



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.724673/2011-40
ACÓRDÃO	2001-007.717 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE DE VASCONCELLOS E SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006

PRAZO DECADENCIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.

O termo inicial do prazo decadencial será: (a) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (art. 173, I, do CTN); (b) fato gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial, desde que não constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CTN).

Na hipótese dos autos, a não ocorrência de imposto de renda retido na fonte, relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual, atrai a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 173, I do CTN.

Mantém-se o lançamento porquanto constituído dentro do lustro legal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. SÚMULA CARF Nº 26.

A presunção legal de omissão de rendimentos tributáveis, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações mediante documentação hábil e idônea.

Ausente a demonstração da origem dos recursos depositados em instituições financeiras, correta é a presunção de omissão de rendimentos, restando lícita a caracterização dos depósitos bancários não comprovados como rendimentos.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. ABUSO DE DIREITO. OCORRÊNCIA.

O abuso de forma viola o direito, e a fiscalização deve requalificar os atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal atinente. Não há óbice para que a autoridade lançadora requalifique negócios ou situações jurídicas formalmente existentes, uma vez que os arts. 118, 121 e 142 do CTN permitem a busca da realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, com fulcro na constatação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador, visando à apuração e cobrança do tributo efetivamente devido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

PAF. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA OU PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, despiendo o pedido de dilação probatória formulado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Raimundo Cassio Goncalves Lima, Lilian Claudia de Souza e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 1278/1294):

Trata-se de Auto de Infração, de fls. 1.087/1.093, de lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física, realizado em 06/05/2011, relativo ao Ano-Calendário 2006, em face do contribuinte acima identificado, sendo apurado crédito tributário de R\$ 5.770.231,45, composto por imposto suplementar de R\$ 2.665.726,44; juros de mora calculados até 29/04/2011 de R\$ 1.105.210,18 e multa proporcional de 75% no valor de R\$ 1.999.294,83.

Conforme Descrição de Fatos e Enquadramento Legal, fl. 1.089/1091, foram verificadas as seguintes infrações:

- **“Omissão de Rendimentos caracterizada por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada”** no valor de R\$ 3.609.374,04 por ter deixado o contribuinte, regularmente intimado, de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;
- **“Classificação Indevida de Rendimentos na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF”**, uma vez que o sujeito passivo classificou indevidamente, como isentos, os rendimentos de R\$ 6.105.971,97 recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 1.094/1.110, a ação fiscal foi determinada pela Justiça Federal que autorizou a extensão à Receita Federal do Brasil - RFB do acesso aos elementos coligidos nos autos do processo penal nº 2007.51.01.804619-1. Concomitantemente, a Comissão de Valores Mobiliários encaminhou à RFB cópia dos documentos constantes do Processo Administrativo CVM nº RJ2005/7404, que originou inquérito administrativo para fins de apuração de eventual ocorrência de ilícitos em área sujeita à fiscalização da autarquia.

Foram lavrados, durante a ação fiscal, quatro Autos de Infração, sendo o presente especificamente relativo ao ano-calendário 2006, e emitidos vinte e sete Termos Fiscais, entre os quais 14 requerendo documentos ao sujeito passivo e os demais informando da continuação do procedimento de fiscalização.

O Termo de Verificação Fiscal relaciona todos os elementos requeridos ao sujeito passivo ao longo da ação fiscal, detalhando ainda quais foram apresentados.

Sobre os fatos geradores, informa o TVF:

Da Omissão de Rendimentos provenientes de Depósitos Bancários

Ao longo da ação fiscal, o contribuinte apresentou os extratos bancários das contas, abaixo indicadas, que somente ficaram completos após o Termo de Reintimação nº 08, de 01/07/09:

	Inst. Financeira	Agência	Conta	Natureza
1	Banco Bradesco	3228	1467-2	conta-corrente
2	Banco Bradesco	3228	1467-2	conta-poupança
3	Caixa Econômica Federal	195	14.327-8	conta-corrente
4	Banco Sudameris	1675	6012630-8	conta-corrente

Intimado a comprovar a origem dos depósitos/créditos relacionados pela fiscalização no Termo de Intimação Fiscal nº 09, de 08/07/09 (incluindo os da conta-corrente 1495-8, agência 03228, Banco Bradesco Prime); e **reintimado a demonstrar a origem daqueles não comprovados** nos Termos nº 17, de 07/07/10; 18, de 14/07/10, e 19, de 10/08/10, **o contribuinte não logrou êxito, o que ensejou o lançamento fiscal.**

Deixaram de ser comprovados 122 depósitos do Banco Bradesco, da conta corrente 1467-2, agência 3228, que totalizaram R\$ 3.527.149,04; seis depósitos do Banco Bradesco Prime, agência 03228, conta-poupança fácil 1495-8 que totalizaram R\$ 74.090,00 e oito depósitos da Caixa Econômica Federal, agência 0195, conta-corrente 14.327/8, que totalizaram R\$ 8.135,00.

Todos esses depósitos foram relacionados em planilha fiscal que compõe o TVF.

Reclassificação de Rendimentos Isentos para Rendimentos Tributáveis

O contribuinte informou na sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 2007, ano-calendário 2006, **rendimentos isentos e não tributáveis “Ganho não tributável – Redução de Capital art. 22 da Lei 9.249/95” no valor de R\$ 6.105.404,97.**

Para analisar a apuração deste ganho, a fiscalização foi buscar **a origem e transformação da empresa que fez a redução de capital – Tetto SPE 1 Gestão de Recebíveis Ltda – CNPJ nº 07.680.893/0001-02 (doravante denominada Tetto – SPE 1), constatando que:**

- Originalmente, foi criada a empresa Gestão de Recebíveis Tetto Habitação S/A (chamada doravante Tetto S/A) ;
- Em 24/10/05, foi constituída a empresa Tetto SPE 1 Gestão de Recebíveis Ltda., tendo como sócios a Tetto S/A com 990 quotas e Eugenio Pacelli Marques de Almeida Holanda, com 10 quotas.
- Em 01/06/06, a Tetto S/A vendeu a José de Vasconcellos e Silva 4.000 quotas preferenciais da Tetto SPE 1 por R\$ 4.000,00 com direito a recompra a qualquer tempo por 24 meses;
- Em 06/06/06, por meio de Ofício SEPLAG 207/2006, o Estado da Paraíba solicitou à Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP) a realização de leilão eletrônico, objetivando a venda da totalidade dos créditos mobiliários pertencentes ao Estado.
- Em 07/06/06, a CETIP emitiu Comunicado nº 55/06 da realização do Leilão.

Em 08/06/06, o contribuinte firmou contrato “Instrumento de Outorga de Opção de Compra de Quotas” com a Tetto S/A e Eugênio Pacelli Marques de Almeida Holanda. A empresa vinha mantendo negociação com investidores interessados na aquisição de contratos de crédito imobiliário a serem alienados no leilão de que trata o Comunicado nº 55/06 que seria realizado pelo Estado da Paraíba. **A aquisição dar-se-ia por meio da sociedade limitada Tetto SPE 1 Ltda. e, em caso de sucesso, essa empresa seria contratada como prestadora de serviços técnicos de administração dos contratos de crédito imobiliários adquiridos no leilão.** Estabelece o contrato que: *“José teve relevante papel na estruturação do negócio em questão, razão pela qual a Tetto e Eugênio desejam oferecer-lhe a oportunidade de participar do negócio em questão caso ele venha a se concretizar.”*

A Tetto S/A e Eugênio Pacelli Marques de Almeida Holanda outorgaram, então, a José Vasconcellos e Silva, em caráter irrevogável e irretroatável, opção de compra de até 11,34% das quotas detidas por eles no capital social da Tetto SPE 1 Ltda., opção concedida sem pagamento de prêmio e com vigência de seis meses a contar da data da assinatura do contrato.

Em 23/06/06, a Tetto S/A distribuiu dividendos a Vasconcellos, no valor total de R\$ 417.000,00 declarados no ajuste anual.

Em 09/06/06, por instrumento particular, houve a primeira alteração contratual da Tetto SPE 1 Ltda.: a sociedade C.A.R.M. Investments LLC (USA) subscreveu 55.000.000 quotas a um real cada e deveria integralizar o montante subscrito em trinta dias.

Em 14/06/06, a Tetto SPE I LTDA foi vencedora no leilão realizado pelo Estado da Paraíba.

Em 03/07/06, na terceira alteração contratual a I.C.G.L Investments LLC ingressou na sociedade e subscreveu 71.337.750 quotas.

Em 31/07/06, conforme ata de reunião de sócios e instrumento particular de 5ª Alteração Contratual da Tetto SPE 1 houve cisão parcial da empresa, com a constituição da Vision CVS Gestão de Recebíveis Ltda., com as sócias retirantes da sociedade CARM e ICGL.

A CARM e a ICLG detinham, em 30/07/06, mais de 99,99% da empresa, em razão da integralização de R\$ 149.922.750,00 na sociedade e saíram dela, por cisão, levando bens, direitos e deveres que compuseram a parcela cindada da Tetto. **Já os demais sócios, que haviam anteriormente integralizado R\$ 5.000,00 na Tetto, permaneceram na sociedade com o patrimônio remanescente de R\$ 53.844.550,00, conseqüentemente alterando o valor nominal das quotas de um real para R\$ 10.768,91, gerando elevadíssimo ganho aos sócios remanescentes.**

Em 04/08/06, **entraram na sociedade** Fernando Salles Teixeira de Mello, José de Vasconcellos e Silva e Olimpio Uchoa Viana. **No caso do contribuinte, Eugênio**

Pacelli Marques de Almeida Holanda cedeu e transferiu 567 quotas, totalmente subscritas e integralizadas, no valor nominal de R\$ 6.138.278,70.

O contribuinte informou na DIRPF que adquiriu 567 por R\$ 567,00, portanto a R\$ 1,00 cada. Em 08/08/06, foi aprovado em ata de reunião da Tetto SPE1 contrato de mútuo com Fernando Salles Teixeira de Mello, José de Vasconcellos e Silva, Olimpio Uchoa Viana, Eugênio Pacelli Marques e Tetto S/A, no qual o contribuinte recebeu R\$ 6.105.971,97.

No mesmo ato, foi reduzido o capital social da empresa, recebendo o contribuinte ativos correspondentes a créditos da sociedade no mesmo valor correspondendo ao resgate das 567 quotas.

A cópia do Livro Razão da Tetto SPE 1 Ltda demonstra que o débito do contrato de mútuo ficou quitado com o crédito relativo à redução do capital social correspondente ao percentual de participação do contribuinte.

Os brasileiros que colocaram na empresa cinco mil reais saíram com valor de R\$ 53.844.500,00. Antes das alterações contratuais citadas, possuíam quotas com valor nominal de um real e após a cisão passaram a valer R\$ 10.768,91.

Questiona a autoridade fiscal qual o propósito dessa cisão desproporcional com redistribuição escandalosa de recursos, inquirindo se não seria justo que as empresas estrangeiras, após a vitória no leilão, vertessem para si a parte que realmente lhes cabia e que lhes era de direito, concluindo que os atos jurídicos citados representam uma distorção e falta de propósito negocial.

Ressalta a autoridade fiscal que o contribuinte fez opção de compra de quotas da empresa que irá participar do leilão no valor de um real e dois meses depois, já com a empresa cindida e inchada com recursos estrangeiros, o valor da quota ser de R\$ 10.768,91.

O contribuinte tinha débito de R\$ 6.105.971,97 derivado de mútuo e com a devolução do capital referente ao resgate das quotas, o débito ficou zerado. Assim, desembolsou R\$ 567,00 e recebeu R\$ 6.105.971,97, questionando o autor do lançamento, como ocorreu essa “multiplicação de pães” tão generosa. A resposta, entende ele, está no contrato de “Instrumento de Outorga de Opção de Compra e Venda de Quotas” com a Tetto S/A e Eugênio Pacelli Marques de Almeida, que fala do papel relevante do contribuinte na estruturação do negócio.

Conclui a fiscalização que o contribuinte entrou na sociedade por conhecer o negócio a que se propunha, tinha o conhecimento e a vivência de negócio semelhante ocorrido no Rio de Janeiro e realizou uma série de atos jurídicos, objetivando se escoimar da renda obtida na sua participação no negócio na Paraíba.

A situação se configura abuso de direito, que se traduz em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam

sendo adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática, exatamente o que se deu quando o contribuinte se tornou sócio da empresa Tetto SPE 1 Ltda.

Uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja a de natureza tributária, não pode ser considerada comportamento válido, **tais como cisão completamente desproporcional, opção de compra de quotas que, após a cisão, valem muitíssimo mais, entre outros atos, com o exclusivo fito de criar rendimento isento de imposto de renda.**

Dessa forma, foram reclassificados os rendimentos declarados com base no art. 3º. §4º da Lei 7.713/88.

Cientificado do lançamento, em 11/05/2011, fl. 1.118, o sujeito passivo apresentou impugnação, em 06/06/2011, fls. 1.237/1.244, por meio de procurador, devidamente habilitado, fls. 1.245/1.247, trazendo os seguintes argumentos, em síntese:

Nenhum dos lançamentos pode prevalecer por diversos motivos, sendo o primeiro deles, em caráter preliminar, **a decadência.**

O Auto de Infração foi lavrado em 06/05/2011; os fatos geradores ocorreram no último dia do mês calendário no ano de 2006.

Em razão do art. 150, §4º, do CTN, há que se cancelar o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a abril de 2006.

O lançamento quanto ao imposto de renda se dá por homologação, através do qual o contribuinte calcula o tributo devido e processa o pagamento, independentemente do conhecimento da autoridade lançadora que homologa o pagamento realizado, expressa ou tacitamente. (Reproduz jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes)

Assim, deve ser reconhecida **a decadência parcial do direito de constituição do crédito tributário.**

A tributação que se pretende instaurar **por presunção** não pode prevalecer.

Para diversos depósitos em dinheiro, existe identificação do depositante pelas iniciais (FSTM), (OUV), (MAA), (EJCS), (CLRS), (ALVF), (VBM) E (ASAA).

Parte dos lançamentos se refere a transferências entre contas ou agências, ou ainda entre a conta corrente e o dinheiro investido em caderneta de poupança, operações que, pela sua natureza, não constituem rendimentos tributáveis.

Trinta e quatro lançamentos na conta Bradesco Prime agência 2322, c/c 1467-2, são de valor inferior a R\$ 1.000,00 e, na conta de depósito na Caixa Econômica Federal, cinco lançamentos são inferiores a esse valor. Entre R\$ 1.000,00 e R\$ 5.000,00, temos mais de quarenta depósitos na conta corrente junto ao Bradesco Prime.

Na CEF, todos os depósitos são de valor inferior a R\$ 3.000,00 e em todo ano de 2006, o total sem comprovação foi de R\$ 8.135,00.

Todos os valores depositados em caderneta de poupança foram recebidos em razão de transferências entre agências, salvo o valor de R\$ 15.000,00 objeto de depósito em dinheiro em 22/12/06.

Deixaram de ser considerados mútuos celebrados em 17/02/06 em que eram credores Eduardo Jorge Chame Saad e Fernando Salles Teixeira de Mello, comprovados pelos anexos 1 e 2 e o de R\$ 6.105.971,97 em que era credor Tetto SPE1, objeto de contrato anexo 3, embora o próprio termo de verificação se refira ao fato.

Não foi levado em conta como origem o saldo disponível em 31/12/05, nem os próprios rendimentos auferidos no ano base, mês a mês.

Todas as operações têm que ser excluídas, quer em função do valor, quer pelo fato de constituírem rendimento tributável e nesse sentido é a jurisprudência.

Para que a presunção possa se converter em realidade, é necessário que a autoridade lançadora comprove que, efetivamente, estes depósitos correspondem a renda percebida pelo contribuinte, excluídas assim as operações que são simples transferências financeiras sem a característica de resultado de renda ou proventos, desatendendo ao que dispõe o art 43 do CTN.

Quanto ao lançamento que o autuante denominou “rendimentos classificados indevidamente”, **a Tetto Spe 1 Gestão de Recebíveis Ltda. concedeu ao suplicante um empréstimo no valor total de R\$ 6.105.971,97, que é o total do rendimento cuja reclassificação se postula.**

Esse crédito foi liquidado em razão da redução de capital da sociedade realizada em 13/11/06, objeto do anexo da alteração contratual que constitui o anexo 4.

Como as participações societárias foram liquidadas sem ganho, não houve incidência de imposto sobre a transação.

Com base no art. 110 do CTN, é impossível deixar de considerar legal a operação realizada para transformá-la em rendimento do trabalho, até porque o suplicante era quotista da empresa e essa participação figurava em sua declaração.

As quotas foram recebidas pelo seu valor de mercado apurado através de laudo em razão de o capital da sociedade ter sido reduzido no valor global de R\$ 22.054.727,68, retirando-se da sociedade o suplicante e outros dois sócios.

Por esse motivo, havendo comprovação material da transação, a tributação questionada não pode subsistir, devendo ser cancelado o lançamento com o provimento da impugnação.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. DECADÊNCIA.

O Imposto de Renda é um tributo de natureza complexa, cujo fato gerador inicia-se em 1º de janeiro e completa-se apenas no dia 31 de dezembro de cada ano, e uma vez que não tenha havido antecipação do imposto de renda devido, aplica-se a regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo para o lançamento a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS Para a comprovação da origem dos créditos efetuados em contas bancárias, é necessária a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, capazes de demonstrar, de forma inequívoca, a proveniência dos valores depositados em contas bancárias das quais o contribuinte é titular de fato ou de direito.

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. ABUSO DE DIREITO.

A falta de propósito negocial e as distorções nas operações de reorganização societária que visavam apenas excluir da tributação os rendimentos pagos caracteriza abuso de direito, sendo considerados os rendimentos como base de cálculo do Imposto de Renda. Verificando-se que o valor declarado pelo sujeito passivo como rendimento isento, na verdade, trata-se de remuneração recebida pela atuação na condução de participação na aquisição de contratos de crédito imobiliário celebrados no âmbito do sistema financeiro da habitação, mantém-se o lançamento fiscal.

Cientificado da decisão, em 26/12/2014 (fls. 1322), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 19/01/2015, recurso voluntário (fls. 1305/1315), insurgindo-se contra a autuação, reportando-se e repisando literalmente as alegações da peça impugnatória, pugnano pela realização de perícia visando apurar o valor correspondente aos depósitos bancários a serem submetidos à incidência tributária. Alega ainda, em relação aos rendimentos classificados

indevidamente dos quais a decisão recorrida negou validade às transações realizadas, sob o fundamento de que teria havido abuso de forma, não se pode olvidar que as participações societárias foram liquidadas sem ganho, não havendo assim incidência do imposto de renda. Cita jurisprudência administrativa para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, seja acolhida a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, seja declarada a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, com a realização da prova pericial, ou caso assim não se entenda, seja cancelado o lançamento fiscal realizado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 1316/1319.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Alega o Recorrente a ocorrência da decadência do crédito tributário, por decurso do prazo para a sua constituição, uma vez que já se passaram mais de cinco anos da data dos fatos geradores mensais das obrigações tributárias.

Contudo, razão não lhe socorre.

Em relação aos vícios apontados, tal alegação novamente repisada nesta seara recursal já foi apreciada pela DRJ/RJ1, estando a decisão assim fundamentada (fls. 1285/1287):

Da decadência

O impugnante alega que quando da ciência do lançamento (11/05/2011) já se encontrava extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos entre janeiro e abril de 2006, entendendo que a incidência do imposto de renda é mensal.

A tese de **decadência mensal defendida pelo contribuinte não pode prosperar**. Isso porque **o imposto de renda é um tributo de natureza complexa**, cujo fato gerador inicia-se em 1º de janeiro e completa-se apenas no dia 31 de dezembro de cada ano, não se confundindo as antecipações, sejam elas mensais, trimestrais ou semestrais, com seu fato gerador.

(...)

As disposições relativas à tributação dos demais rendimentos sujeitos ao ajuste anual vêm corroborar o mesmo princípio, pois, embora sujeitos à tributação no mês da sua percepção com base na tabela mensal, **estão sujeitos ao ajuste anual, na forma do art. 11, da Lei nº 8.134/90**.

A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso do IRPF, a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, I do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo código, hipótese em que o prazo de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Veja-se o que dispõe o CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Registre-se, portanto, que, na hipótese de não ser efetuado qualquer recolhimento do IRPF, não haverá nada a se homologar e, por conseguinte, tornar-se-á inaplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, devendo o prazo decadencial obedecer à regra geral de contagem disposta no artigo 173, I, do mesmo diploma legal.

Examinando os autos, verifica-se na **Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, Dirpf, de fl. 12/15, do ano-calendário 2006, que o contribuinte não indicou nenhuma espécie de imposto pago** e também a Declaração não resultou em imposto a pagar com possível emissão de Darf.

Assim, no caso em exame, não há como ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN, uma vez que não há imposto a homologar, aplicando-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

Considerando que o fato gerador ocorreu em 31/12/2006, pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, **o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2012**. Como o sujeito passivo **foi cientificado do lançamento, em 11/05/2011, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento fiscal**.

Apenas para esclarecimento, mesmo pela regra do art. 150, §4º, do CTN, também **não haveria que se falar em decadência, uma vez que o lançamento poderia ter sido constituído até 31/12/2011**.

Assim, rejeita-se a questão suscitada pelo Impugnante acerca da existência da decadência para fatos ocorridos entre janeiro e abril de 2006.

De fato, e corroborando o acerto da decisão recorrida, cabe salientar que o imposto de renda é **complexivo** e compreende a disponibilidade econômica ou jurídica apurada no decorrer do ano, se aperfeiçoando no dia 31/12 de cada ano-calendário, sobretudo levando-se em conta que a tributação do imposto de renda pessoa física só se perfectibiliza tornando-se definitiva com a declaração de ajuste anual, ao teor da legislação de regência.

Com efeito, uma vez constatada a não ocorrência de IRRF no ajuste anual (fls. 12/23), o termo inicial da contagem do prazo decadencial, ao teor do art. 173, I do CTN, se deu em 01/01/2008, escoando-se impreterivelmente em 31/12/2012. E, certificando que o lançamento foi lavrado em 06/05/2011 (fls. 1087), tendo sido o Recorrente regularmente notificado em 11/05/2011 (fls. 1118), inclusive apresentando impugnação, em 06/06/2011 (fls. 1238/1245), não há que se falar em decadência, pois estava em curso o lustro legal e regulamentar para constituição do crédito tributário, aliás mesmo que ainda se considere a contagem do prazo pela regra do art., 150, § 4º do CTN.

Portando, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Dos depósitos bancários de origem não comprovada e da classificação indevida de rendimentos na DIRPF:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 3.609.374,04), e da classificação indevida de rendimentos na DIRPF (R\$ 6.105,971,97), apuradas em sede de verificação das obrigações tributárias relativas ao ano-calendário de 2006, importando na apuração do imposto suplementar, no valor de R\$ 2.665,726,44, a ser acrescidos dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 1278/1294) e atendo-se às informações contidas no auto de infração e no termo de verificação fiscal (fls. 1087/1116), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujas razões, ora novamente apresentadas, já foram detidamente apreciados pela DRJ/RJ1 – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 1287/1294), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Dos depósitos bancários

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, conforme determina o art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ademais, dispõe o art. 44 do mesmo diploma legal **que a base de cálculo do referido tributo é o montante** real, arbitrado **ou presumido**, o que demonstra que a tributação incide não apenas sobre os rendimentos reais, **mas também em relação a rendimentos presumidos, exatamente a hipótese do art. 42 da Lei 9.430/96**, senão vejamos:

“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.

Os dispositivos legais referidos **presumem** como rendimentos os valores creditados em conta, em relação aos quais, **o titular não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.**

Trata-se, no entanto, **de presunção legal relativa que inverte o ônus da prova.** É a chamada presunção juris tantum, assim definida por Plácido e Silva, em seu “Vocabulário Jurídico”:

“PRESUNÇÃO ‘JURIS TANTUM’. É a presunção condicional ou relativa, também denominada de simples. E é apelidada de ‘tantum’, porque prevalece ‘até que se demonstre o contrário’. E a destruição dela não cabe a quem a tem em seu favor por determinação legal, mas aquele que não a quer ou não se conforma com a sua determinação.”

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, **quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.**

Desse modo, deve o contribuinte demonstrar que o numerário creditado em sua conta corrente não é renda tributável e não logrando êxito em fazê-lo, tem o Fisco autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador do imposto.

Ressalte-se que, diferentemente da Lei 8.021/90, que considerava como rendimento o depósito sem origem comprovada, desde que demonstrados sinais exteriores de riqueza, a Lei 9.430/96 exige apenas que os depósitos deixem de ser comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos para que estes sejam considerados hipótese de incidência tributária, independentemente da existência de acréscimo patrimonial.

Assim, **não** cabe buscar saldo disponível em 31/12/05, nem identificar os rendimentos mensais do sujeito passivo, uma vez que o lançamento de depósito bancário de origem não comprovada prescinde da prova do acréscimo patrimonial, como acima esclarecido.

Uma vez caracterizada a aquisição de renda, **ainda que por presunção estabelecida em lei, já que se trata de rendimentos omitidos, fica comprovada a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.**

Não cabe ao Fisco, **mas sim ao contribuinte que pretender refutar a presença da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, provar, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis,** sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados exclusivamente na fonte.

No caso em exame, a defesa afirma que em diversos depósitos em dinheiro, há identificação do depositante pelas iniciais. Ora, se o contribuinte tem ciência de quem efetuou os depósitos e sabe dizer a natureza dos mesmos, **deveria ter trazido aos autos prova disso.** Há necessidade de se estabelecer **uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidência de data e valor, sendo insuficiente a mera alegação genérica de que é possível identificar os depositantes, quando desacompanhada da documentação comprobatória pertinente à operação que deu causa ao depósito efetuado na conta corrente ou de investimento do contribuinte.**

Ou seja, a comprovação de origem deve ser interpretada como **a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre a que título os créditos foram efetuados na conta corrente ou de investimento.**

Alega, ainda, o sujeito passivo que foram indevidamente apurados depósitos/créditos, individualmente considerados, **em valores abaixo** de R\$ 1.000,00; R\$ 3.000,00 e R\$ 5.000,00.

Cabe esclarecer que a presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei 9.430/96 **não** atinge todos os depósitos bancários não comprovados pelo sujeito. O parágrafo terceiro traça parâmetros que devem ser seguidos na determinação da receita omitida, senão vejamos:

Art. 42

§ 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\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta 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.”

Como se vê da legislação transcrita, não podem ser considerados os depósitos/créditos cujo valor individual seja inferior a 12 mil reais, desde que seu somatório não ultrapasse o valor de 80 mil reais dentro do ano calendário.

A planilha fiscal, de fls. 1.111/1.116, que acompanha o Termo de Verificação Fiscal, relaciona todos os depósitos/créditos bancário de origem não comprovada apurados, no

ano-calendário de 2006. Como se pode observar, **a soma daqueles, em todas as contas correntes, com valor individual abaixo de 12 mil reais, ultrapassa 80 mil reais.**

Assim, não há motivação **para exclusão de qualquer dos lançamentos indicados pela fiscalização em vista do valor individual ser abaixo de doze mil reais.**

Aduz o sujeito passivo que parte dos lançamentos se refere a transferências entre contas ou agencias, entre conta corrente e poupança, no entanto **não traz uma prova sequer de suas alegações.**

A simples descrição do lançamento constante dos extratos e reproduzida na planilha, **de fls. 1.111/1.116**, como “Transf. valor entre conta”, “Transf entre Agenc.dinh”, “Transf valor entre conta”, “Transf. Entre Agenc.Cheque” **sem a disponibilização de documentação que lhe dê respaldo não é suficiente para afastar o lançamento.**

Não há como se concluir que as transferências se deram entre as próprias contas do sujeito passivo, que deveria ter demonstrado tal fato, de forma individualizada, por meio de provas que não deixem margem à dúvida. **Como não o fez, deve arcar com o peso da presunção.**

Quanto ao valor de R\$ 6.105.971,97, este **não** foi considerado como depósito de origem não comprovada, tendo a fiscalização inclusive identificado a natureza deste e apurado como rendimento tributável.

No que se refere à alegação do interessado de que deixaram de ser considerados **contratos de mútuos celebrados em 17/02/06** em que eram credores Eduardo Jorge Chame Saad e Fernando Salles Teixeira de Mello, em análise dos valores apurados, foram identificados os seguintes depósitos em dinheiro, em 17/02/2006, na conta corrente 1467-2, agência 03228, Banco Bradesco Prime, abaixo relacionados:

Data	Histórico	Valor
17/2	Depósito em dinheiro - EJCS	R\$ 583.148,15
17/2	Depósito em dinheiro - FSTM	R\$ 715,57
17/2	Depósito em dinheiro - OUV	R\$ 715,57
17/2	Depósito em dinheiro - FSTM	R\$ 210.925,93
17/2	Depósito em dinheiro - OUV	R\$ 210.925,93

Apresentou o sujeito passivo, em sua defesa, **três Instrumentos Particulares de Mútuo celebrados** com Olympio Uchoa Vianna, fls. 1256/1257, no valor de R\$ 210.925,93; Fernando Salles Teixeira de Mello, fls. 1258/1259, no valor de R\$ 210.925,93, e Eduardo Jorge Chame Saad, fls. 1262/1263, no valor de R\$ 583.148,15, todos datados de 17/02/06.

Com relação à validade do contrato particular de abertura de mútuo, de fls. 1.256/1263, cabe transcrever os princípios contidos nos arts. 219 e 221 do Código Civil, que assim dispõem:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

(...)

O texto legal acima deixa claro que o referido contrato escrito e assinado gera uma presunção que é restrita aos signatários, não alcançando terceiros, como o sujeito ativo da obrigação tributária que, com o contribuinte, mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os mutuantes.

A Secretaria da Receita Federal, no caso em pauta, embora não seja propriamente um terceiro credor, tem total interesse na comprovação de que houve realmente um empréstimo e não mera simulação, tendo em vista ser o contrato apresentado de fácil emissão.

O contrato, por si só, não tem condições absolutas de comprovar a efetividade da operação. Deveria estar lastreado por elementos que comprovassem a efetiva transferência dos recursos para o notificado.

A exigência fiscal de cabal comprovação do mútuo está amparada na Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, que dispõe, *verbis*:

“Art. 51 - Como parte integrante da declaração de rendimentos a pessoa física apresentará relação pormenorizada, segundo modelo oficial, dos bens imóveis e móveis que no país ou no estrangeiro constituem o seu patrimônio e dos seus dependentes, no ano-base.

§1º **A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários** acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importem em aumento ou diminuição do patrimônio.” (grifos acrescentados)

No **Termo de Reintimação nº 18**, de fls. 952/953, a autora do lançamento requereu ao contribuinte que, além do contrato de mútuo, **fosse comprovado o pagamento efetuado para liquidação do referido contrato.**

Em resposta, de fls. 962, informou o sujeito passivo nos itens 2 a 4 como teria se dado o pagamento do mútuo, conforme se resume a seguir:

Mútuo	Pagamento	Meio	Data
FSTM	R\$ 77.820,35	Cheque Bradesco	17/11/2006
FSTM	Restante	dinheiro	
OUV	R\$ 72.760,32	Trans.entre contas	17/5/2006
OUV	R\$ 75.390,92	Trans.entre contas	18/8/2006
OUV	R\$ 77.820,35	Cheque Bradesco	17/11/2006
EJCS	R\$ 201.160,87	Trans.entre contas	17/5/2006
EJCS	R\$ 164.086,12	Trans.entre contas	18/8/2006
EJCS	R\$ 44.347,60	Cheque	18/8/2006
EJCS	R\$ 169.376,71	Cheque	17/11/2006
EJCS	R\$ 45.776,68	Cheque	17/11/2006

A fiscalização no **Termo de Reintimação 19**, fls. 1001/1003, requereu que o contribuinte, com relação à resposta por ele fornecida em 23/07/2010, vinculasse as parcelas citadas como pagamento ao contrato de mútuo e mutuante (por exemplo cópia dos cheques, etc.) e demonstrasse o método de cálculo e índices utilizados para atualização das parcelas.

Em resposta, de fl. 1.004/1.005, de 20/08/2010, o interessado informa, nos itens 6 a 8, que os extratos anexados são a única comprovação que poderia apresentar de imediato,

pois a cópia dos cheques demandaria mais tempo do que aquele concedido pela fiscalização.

Considerando que a defesa foi interposta, em 06/06/2011, o contribuinte tinha mais do que tempo suficiente para trazer ao processo as cópias dos cheques, por meio dos quais foi efetivado o pagamento dos mútuos e demonstrar como foram calculados os acréscimos para pagamento das parcelas, **mas não o fez, impedindo que se faça uma revisão do lançamento quanto a este ponto.**

Em se tratando de uma questão de prova, incumbe o seu ônus a quem alega ou aproveita.

A obrigação tributária impõe ao contribuinte a adoção de medidas acautelatórias no sentido da comprovação do teor de operações que tenham repercussão fiscal. Em outras palavras, **ou o contribuinte identifica a origem de cada depósito, um a um, ou então se sujeita à caracterização da omissão de rendimentos por via presuntiva.**

(...)

Portanto, uma vez tipificada **a presunção legal de omissão de rendimentos** estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, **sem que o Impugnante tenha logrado êxito em afastá-la**, quando o ônus lhe cabia, mantém-se integralmente a exigência.

Da Reclassificação dos Rendimentos

Em sua defesa, o contribuinte afirma que o empréstimo no valor de R\$ 6.105.971,97, concedido pela empresa Tetto Spe 1 Gestão e Recebíveis Ltda., **foi liquidado em razão da redução do capital da sociedade realizada em 13/11/06, sem que ele tenha auferido qualquer ganho, não tendo havido incidência do imposto de renda.**

Todavia, pela análise da sucessão de atos de reorganização societária ocorridos entre a constituição da sociedade jurídica Tetto SPE 1 Gestão de Recebíveis Ltda., em 24/10/05, e a redução do capital social da empresa, deliberada na Ata de Reunião de Sócios, em 08/08/06, pode-se constatar que as operações **se deram sem causa econômica, a não ser a economia fiscal.** É, portanto, incontestável **a ocorrência do abuso de direito, que tem lugar quando o sujeito aparentemente está agindo no exercício de um direito, mas de fato está violando os valores que justificam o reconhecimento desse direito pelo ordenamento jurídico.**

(...)

Na hipótese dos autos, as operações de reorganização societária **foram implementadas sem os elementos típicos do negócio jurídico**, seja pelo tempo de sua prática, seja pela cisão da empresa em prejuízo das empresas sócias majoritárias, seja pelos meios adotados, **tendo por objetivo que, ao final de todo o processo, o valor da remuneração paga ao contribuinte fosse excluído da tributação do imposto de renda.**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, as operações que culminaram com o recebimento pelo contribuinte do valor de R\$ 6.105.971,97 da Tetto SPE 1 Ltda. **tiveram as seguintes características:**

- Em quatro alterações contratuais da sociedade, em apenas dois meses (junho e julho de 2007), ingressaram duas empresas estrangeiras com recursos que totalizaram R\$ 149.922.750,00, detendo mais de 99,99% da empresa, possuindo os demais sócios muito menos que 1%;

- Em 31/07/06, a Tetto Spe 1 Ltda. foi cindida e as empresas estrangeiras ficaram com a nova sociedade Vision Ltda., com capital de R\$ 93.288.299,00, não havendo razão para que as empresas americanas tivessem essa perda econômica;
- Em contrapartida, os brasileiros que colocaram R\$ 5.000,00 saíram com R\$ 53.844.500,00;
- Houve uma cisão desproporcional com redistribuição desmotivada de recursos, que acabou por beneficiar os sócios da Tetto Spe 1 Ltda., não se justificando as empresas americanas saírem sem a parte que realmente lhes pertencia de direito;
- O contribuinte, ainda, em 04/08/06, recebeu 567 quotas da empresa Tetto Spe 1 Ltda., no valor total de R\$ 6.105.971,97, pagando por elas apenas R\$ 567,00.
- Em seguida, ainda fez contrato de mútuo com a empresa no mesmo valor e quando da devolução do capital, em decorrência da redução do capital social da empresa, o seu débito ficou zerado.

De todo o exposto e da análise dos documentos dos autos, em especial o “Instrumento de Outorga de Opção de Compra e Venda de Quotas”, **no qual ficou registrado o importante papel do contribuinte na estruturação do negócio**, conclui-se que, como constatado pela fiscalização, **o contribuinte entrou para a sociedade pelo conhecimento que detinha do negócio, qual seja, a participação na aquisição de contratos de crédito imobiliário celebrados no âmbito do sistema financeiro da habitação, alienados no leilão realizado no Estado da Paraíba.**

Não se pode olvidar que o sujeito passivo **já havia inclusive participado em 2005 de outro leilão da mesma natureza no Rio de Janeiro, tendo vivência e conhecimento do negócio.**

Por todo exposto, o valor que a ele foi destinado na devolução de quotas pela redução do capital social da empresa Tetto Spe 1 Ltda. **tem natureza jurídica de remuneração pelos serviços prestados, sendo, portanto, verba tributável.**

Como se vê, os atos jurídicos representam distorção e absoluta falta de propósito negocial. Não se trata aqui, como parece crer o sujeito passivo, em inobservância do art. 110 do CTN, que assim dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O art. 110 do CTN apenas impede que, modificando a natureza de instituto de direito privado, o legislador invada competência que a Constituição Federal reservou a outrem, não havendo qualquer relação com o procedimento adotado nos presentes autos no qual a fiscalização constatou o abuso do direito a partir da análise fática dos atos praticados, que não resultaram em efeitos econômicos genuínos.

A defesa contesta a apuração fiscal, mas **não traz qualquer elemento adicional aos autos para demonstrar se a transação foi realizada com finalidade negocial, comercial ou econômica.**

Como bem colocado no Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - DRJ/RJO I nº 9.283/2005:

“O abuso do direito pode existir independente de tipificação legal prévia, por corresponder a distorção instaurada a partir de conduta realizada, cuja verificação se dá em função de realidades concretas, de algo efetivamente ocorrido no plano dos fatos.

No caso em exame, o abuso do direito pode ser identificado a partir de características fáticas dos atos ou negócios praticados.

De acordo com o Prof. Greco, o exame dos fatos e a busca da sua interpretação para fins de enquadramento nas normas jurídicas, integra a experiência jurídica como um todo, tanto quanto a análise e interpretação das leis. Transitar no plano dos fatos é tão relevante quanto analisar as previsões abstratas do Direito. A realidade jurídica não é feita apenas de leis; compõe-se também de fatos aos quais as leis devem se aplicar.

Desta ótica, abuso de direito é figura voltada às qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhe dão certa conformação à vista das previsões legais. Afirmar que houve abuso de direito não significa ampliar ou modificar o alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, neutralizando o “excesso” para tentar escapar da incidência da lei.”

Pelo exposto, voto pela improcedência da impugnação, com a manutenção do imposto suplementar apurado a ser acrescido da multa de ofício e dos juros legais.

Destarte, constatada a **omissão de rendimentos** caracterizada por depósitos bancários sem que se tenha havido a efetiva comprovação da origem das respectivas quantias recebidas, mediante apresentação de documentação hábil coincidente em datas e valores, capazes de demonstrar de forma inequívoca a proveniência dos depósitos realizados nas contas bancárias mantidas junto às instituições financeiras – não obstante, diga-se de passagem, tenha o Recorrente sido regularmente intimado, não desincumbiu do ônus que lhe competia, conforme aliás bem relatado na decisão recorrida – urge a manutenção da exigência tributária, ao teor da legislação de regência (art. 42 da Lei nº 9.430/96 e 849 do RIR/99), razão pela qual reconheço a subsistência do crédito tributário no particular.

Ademais, em relação aos depósitos bancários a devida comprovação da origem, não se pode olvidar que a matéria já se encontra sumulada neste CARF, culminando inclusive com a edição da súmula vinculante nº 26:

Súmula nº 26:

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)**

Em relação aos **rendimentos classificados indevidamente da DIRPF**, com especial destaque para o abuso de forma visando dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, como bem fundamentado na decisão recorrida, dada a pertinência e **por se amoldar perfeitamente ao caso vertente**, vale aqui também transcrever excertos do bem lançado voto-condutor do acórdão nº 2202-010.528 (sessão de 06/03/2024), onde a ilustre conselheira

presidente e relatora Sonia de Queiroz Accioly, com mediana clareza, assim se manifestou sobre a matéria, cujas razões de decidir perfilho:

De um lado, mera afirmação. Doutro lado, **a demonstração do “relevante papel na estruturação do negócio” e “ direcionamento técnico” no negócio, que motivou e resultou nos rendimentos e créditos tributários apurados.**

Comprovado nos autos o recebimento de rendimento pago por empresa em decorrência de serviços prestados, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda encontra-se plenamente demonstrada.

Também resta evidente, pela defesa do Recorrente, que o contrato de opção de compra e venda de quotas e o contrato de mútuo celebrados tiveram como único objetivo o pagamento por serviços prestados. Desta forma, comprovada a utilização de mecanismos dissociados da realidade.

Constatada a **classificação incorreta dos rendimentos**, o lançamento era obrigatório.

O trabalho da fiscalização foi bastante minucioso, com a produção de várias provas que foram devidamente analisadas por meio de atividade cognitiva, **chegando-se à conclusão da existência de manobras abusivas e dissimuladas, com a finalidade de reduzir a carga tributária.**

Nesses casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve “*verificar a ocorrência do fato gerador*” e “*determinar a matéria tributável*”. Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Sobre o **abuso de forma** com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, observa-se que constitui prática de negócio simulado, sobre o qual convém tecer alguns comentários, conforme entendimento doutrinário acerca desse assunto.

De início, traz-se o conceito de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes:

Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei. (Introdução ao Direito Civil, 7. ed Rio de Janeiro: Forense, 1983)

Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade. (Direito Civil, 3. ed., São Paulo: Atlas 2003. v.1)

O abuso de forma viola o direito, e a fiscalização **deve requalificar os atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente.** Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de

cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela Recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

Nesse contexto, resta caracterizado o abuso de forma, impondo-se a requalificação dos atos e fatos ocorridos, de forma a privilegiar a real natureza jurídica dos rendimentos auferidos.

E, diga-se, não há óbice para que a autoridade lançadora requalifique certos negócios ou situações jurídicas, formalmente existentes, vez que os arts. 118, 121 e 142 do CTN permitem a busca da realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, com fulcro na constatação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador, visando à apuração e cobrança do tributo efetivamente devido.

Caberia, portanto, **exclusivamente ao Recorrente** o ônus da comprovação de que se trata de rendimento isento ou não tributável. **O ônus da comprovação da natureza do rendimento é do beneficiário e não do Fisco.**

As alegações desprovidas de prova, quando necessária, não tem o condão de afastar o pressuposto de fato do lançamento fiscal.

Não desconstituída a robusta comprovação da prática classificação indevida de rendimentos pelo Recorrente, **deve-se manter integralmente a autuação.**

Portando, uma vez desatendidos os requisitos previstos na legislação de regência e constatado o abuso de forma na classificação adotada, correta a reclassificação dos rendimentos indevidamente lançados como isentos e não tributáveis na DIRPF, razão pela qual também mantenho o lançamento neste ponto.

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Por fim, quanto ao pedido de dilação probatória, com especial destaque para produção de prova pericial, não vislumbro a necessidade de sua realização, visto que o presente processo se encontra suficientemente instruído e é contundente a demonstrar a sujeição passiva em relação à matéria autuada. Ademais, e como bem fundamentado na decisão recorrida, no processo fiscal a produção probatória somente se justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que se torna despiciendo no presente feito.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, em NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter a autuação e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

ACÓRDÃO 2001-007.717 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 12448.724673/2011-40

DOCUMENTO VALIDADO