ao pagamento a maior de lucros.

Ademais, o ajuste efetuado na contabilidade da empresa em 31/12/2020 (lançamento a crédito na conta “Lucros acumulados” e a débito em “Ajustes de Exercícios Anteriores”), na tentativa de demonstrar contabilmente que o lucro efetivo teria sido maior do que o presumido, foi realizado somente após o início dos procedimentos fiscais, quando já teria ocorrido a perda da espontaneidade do sujeito passivo e da sociedade empresária.

A esse respeito, vale destacar que o art. 138, do CTN aduz que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. É de se ver:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

1

Disponível

em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 27/10/2018.

A propósito, oportuno observar que o Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, § 1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas, in verbis:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Tem-se, pois, que o início da ação fiscal, caracterizado pela ciência do contribuinte quanto ao primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, afasta a espontaneidade do sujeito passivo e dos demais envolvidos nas infrações verificadas, em relação a atos anteriores e obsta a retificação das declarações relacionadas ao procedimento instaurado (Súmula CARF nº 33).

Sendo assim, a sociedade Sarmento, Camargo & Sarmento também perdeu a sua espontaneidade quando do início do procedimento fiscal, do qual decorreu o presente lançamento, em relação a declarações e registros envolvendo rendimentos pagos a título de lucros e dividendos distribuídos ao sócio.

Assim, conforme decidiu a DRJ, não se vislumbra *bis in idem*, uma vez que os rendimentos considerados omitidos não configuram lucros distribuídos, nos termos da legislação tributária.

A tese recursal do contribuinte repete as alegações de defesa, e não contrapõe as afirmações da decisão de piso que, a meu ver, muito bem esclareceram a questão posta. Nesse sentido, em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente a controvérsia dos autos, tecendo inúmeros comentários e que sequer foram rebatidos em sede de recurso, motivo pelo qual, endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] **DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

Em procedimento de fiscalização, foi apurada omissão de rendimentos tendo em vista a 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 montante de R\$ 5.358.756,38 no ano-calendário 2019.

O valor da variação patrimonial a descoberto corresponde ao fluxo financeiro do Sr. João Francisco de Camargo e de sua esposa. Assim, o valor da omissão apurada foi tributado na proporção de 50% para cada cônjuge.

Constam do Termo de Verificação Fiscal as seguintes constatações:

“14. As alegações do contribuinte para justificar a diferença entre os valores gastos e os valores recebidos, por ele e sua esposa, no curso do ano-calendário de 2019, seriam no sentido de que a empresa, da qual possui 99% das cotas, teria obtido um lucro maior do que o efetivamente distribuído e que esta seria a origem dos recursos utilizados pelo contribuinte.

(...)

Observe-se que a legislação é muito clara quando determina que os lucros devem ser pagos ou creditados, para serem considerados como rendimentos isentos dos sócios.

14.3. Conforme ECD da empresa, o total de lucros distribuídos para o sócio, Sr. João Francisco de Camargo, foi de R\$ 10.071.115,69.

14.4. O fato de existir lucro na empresa, que não foi contabilmente distribuído aos sócios, não "autoriza" que o sócio disponha desses recursos para aquisição de bens pessoais. Os recursos permaneceram na empresa. A alegação de que houve distribuição "à margem da contabilidade" é absolutamente inadequada e não pode ser aceita pela fiscalização.

14.5. Em sua resposta ao Termo de Contatação e Intimação Fiscal nº 02 o contribuinte alega que houve um erro contábil. No entanto, esta fiscalização analisou a contabilidade da empresa nos anos calendários de 2020 e 2021 (através de sua ECD) e identificou apenas um ajuste de exercícios anteriores. Este ajuste se deu em 31/12/2020 e contou com um lançamento a crédito na conta "lucros acumulados" e a débito de "Ajustes de Exercícios Anteriores" o que significa que houve um aumento dos lucros acumulados. Se a empresa tivesse distribuído menos do que poderia e quisesse fazer a correção contábil em exercício seguinte, teria que diminuir o saldo do lucro.

14.6. Desta forma, se verifica que não houve o citado ajuste. E, fazer tal ajuste após o início da presente fiscalização, também não seria viável dentro do nosso arcabouço jurídico.

(...)

14.7. Nenhum dos documentos apresentados pelo contribuinte, em resposta ao TCD nº 02 -extratos bancários do contribuinte e da empresa e extratos de aplicações financeiras, esclarece a origem dos rendimentos presumidos como omitidos.”

Em sua defesa, o sujeito passivo reforça que as receitas do casal são provenientes basicamente de três fontes, a saber: proventos da aposentadoria do contribuinte, rendimentos de aplicações financeiras e distribuição de lucros da Sociedade de Advocacia da qual é sócio majoritário e gestor, com 99,00% das cotas.

Alega que, “sendo o administrador detentor de 99,00% (noventa e nove por cento) das cotas da sociedade Sarmento, Camargo e Sarmento, tendo inclusive a prerrogativa estatutária de absorver, a critério dos sócios, a totalidade do lucro líquido, a título de distribuição, (vide cláusula segunda do terceiro aditivo), compreende-se que no ano base 2019 a sociedade obteve lucro líquido em quantia muito maior do que a apontada pela auditoria como omissão de receita”.

Acrescenta que a referida sociedade segue estritamente a regra de distribuição de lucro com base na escrituração contábil regular, podendo distribuir o lucro líquido sem a incidência de imposto; que, “por uma disfuncionalidade na sua apuração contábil, a partir de seu expert técnico, na Pessoa Jurídica de Sarmento, Camargo e Sarmento, foi, por equívoco, distribuído apenas o correspondente ao inciso I do art. 48 da Instrução

Normativa em tela, quando, ao teor do inciso II, poderia ter feito todo o montante apurado, porquanto o lucro efetivo foi muito maior que a base de cálculo do Lucro Presumido” e que, diante dessa constatação, “sua contabilidade prontamente exerceu a faculdade de promover novos balanços e retificações, contemplando, dessa forma, toda a distribuição efetivamente ocorrida ao longo do ano”.

Por fim, sustenta que essa nova distribuição “guarda total pertinência e coerência com a movimentação bancária ocorrida tanto na conta corrente da Sociedade quanto nas das Pessoas Físicas dos contribuintes”, e que não há qualquer amparo legal para se tributar na pessoa física e na pessoa jurídica a mesma renda.

Inicialmente, cabe destacar que o acréscimo patrimonial constitui hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda definida no inc. II, art. 43, Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966):

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

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

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

No âmbito da legislação ordinária, a tributação pelo IRPF de acréscimo patrimonial a descoberto consta do § 1º, art. 3º, Lei nº 7.713/1988:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 99 a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Referida matéria é tratada no art. 47, inciso XIII e §1º, do Regulamento do Imposto sobre Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, nos seguintes termos:

*Art. 47. São também tributáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, **caput**, e alínea “c”, art. 8º, **caput**, e alínea “e”, e art. 10, § 1º, alíneas “a” e “c”; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26 ; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º ; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV , e art. 70, § 3º, inciso I):*

(...)

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

(...)

*§ 1º Na hipótese prevista no inciso XIII do **caput**, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual e será submetido à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual de que trata o art. 79.*

Portanto, o acréscimo patrimonial a descoberto traduz-se no aumento do patrimônio não corroborado pelos rendimentos declarados, sendo passível de tributação. Nesse sentido, o excesso mensal de aplicação sobre origem de recursos evidencia a existência de entradas patrimoniais desconhecidas pelo Fisco, o que configura, nos termos dos atos normativos, omissão de rendimentos tributáveis e, consequentemente, autoriza o lançamento de ofício.

Sobre a distribuição de lucros, dispõe o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no País ou no exterior.

Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, em seu art. 48, assim dispõe:

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

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

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

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

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

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

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 39 não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 29, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 29, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.(grifou-se)

Portanto, para que a distribuição de lucro seja isenta do imposto, necessário se faz que a empresa demonstre, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro distribuído foi efetivamente apurado segundo a legislação e que tal valor foi efetivamente pago ou creditado aos sócios. Caso contrário, essa importância estará sujeita à incidência do imposto de renda, devendo submeter-se ao ajuste anual do imposto devido pela pessoa física beneficiária.

No caso em apreço, é de se concluir que a distribuição de lucros excedentes proposta pela defesa, a justificar o acréscimo patrimonial apurado, não encontra amparo na contabilidade da sociedade Sarmento, Camargo & Sarmento, tampouco foi informada na Declaração de Ajuste Anual 2020 do Sr. João Francisco de Camargo, nos valores aventados.

Como bem pontuado pela autoridade lançadora, os recursos permaneceram na empresa, ou seja, não foram efetivamente pagos ou creditados em benefício do contribuinte para que pudessem ser considerados isentos, nos termos da legislação (art. 35 do RIR/18), não havendo nos autos documentação comprobatória que dê lastro ao pagamento a maior de lucros.

Ademais, o ajuste efetuado na contabilidade da empresa em 31/12/2020 (lançamento a crédito na conta “Lucros acumulados” e a débito em “Ajustes de Exercícios Anteriores”), na tentativa de demonstrar contabilmente que o lucro efetivo teria sido maior do que o presumido, foi realizado somente após o início dos procedimentos fiscais.

Acerca da perda da espontaneidade do sujeito passivo, reproduzo o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” (Grifei)

Conforme o dispositivo acima, antes de caracterizado o início do procedimento fiscal, o sujeito passivo pode valer-se dos benefícios da espontaneidade para cumprir obrigações tributárias inadimplidas (pagar tributos devidos, apresentar declarações, retificar declarações, etc.) sem ter de recolher a multa de ofício sobre o tributo devido. Outro benefício da espontaneidade é a possibilidade de formular consultas sobre questões tributárias.

Porém, iniciado o procedimento fiscal, ocorre a exclusão da espontaneidade. Ou seja, fica excluída a possibilidade de o sujeito passivo sanar suas infrações sem sofrer a aplicação das penalidades aplicadas de ofício, inclusive de apresentar ou retificar declarações correspondentes a anos-calendário anteriores.

O Decreto nº 70.235/1972, regulamentando a regra contida no Código Tributário Nacional, estabeleceu que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas em seu art. 7º, § 1º, *in verbis*:

Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I -o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III- começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.(grifei)

Assim, a sociedade Sarmento, Camargo & Sarmento também perdeu a sua espontaneidade quando do início do procedimento fiscal, do qual decorreu o presente lançamento, em relação a declarações e registros envolvendo rendimentos pagos a título de lucros e dividendos distribuídos ao sócio.

Por fim, diante desses eventos, não se vislumbra *bis in idem*, uma vez que os rendimentos considerados omitidos não configuram lucros distribuídos, nos termos da legislação tributária.

Assim, por todo o exposto, deve ser mantida omissão apurada no lançamento.

Conforme visto, para distribuição de lucros, há a necessidade de existir lucro contábil que possibilite tal distribuição, que se faz conhecido a partir da sua apuração (do lucro), mediante o levantamento de demonstrativos à época própria e com observância das exigências da legislação comercial. Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, bem como constatada a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995, conforme disposto nos §§ 4º e 8º do art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997.

As alegações do recorrente acerca da apuração do acréscimo patrimonial devem ser devidamente comprovadas, de modo que, inexistindo provas e elementos que desconstituam a fundamentação fático-jurídica sobre a qual foi efetivado o lançamento de omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto, deve ser mantida a exigência fiscal. Ora, em nenhum momento o recorrente conseguiu comprovar a origem dos recursos que legitimassem o acréscimo patrimonial, de modo que os valores envolvidos confirmam uma disponibilidade econômica injustificada.

Assim, o contribuinte embora intimado para comprovar a variação patrimonial a descoberto, nada apresentou. Por ocasião do recurso voluntário, limitou-se a esquivar do ônus da prova, sem trazer qualquer documentação capaz de confirmar sua tese de defesa, baseando suas alegações no campo da suposição.

Nesse sentido, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater uma presunção legal

(relativa) como a do presente feito. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Sendo assim, por existir presunção legal que milita em favor da Fazenda Pública, e por não ter o contribuinte apresentado, de forma satisfatória, os documentos requeridos pela fiscalização para a comprovação de todas as origens e dispêndios, relativos ao ano-calendário autuado, estabelecendo nexo causal entre a alegação e a documentação juntada aos autos, não há como afastar a acusação fiscal.

Cabe, portanto, ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em sua declaração de rendimentos, sob pena de não serem aceitos pelo Fisco. Essa prova deve, evidentemente, estar fundamentada em documentos hábeis e idôneos, de modo a comprovar, de forma cabal e inequívoca, os fatos declarados, o que não ocorreu nos presentes autos.

Em outras palavras, caberia ao recorrente apresentar provais hábeis e idôneas de origem de receitas/rendimentos que suportassem os gastos efetivados. Constata-se, pois, que os esclarecimentos prestados pelo contribuinte não estão lastreados em prova hábil a gerar o convencimento deste julgador, restando os esclarecimentos prestados como não satisfatórios (Decreto Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, alínea a do caput e § 1º).

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite