



<b>Processo nº</b>	11516.721835/2011-74
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-009.371 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	12 de agosto de 2021
<b>Recorrente</b>	CARLOS RODRIGUES BARZAN
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008, 2009

DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS. LIVRO DIÁRIO. FORMALIDADES. CONTABILIDADE.

Para fazer prova a favor do contribuinte, o livro Diário deve apresentar na primeira e última página, respectivamente, os termos de abertura e de encerramento, bem como deve ser registrado e autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, ou no órgão de classe competente, até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

#### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PROVA**

À autoridade lançadora cabe comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica; ao contribuinte, cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a provada origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

#### **DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. MOTIVAÇÃO. INDEFERIMENTO.**

A motivação para a diligência requerida deve estar centrada na impossibilidade de o sujeito passivo possuir ou reunir as provas para as comprovações requeridas, o que não se nota no caso em concreto.

Deve ser indeferido requerimento de diligência ou perícia quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e consequente julgamento do feito.

**MULTA E TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO. PENALIDADE. LEGALIDADE. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 02.**

A sanção prevista pelo legislação vigente, nada mais é do que uma sanção pecuniária a uma infração, configurada na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. Portanto, a aplicação é devida diante do caráter objetivo e legal da multa e juros aplicados.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 02.

**PAF. DECADÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.**

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN, que é a ocorrência do presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de constitucionalidade, e na parte conhecida, afastar a decadência, indeferir o pedido de diligência, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Paulo César Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo espólio de *CARLOS RODRIGUES BARZAN* contra o Acórdão de impugnação que decidiu pela procedência do lançamento fiscal.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2006, 2007 e 2008, exercícios 2007, 2008, 2009, no qual se apurou a constituição do crédito no valor total de R\$ 364.264,70.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

Cumprindo determinação do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – nº 09201002010005357 (e código de acesso ao MPF 86934560, conforme consta às fls. 39), realizou-se a fiscalização do contribuinte em tela, relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Física dos Anos –calendário 2006, 2007 e 2008, tendo sido a ação fiscal iniciada com a emissão e encaminhamento por via postal do Termo de Início de Fiscalização / Intimação nº 281/2010 (às fls. 39 a 42), com ciência em Aviso de Recebimento – AR expedido pela ECT, em 07/06/2010, às fls. 42.

O procedimento fiscal e as infrações foram relatados pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, no Demonstrativo de Apuração de Imposto de Renda Pessoa Física e no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (às fls. 465 a 490 e 491 a 501).

Pelos fatos apurados e relatados no Termo de Verificação Fiscal e na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a fiscalização constatou as seguintes infrações:

INFRAÇÕES	Ano-calendário
Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas	2007 e 2008
Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica em decorrência de decisão judicial	2006 e 2007
Rendimentos excedentes ao lucro presumido/arbitrado pagos a sócio ou acionista	2006, 2007 e 2008
Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada	2006, 2007 e 2008

Após o Acórdão recorrido ter julgado improcedente a impugnação, o recorrente apresenta Recurso Voluntário (e-fls. 682-766), reiterando as argumentações de primeira instância, e acrescentando o seguinte:

- i) Sobre as formalidades do livros; Alega que os livros razão estão foram apresentados com as formalidades necessárias, e que a decisão de piso reconheceu “parcialmente sua validade”, entendendo que não houve registro nos órgãos competentes. Contesta a exigência do registro devido.
- ii) Diante da não aceitação dos livros contábeis restou prejudicada a higidez da distribuição dos lucros e dividendos, requerendo que seja reavaliada a questão formal e de mérito do procedimento de distribuição dos valores aos sócios;
- iii) Indica as operações que comprovariam o pagamento dos lucros e dividendos da sociedade Barzan Advogados, da qual o recorrente era sócio. Enfrenta o mérito alegando que a distribuição dos lucros e dividendos teria sido de forma a obedecer a legislação, cita todas as leis

aplicadas ao caso, Instrução normativa e demais normas afirmando que a distribuição feita pelo escritório de advocacia estaria dentro das exigências legais, aparentando livro diário da pessoa jurídica devidamente registrado, com termos de abertura e encerramento, e lastreado em documentação idônea que ampara todo o lançamento;

- iv) Alega que não foram excluídos do lançamento fiscal os depósitos bancários;
- v) Aduz que o ônus da prova quanto à presunção de rendimentos deve ser do fisco, identificar o fato gerador e se pautar pela verdade material da operação, a fim de apontar o rendimento tido como omissio, afastando a presunção;
- vi) No que diz respeito aos depósitos bancários e documentos comprobatórios exigidos, alega que tentou de todas as formas comprovar por instrumentos que lhes estavam ao seu alcance, uma vez que compareceu na agência bancárias de sua titularidade a fim de obter documentos para sua defesa, sem, contudo, lograr êxito. Alega que manuseou ação judicial contra a instituição financeira e até o momento não obteve sucesso para acessar documentação solicitada pela fiscalização;
- vii) Aduz que a multa de ofício de 75% é indevida;
- viii) No que diz respeito à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes de decisões judiciais, alega que a fonte pagadora, instituição Caixa Econômica Federal responsável pelos pagamentos, não fornecia os comprovantes de rendimentos pagos e de IRRF, cometendo infração à lei;
- ix) Alega que só recebeu os comprovantes do ano-base de 2008 posteriormente à obrigação fiscal, período em que os valores estão de acordo com a quantia autuada;
- x) Aduz que não declarou valores corretos em razão da ausência de documento da fonte pagadora;
- xi) Contesta a decisão de primeira instância que constatou pelo documento da fiscalização que a sociedade de advogados da qual o recorrente é sócio teria apresentado declaração sem nenhuma receita; indica número de processo administrativo que autuou também a sociedade e que constaria a retificação das DIPJ dos anos calendário de 2006, 2007, e 2008, período autuado também por esse PAF.
- xii) Aduz que estaria decaído a autuação do mês de junho e julho de 2006 referente à distribuição de “excesso de lucros e dividendos”; alegando que o fato gerador do IR é apurado de forma mensal e estaria decaído. Aduz também que os depósitos em conta bancária do ano base de 2006 estariam decaídos;

- xiii) Quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício aduz que nunca trabalhou para o TJ de Santa Catarina, uma vez que esse teria apresentado DIRF com valores ao recorrente; aduz que os códigos de recolhimento estariam errados;
- xiv) Aduz que as contas bancárias do recorrente eram utilizadas para movimentação financeira em favor de terceiros, em razão da profissão e que esse repassa valores a clientes;
- xv) Nesse contexto, diligenciou junto ao TJ-SC para obter informações sobre um depósito efetuado em sua conta corrente em 13.06.2008, no valor de R\$ 23.158,69, e que o depósito corresponderia ao seu cliente;
- xvi) Alega por fim que o depósito realizado por meio de cheque de terceiros no dia 22.12.2008, no valor de R\$ 25.000,00, seria decorrente da venda de um apartamento.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

## Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o recurso.

### **DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS**

A controversa instaurada nos autos diz respeito à omissão de rendimentos decorrentes da distribuição de lucros e dividendos, que teria ocorrido sem respeitar as formalidades necessárias quanto aos livros contábeis da sociedade de advogados, da qual o contribuinte era sócio à época dos fatos geradores.

Inicialmente, cumpre destacar que a isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

"Art. 10. 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, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista".

As empresas que optam pelo regime de lucro real ou presumido, como no caso da empresa que a recorrente seria sócia devem observar critérios específicos para utilizar a distribuição dos lucros, enquadrados como "isentos".

Quanto aos lucros e dividendos que excederem a base de cálculo do imposto é importante que os registros sejam feitos por meio de escrituração contábil 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. E é justamente a controvérsia instaurada.

Pois bem, em se tratando de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, para que a distribuição aos sócios do valor excedente aos lucros tributados seja considerada rendimento isento é necessário observar o disposto no art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, vigente à época da autuação:

"Art. 51. 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, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, 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 imputado 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".

Necessário se faz, portanto, que os registros dos livros contábeis e comerciais tenham observados suas formalidades. Vale destacar que a própria legislação tributária possibilita expressamente a distribuição de resultados apurados pela contabilidade quando tais resultados são superiores ao montante que foi oferecido à tributação. Nessa linha, vejamos o artigo 238, §2º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17:

### TÍTULO XIII

## DOS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 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, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:**

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

**II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em 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.**

Registra-se, ainda, que tal possibilidade já existia inclusive no artigo 48, §2º, da Instrução Normativa SRF n. 93/97, que assim dispunha:

### Seção IX

## LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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

§ 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.**

Cumpre destacar, ainda, que a divisão dos lucros e dividendos estão sendo aceitos como isentos pela jurisprudência do CARF mediante o cumprimento de formalidades e obrigações como manter os livros contábeis/livro diário devidamente escriturado, a exemplo do Acórdão 2202-005.011, de 12 de março de 2019, de Relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto, da 2<sup>a</sup> Câmara/ 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, da qual descreve que a isenção é permitida “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 pelo lucro presumido. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio”.

No presente caso, o recorrente alega que os livros de sociedade de advogados não deveriam ser registrados na junta comercial. De fato, as peculiaridades de cada atividade deve ser respeita, em razão da natureza das atividades. Entretanto, os registros devem observar as formalidades nos órgãos competentes que no caso seria a OAB.

Portanto, mesmo com os esforços do recorrente em produzir as provas necessárias para afastar a acusação fiscal, restou ainda, assim dúvidas quanto aos documentos juntados, uma vez que não é possível constatar quando foi realizada a escrituração formal, podendo realizar a prova fidedigna das suas alegações.

Ainda, a recorrente aduz que juntou o livro diário encadernado e com os termos de abertura e de encerramento, fato esse que prescinde de chancela do órgão competente.

Cumpre registrar que a sociedade de advogados apresentou declarações “zeradas” para os anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, segundo apurou-se do relatório fiscal e da decisão de piso, com trecho transcrito abaixo:

(...)

b. Entretanto, nos cadastros da Secretaria da Receita Federal do Brasil consta que a empresa havia apresentado as Declarações de Informações Econômico fiscais de Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, sem qualquer receita (às fls. 337 a 345, 346 a 357 e 358 a 373)”.

Em seu recurso o recorrente afirmou que não seria verdadeira a informação acima descrita; tendo em vista que poderia ser constatado no PAF que autuou a sociedade de advogados que essa teria apresentado declarações que indicavam suas receitas. Entretanto, na própria informação indicada pelo recorrente em seu recurso, é possível constatar que somente anos depois e com o inicio da fiscalização é que ela teria retificado suas DIRPJs, em contradição ao que se apurou nesse processo e também distorcendo informação real identificada.

Ainda, como se não bastasse isso a fiscalização ainda emitiu a seguinte posição, transcrito pela DRJ de origem:

(...) i. Conforme consta às fls. 334, a fiscalização não anexou ao processo as cópias das Declarações de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) retificadoras da empresa Barzan Advogados, entregues em 12/07/2011, e apresentadas pelo contribuinte em anexo a sua resposta de 12/08/2011, tendo em vista não se relacionarem às infrações apuradas.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte, cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros. Assim, é inviável dar provimento ao recurso do recorrente.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que se alega é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei n.º 9.784/99 em seu art. 36:

"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei".

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

**Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.**

(...)

(Acórdão n.º 3803004.284 – 3<sup>a</sup> Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013). Grifou-se.

#### **DAS ALEGACÕES DE ILEGALIDADES OU NÃO OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS TRIBUTÁRIAS NA AUTUAÇÃO FISCAL**

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

"CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas".

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. Tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável em não observância das normas e princípios na apuração do crédito fiscal ao presente caso, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

**DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

A fiscalização constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada, em conta corrente de titularidade do recorrente.

O Lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim transrito:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares”.

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

**Lei nº 5.172/66**

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.

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

Assim, verificada a omissão de rendimentos sem que se tenha havido a comprovação da origem dos valores, apesar da tentativa do recorrente em demonstrar a licitude das operações, faltou documentos hábeis e idôneos para dar lastro às suas alegações, devendo o lançamento deve ser mantido por falta de comprovação de sua origem.

Diferentemente do que entende o recorrente o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados.

A Lei que trata do tributo é a Lei Complementar, justamente o CTN, recepcionado pela CF de 88 como tal, e a Lei que impõe as condições e a ocorrência do fato gerador é a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Inexiste vício na aplicação das normas.

Para Hugo de Brito Machado "*renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)"<sup>1</sup>.*

Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou "coisas" conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja "ter" o direito de forma abstrata.

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

Com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, bem como sua aplicação retroativa, não havendo que se falar em obtenção de prova ilícita na Requisição de Movimentação Financeira às instituições de crédito.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RENDIMENTOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO.**

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

Devem ser excluídos da base de cálculo do tributo os valores já oferecidos à tributação.

**MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO DA INTIMAÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

Não cabe o agravamento da multa de ofício em caso de não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que já há o ônus de produção de prova em contrário, sob pena de se presumir a omissão de rendimentos constante de depósitos bancários de origem não comprovada.

(Acórdão n.º 1302-002.618, Sessão de julgamento de 12/03/2018, Conselheiro Relator Rogerio Aparecido Gil, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

As alegações do recorrente dizem respeito a somente a mera alegações, deixando de apresentar provas concretas de suas afirmações.

Ademais, a Súmula CARF n.º 26, assim dispõe:

“A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vale lembrar ainda que a comprovação da origem dos recursos deve se dar de forma individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, a fim de que exista certeza inequívoca da procedência das importâncias movimentadas, conforme o § 3º, do art. 42 da Lei 9.430/1996).

O contribuinte não obrou afastar a acusação fiscal com provas hábeis e idôneas. Sem provas, suas afirmações se tornam mera alegações.

Ainda, registra-se que a fiscalização já excluiu da autuação os valores identificados por depósito próprio em conta corrente, bem como também daqueles que o contribuinte obrou identificar, não havendo, em sede recursal nenhum reparo a ser feito, diante da análise processual integrada.

Sobre a afirmação de que as contas bancárias eram utilizadas para terceiros em razão da atividade, o recorrente assume o risco perante a seara fiscal das movimentações havidas em conta corrente de sua titularidade. Ademais, percebe-se claramente uma confusão no registro contábil dessas operações, tendo em vista que o recorrente possuía sociedade de advogado devidamente constituída, ocorrendo confusão na utilização de sua conta corrente de pessoa física com a pessoa jurídica na percepção de valores decorrentes do exercício de sua atividade.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a comprovação do direito é de quem alega e nesse caso, e, portanto, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

#### **DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA SOLICITADO**

Alegou o recorrente que não obteve perante as instituições financeiras as documentações necessárias para as comprovações devidas e atendimento.

Solicitou também que fosse diligenciado junto ao TJ-SC para que apresentasse os documentos que fundamentam as retenções efetuadas no código 0588.

Ocorre que o ônus probatório no presente caso é do contribuinte. Ressalta-se que foram deferidos também prazos para que o contribuinte obtivesse a documentação alegada, sem, contudo, haver juntada aos autos.

Ocorre que, o julgador pode deferir perícia ou diligência somente nos casos de dúvidas ou que possam esclarecer determinados procedimentos da autuação ou em situações que o recorrente não tem possibilidade de produzir a prova que se pretende. O que não é o caso dos autos.

A prova deve ser trazida aos autos pelo contribuinte, não é ônus da administração pública ou da Fazenda a busca de provas do direito alegado pelo recorrente. Se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não faz sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. É elementar que a prova para infirmar a presunção deve ser produzida por quem tem interesse na demanda, que no caso é o contribuinte.

Assim, indeferido o pedido de diligência ou perícia.

#### **ALEGACÕES SOBRE EFEITO DE CONFISCO, INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI E DA MULTA APLICADA**

Alega o recorrente que a multa seria confiscatória. Ocorre que, a multa é vinculada e não facultativa. a multa visa penalizar uma impontualidade ou justamente a omissão por parte de contribuintes que deixam de recolher o valor do tributo devido.

Foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75%, com base no artigo 44, e incisos, da Lei n.º 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”;

Assim, diante das normas tributárias que determina a incidência da multa como no caso dos autos, inviável se falar em afastamento de multa.

Quanto a alegação do efeito confiscatório da multa aplicada, registra-se que o CARF não é competente para tratar de matéria sobre constitucionalidade de Lei, diante da Súmula CARF 02: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária*”.

Ainda, a aplicação da penalidade é de atividade vinculada. Isso porque a previsão de multa e juros na legislação vigente à época não permite possibilidade nenhuma escolha ou faculdade ao agente fiscalizador, sendo obrigado a imputação de penalidade quando o contribuinte deixa de informar/recolher os valores devidos ao fisco.

**DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS (2007 E 2008) E OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA EM DECORRÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL 2006 E 2007**

Subscrevendo as transcrições da DRJ de origem, conforme relatado pela fiscalização às fls. 474 a 475 do Termo de Verificação Fiscal e 493 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, foram constatados, rendimentos do trabalho sujeitos à tabela progressiva, conforme consta em Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, apresentadas pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina – CNPJ: 83.845.701/000159. Os rendimentos foram omitidos na declaração de ajuste anual apresentada pelo contribuinte, como segue:

Ano-calendário	Rendimentos omitidos(em R\$)	IR retido na fonte (em R\$)	doc. de fls.
2007	7.709,61	526,80	32 e 37
2008	2.433,27	22,14	38

Quanto a essa acusação o contribuinte alega que nunca teve nenhum vínculo com o TJ-SC, e que não teria recebido esses valores.

Ocorre que diante da prova de que houve retenção pela fonte pagadora, fica inviável afastar a acusação fiscal. Deveria ter o contribuinte ter produzido algum indício de prova ao menos que pudesse contestar o recolhimento retido na fonte a exemplo de uma declaração do tribunal informando o possível equívoco no recolhimento.

Assim, mantenho a acusação fiscal.

No que diz respeito à omissão de rendimento de valores decorrentes da ação judicial, a decisão de piso assim se pronunciou:

Conforme relatado pela fiscalização às fls. 475 a 478 do Termo de Verificação Fiscal e 493 a 494 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, foram constatados, rendimentos recebidos de pessoa jurídica em decorrência de ação judicial, conforme consta em Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, apresentadas pela Caixa Econômica Federal – CNPJ: 00.360.305/000104, nos valores

(em R\$) discriminados nos demonstrativos de fls. 475 a 478. Os valores foram parcialmente omitidos na declaração de ajuste anual do contribuinte, conforme segue:

Ano-calendário	Rendimentos omitidos (em R\$)	IR retido na fonte (em R\$)	doc. de fls.
2006	4.705,66	141,16	45
2007	4.272,49	1.249,87	46

O Imposto de Renda suplementar foi apurado após efetuar a conciliação entre os valores informados em declarações de ajuste anual e aqueles registrados nos comprovantes de rendimentos emitidos pela Caixa Econômica Federal apresentados pelo contribuinte durante a ação fiscal (às fls. 45 e 46). Os valores encontram-se corroborados pelas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF apresentadas pela Caixa Econômica Federal (às fls. 28 a 36).

Na apuração do imposto suplementar devido, a fiscalização considerou os valores de Imposto de Renda retidos pela fonte pagadora.

Já o recorrente alega o seguinte:

O recorrente diligenciou junto à Diretoria Financeira do Tribunal de Justiça de Santa Catarina com vistas a obtenção da origem de um depósito efetuado em sua conta do Itaú no valor de R\$ 23.158,69 em 13/06 de 2008.

Pelo Tribunal foi informado que o depósito corresponde ao CPF nº 429.404.194-34, do Sr. José Neto de Oliveira, que é cliente do autor, e quem é efetivamente beneficiário dos valores, conforme o Ofício nº 650/2011 - DOF - Depósitos Judiciais do TJSC.

Verificando-se do auto de infração , especificamente do relatório fiscal (fls. 475 e seguintes), os valores apontados não são os mesmos constatados pela fiscalização, identificando-se diferenças em relação a datas e valores, demonstrando ser operações distintas da informada pelo recorrente. Inclusive, constatou-se diversos pagamentos decorrente de decisões judiciais sem que o contribuinte pudesse apresentar prova em contrário idônea.

Por fim, quanto ao depósito de cheque de terceiros em 22/12/2008, no valor de R\$25.000,00 em conta do Citibank, aduz o recorrente que seria decorrente do pagamento da venda de imóvel. Novamente o contribuinte não traz provas de suas alegações, faltando documentos que pudesse comprovar a operação citada, sendo apenas mera alegação sem lastro probatório.

#### **DA DECADÊNCIA ALEGADA**

Aduz que estaria decaído a autuação do mês de junho e julho de 2006 referente à distribuição de “excesso de lucros e dividendos; alegando que o fato gerador do IR é apurado de forma mensal e estaria decaído. Alega também que os depósitos em conta bancária do ano base de 2006 estariam decaídos

Ocorre que o contribuinte teve ciência do auto de infração, por meio do termo de encerramento fiscal no ano calendário de 2011 (e-fl. 506), estando portando, dentro do prazo quinquenal decadencial.

Cumpre esclarecer que, o fato gerador do IR é de fato a renda auferida no ano-calendário, apurado mês a mês, nos termos da Súmula CARF 38:

**“Súmula Carf nº 38 - O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário”.**

Assim, o fato gerador do IR do ano-calendário de 2006, se daria em 31.12.2006, podendo ser lançado nos termos do art. 173 do CTN, no exercício seguinte, contando assim desde janeiro de 2007 até dezembro de 2011 o prazo quinquenal. Portanto, inexiste decadência no presente caso.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i*) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou *ii*) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Como não houve a antecipação de pagamento dos valores a regra a ser aplicada é a do (art. 173, I, CTN).

Assim, indefiro o pedido de decadência da autuação.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para não acolher as alegações de constitucionalidade de lei, não acolher o pedido de diligência e de decadência, para no mérito NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha  
Relator