



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13116.720624/2013-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-010.504 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de maio de 2023  
**Recorrente** SEBASTIAO DE ALMEIDA RAMOS JUNIOR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

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

**SUJEIÇÃO PASSIVA ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO SOCIEDADE CONJUGAL.**

Tratando-se de contribuinte que faz parte de sociedade conjugal, excetuando-se apenas os casos de casamentos regidos pelo regime de separação total de bens, o demonstrativo de evolução patrimonial deve ser elaborado considerando os recursos e dispêndios de ambos os cônjuges.

Apurado acréscimo patrimonial a descoberto, com os recursos e dispêndios do casal, o crédito tributário decorrente de tal infração é de responsabilidade dos participantes da sociedade conjugal.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL COMPROVAÇÃO DE ORIGEM DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.**

Para fins de comprovação de pagamentos a título de distribuição de lucros não é suficiente a apresentação do livro Razão e de recibos assinados pelo próprio contribuinte, é necessária também a comprovação do efetivo repasse do numerário da pessoa jurídica para os sócios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente). Ausente o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 978-989) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) Houve nulidade por erro na apuração do imposto devido, posto que a totalidade dos valores foram tributados sem considerar a sociedade conjugal em comunhão de bens entre o contribuinte com a Sra. Claudia. Nesse sentido, deveriam ter sido efetuados dois lançamentos, um para cada cônjuge, na proporção de 50% dos valores tributados;
- b) Foram indevidamente desconsideradas as distribuições de lucro ao contribuinte e à sua esposa nos casos em que não há cheques nominais ou comprovantes de transferências bancárias que, na visão da fiscalização, seriam necessárias para demonstrar o efetivo recebimento. Ocorre que a contabilidade apresentada faz prova em favor do contribuinte a respeito da distribuição de lucros inclusive nesses casos em que se deu em dinheiro ou por meio de pagamentos para terceiros, em consonância com recibos que constam dos autos e com o art. 923 do RIR/99. Seria ônus da fiscalização comprovar que não são verídicos os lançamentos da contabilidade;
- c) Foram indevidamente desconsiderados a venda de automóvel SW4 Toyota e um empréstimo contraído pelo contribuinte, ambos de julho de 2009, como fontes de recursos na planilha de evolução patrimonial;
- d) Descabe a incidência de juros à Taxa Selic sobre a multa de ofício;

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Procuração (fl. 990);  
ii) Documentos pessoais (fls. 991).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0120200.2012.00255 (fls. 3-921) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, em face do contribuinte Sebastião de Almeida Ramos Júnior (CPF nº 370.039.331-87) e a responsável solidária Claudia Jardy Barreira Tavares Ramos (CPF nº 548.163.601-82), referente a fatos geradores ocorridos aos exercícios de 2009 e 2010. A autuação alcançou o montante de R\$ 479.895,41 (quatrocentos e setenta e nove mil oitocentos e noventa e cinco reais e quarenta e um centavos). As notificações do contribuinte e da responsável aconteceram em 02/04/2013 (fls. 927-930).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação, consta o seguinte (fls. 868):

0001 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA  
ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/04/2008	13.813,40	150,00
31/05/2008	16.781,48	150,00
30/06/2008	74.237,48	150,00
31/07/2008	19.545,90	150,00
31/08/2008	294.365,40	150,00
30/09/2008	16.639,90	150,00
31/10/2008	12.935,48	150,00
31/01/2009	81.173,58	150,00
28/02/2009	41.240,04	150,00
31/03/2009	32.809,47	150,00
30/04/2009	22.023,25	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Arts. 37, 38, 55, inciso XIII, e parágrafo único, 83, 806, 807 e 845 do RIR/99

Art. 1º, inciso II e parágrafo Único da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Arts. 37, 38, 55, inciso XIII, e parágrafo único, 83, 806, 807 e 845 do RIR/99

Art. 1º, inciso III e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, com a redação dada pela Lei nº 11.945/09

O Relatório Fiscal de fls. 877-885, além de descrever em detalhes os procedimentos realizados, afirma que:

**1 - Variação Patrimonial a Descoberto**

De acordo com as documentações apresentadas quando do atendimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal, Termo de Intimação Fiscal nº 521, Termo de Intimação Fiscal nº 561, Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 588, foi constatada Variação Patrimonial a Descoberto, conforme Demonstrativo de Variação Patrimonial que segue anexo a este Termo.

Frisa-se que somente foi aceito a distribuição de lucro que fora efetivamente comprovada, conforme fartas decisões administrativas, algumas as quais foram exemplificada acima.

A tabela abaixo descreve os valores que foram declarados pelo contribuinte e sua esposa a título de distribuição de lucro e os valores que foram efetivamente comprovados. Na tabela não constam os valores que tiveram como comprovação os pagamentos de títulos bancários, contudo os mesmos foram considerados como comprovados, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 561, e não mais fazem parte do escopo desta fiscalização.

	2008		2009	
	DECLARADO	COMPROVADO	DECLARADO	COMPROVADO
CONTRIBUINTE	896.882,77	619.508,87	1.361.829,55	256.872,24
DILIGENCIADA	879.319,85	534.530,52	1.361.464,16	134.654,55

## VI - DAS MULTAS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O contribuinte vem reiteradamente inserindo em suas Declarações Anuais de Ajuste a existência de distribuição de lucro que não foi comprovado efetivamente, com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador, com o único intuito de sonegar os tributos devidos, portanto sua multa de ofício foi qualificada para 150%, tendo em vista o indício de crime contra a ordem tributária.

## VI – DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA

De acordo com o Art. 124 do Código Tributário Federal todos aqueles com interesse em comum com a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são considerados responsáveis solidários, sendo portanto a Sra. Cláudia Jardy Barreira Tavares Ramos, esposa do contribuinte, considerado responsável solidária juntamente com seu esposo.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Referentes às declarações de imposto de renda do contribuinte e de Claudia Jardy Barreira Tavares Ramos dos exercícios de 2009 e 2010 (fls. 3-30); ii) Termo de início do procedimento fiscal e demais intimações ao contribuinte, com seus anexos (fls. 31-34, 76-87, 805-820, 827-839, 843-861); iii) Respostas do contribuinte (fls. 35, 88, 821-824, 840, 862); iv) Escrituras públicas de compra e venda (fls. 36-39, 41-55); v) Declaração de recebimentos de JR Empreendimentos Imobiliários LTDA (fl. 40); vi) Relativos a compra e venda de veículos (fls. 56-60, 841, 842); vii) Comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte (fl. 61, 65, 67, 70); viii) Cópias de documentos contábeis de K Distribuidora de Medicamentos LTDA (fls. 62-64, 66, 68, 69, 71-75); ix) Cópias de documentos contábeis, de cheques, recibos e comprovantes de transferências bancárias apresentados pelo contribuinte (fls. 92-804); x) Demonstrativos de financiamentos (fl. 825); xi) Planilha sobre lucros recebidos (826, 863); xii) Certidão de casamento (fl. 864); xiii) Termo de sujeição passiva solidária

O contribuinte apresentou impugnação em 15/04/2013 (fls. 936-952) alegando que:

- a) Houve nulidade por erro na apuração do imposto devido, posto que a totalidade dos valores foram tributados sem considerar a sociedade conjugal em comunhão de bens entre o contribuinte com a Sra. Claudia. Nesse sentido, deveriam ter sido efetuados dois lançamentos, um para cada cônjuge, na proporção de 50% dos valores tributados;
- b) Foram indevidamente desconsideradas as distribuições de lucro ao contribuinte e à sua esposa nos casos em que não há cheques nominais ou comprovantes de transferências bancárias que, na visão da fiscalização, seriam necessárias para demonstrar o efetivo recebimento. Ocorre que a contabilidade apresentada faz prova em favor do contribuinte a respeito da distribuição de lucros inclusive nesses casos em que se deu em dinheiro ou por meio de pagamentos para terceiros, em consonância com recibos que constam dos autos e com o art. 923 do RIR/99. Seria ônus da fiscalização comprovar que não são verídicos os lançamentos da contabilidade;

- c) Foram indevidamente desconsiderados a venda de automóvel SW4 Toyota e um empréstimo contraído pelo contribuinte, ambos de julho de 2009, como fontes de recursos na planilha de evolução patrimonial;
- d) Descabe a aplicação da multa qualificada, uma vez que não se fez prova do dolo necessário a atrair a aplicação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96;
- e) Descabe a incidência de juros à Taxa Selic sobre a multa de ofício;

Ao final, formulou pedidos nos termos das fls. 951 e 952.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) procuração (fl. 951); ii) Documentos pessoais (fls. 954).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ), por meio do Acórdão nº 16-51.296, de 02 de outubro de 2013 (fls. 960-y), deu parcial provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

Ano-calendário: 2008, 2009

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

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

**SUJEIÇÃO PASSIVA ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO SOCIEDADE CONJUGAL.**

Tratando-se de contribuinte que faz parte de sociedade conjugal, excetuando-se apenas os casos de casamentos regidos pelo regime de separação total de bens, o demonstrativo de evolução patrimonial deve ser elaborado considerando os recursos e dispêndios de ambos os cônjuges.

Apurado acréscimo patrimonial a descoberto, com os recursos e dispêndios do casal, o crédito tributário decorrente de tal infração é de responsabilidade dos participantes da sociedade conjugal.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL COMPROVAÇÃO DE ORIGEM DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.**

Para fins de comprovação de pagamentos a título de distribuição de lucros não é suficiente a apresentação do livro Razão e de recibos assinados pelo próprio contribuinte, é necessária também a comprovação do efetivo repasse do numerário da pessoa jurídica para os sócios.

**MULTA QUALIFICADA EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório do essencial.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2301-010.504 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13116.720624/2013-14

## **Voto**

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

### ***Conhecimento***

A intimação do Acórdão se deu em 06 de novembro de 2013 (fl. 976), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 21 de novembro de 2013 (fls. 978-989). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

### ***Mérito***

#### **Das matérias devolvidas.**

Verifica-se que as matérias levantadas pelo recorrente são essencialmente as mesmas que já constavam de sua impugnação administrativa, com exceção da questão referente à multa agravada - que foi acolhida pela DRJ.

Considerando tais fatos, bem como por concordar com os fundamentos expostos na decisão recorrida, transcrevo-os e os adoto como razões de decidir, com fulcro no art. 57, § 3º, do CARF:

A impugnação é tempestiva, dela tomo conhecimento.

Verifica-se dos autos do processo que a autoridade lançadora constatou, por meio do levantamento de entradas e saídas de recursos — fluxo financeiro ("fluxo de caixa"), que o contribuinte consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Comprovado, por meio desses demonstrativos de evolução patrimonial, que o contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, fica claro do ponto de vista lógico que houve omissão de rendimentos. Tratando-se de omissão, o montante apurado pela fiscalização deve ser objeto de tributação consubstanciada em lançamento tributário de ofício, com a aplicação da correspondente multa.

A legislação tributária expressamente define o acréscimo patrimonial como fato gerador do imposto de renda, conforme art. 43, II, do Código Tributário Nacional.

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.(grifou-se)

A exemplo do Código Tributário Nacional, a Lei 7.713/88 estabelece que o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto (art. 3º caput) constituído, também, pelos acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei 7.713 de 1988:

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

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

(...).

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, dispõe no art. 55, XIII, que as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado são tributáveis.

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

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

O artigo 806 do RIR/99 prevê, ainda, que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte os esclarecimentos necessários acerca da origem dos recursos, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento do patrimônio.

Art. 806. 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 importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).

Por fim, o art 807 do mesmo regulamento estabelece que o acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar que o aumento detectado não corresponde aos rendimentos declarados, a menos que o contribuinte logre demonstrar que o acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeito à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

O acréscimo patrimonial trata-se, portanto, de verdadeira regra de incidência do imposto de renda. Como todos os outros fatos geradores, cabe à autoridade fiscal comprovar a sua ocorrência, já que é seu o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV, do Código Tributário Nacional). Essa comprovação é feita de forma direta mediante a utilização de fluxos de caixa planilhas em que são inseridas todas as origens de recursos comprovadas no decorrer da ação fiscal e todos os gastos e disponibilidades no mesmo período.

De tal análise, podem surgir inconformidades entre as origens e as aplicações apuradas, o que denota a ocorrência de acréscimo não justificado que, conforme expressa disposição legal, é fato gerador do imposto de renda. Trata-se de previsão bastante lógica, posto que ninguém realiza gastos sem que possua recursos disponíveis.

Por sua vez, cabe ao contribuinte demonstrar que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Esta comprovação é a única forma de

elidir a tributação em comento. O ônus dessa prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória; mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Não compete à autoridade fiscal efetuar diligências com o objetivo de produzir provas que são de responsabilidade do contribuinte. Ao Fisco cabe apenas a comprovação dos dispêndios e a utilização de todas as origens de recursos comprovadas pelo contribuinte nos demonstrativos de evolução patrimonial. Assim, uma vez detectado o acréscimo patrimonial a descoberto, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do Código Tributário Nacional.

No presente lançamento, o acréscimo patrimonial a descoberto foi detectado por meio das planilhas de fls. 916/919, parte integrante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 906/915).

Os valores de origens e de aplicações utilizados no preenchimento das planilhas foram coletados na Declaração de Ajuste e em informações prestadas pelo próprio contribuinte durante o procedimento fiscal. Em relação à alegação de origem cabe ao contribuinte comprovar efetivamente o ingresso de numerário e a sua natureza, conforme expressamente dispõe o art. 806 do Regulamento do Imposto de Renda, reproduzido acima.

Em sua impugnação, o contribuinte ataca a própria metodologia utilizada pela autoridade fiscal na apuração do acréscimo patrimonial, por entender que, na constância da sociedade conjugal, o patrimônio acrescido é comum, assim como os rendimentos que lhe deram causa, e, portanto, a autuação deveria ter sido feita em nome de cada cônjuge na proporção de 50%. Fundamenta a sua alegação no art 6º, II, do RIR/99.

O citado art. 6º, do Regulamento do Imposto de Renda, prevê que, na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de cem por cento dos que lhe forem próprios e de cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns podem ser tributados, em sua integralidade, em nome de um dos cônjuges.

Trata-se, portanto, de tributação de rendimentos cuja natureza e origem são conhecidas no lançamento. Conhecidas as especificidades dos rendimentos, se próprios ou produzidos por bem comum, a autoridade fiscal deve se basear nas regras estabelecidas pela norma acima para efetuar o lançamento. Logicamente, levando-se em consideração a opção exercida pelos cônjuges em suas declarações.

Exemplo clássico é a tributação de rendimentos obtidos pela locação de imóveis de propriedade do casal. Como se trata de rendimento produzido por bem comum, a regra do art. 6º determina que seja considerada a metade para cada cônjuge, a menos que tenha havido opção pela tributação em nome de apenas um dos cônjuges. No caso, são perfeitamente identificadas a origem e natureza dos rendimentos.

O requisito para a aplicação do art. 6º é o conhecimento da natureza e origem dos rendimentos recebidos pelos cônjuges, já que é necessário saber se os rendimentos são próprios ou frutos de bem comum do casal.

Por outro lado, a tributação com base em acréscimo patrimonial não justificado pelo contribuinte tem como principal característica o desconhecimento da origem do rendimento que lhe deu causa. Embora o lançamento do acréscimo patrimonial seja sempre possível, os demonstrativos de evolução são indicados para efetuar o lançamento quando são conhecidos os efeitos dos rendimentos as aquisições e dispêndios, mas não é possível identificá-los e especificá-los.

Sempre quando for possível identificar a origem e natureza dos rendimentos, melhor é a tributação com base em normas próprias e específicas, já que o resultado detectado em demonstrativos de evolução patrimonial sempre será uma omissão de rendimentos aproximada daquela que de fato ocorreu, pois é impossível a apuração de todas as despesas do contribuinte em determinado período.

Por essa razão, a alegação do impugnante defendendo a aplicação da regra do indigitado art. 6º para tributar o acréscimo na proporção de 50%, nos cônjuges, é indevida, pela simples razão de não ser conhecida a origem dos rendimentos que possibilitou o acréscimo patrimonial, muito menos se foram produzidos por bem comum ou não.

Não se deve confundir a tributação de rendimento produzido por bem comum dos cônjuges com do acréscimo patrimonial a descoberto do casal. No primeiro, trata-se de rendimento de origem conhecida e produzida por bem pertencente ao casal por força do regime da união. No segundo, apenas é conhecido o destino do recurso utilizado para aumento do patrimônio ou cobrir despesas comuns.

Assim, tratando-se de contribuinte que faz parte de sociedade conjugal, excetuando-se apenas os casos de casamentos regidos pelo regime de separação total de bens, os demonstrativos de evolução patrimonial devem ser elaborados com os recursos e dispêndios de ambos os cônjuges, sob pena de o demonstrativo não espelhar a realidade fática. Apurado acréscimo patrimonial a descoberto, levando-se em consideração os recursos e os dispêndios do casal, o crédito tributário decorrente de tal infração é de responsabilidade também de ambos os participantes da sociedade, salvo se o fato determinante do acréscimo a descoberto recair sob bens gravados com cláusula de incomunicabilidade.

A tributação na proporção de 50% defendida pelo impugnante somente seria obrigatória caso restasse devidamente comprovado nos autos tratar-se de rendimento produzido por bem comum.

Como o lançamento foi efetuado levando-se em conta o acréscimo patrimonial, exige-se apenas que os recursos de ambos os cônjuges tenham sido considerados nos demonstrativos e que cada um tenha tido a oportunidade de se manifestar a respeito da tributação.

No caso, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, foram considerados nos demonstrativos, como origem, os valores pagos ao contribuinte e seu cônjuge a título de distribuição de lucros da empresa JC Distribuidora de Medicamentos Ltda. Foram considerados, ainda, como origem ou dispêndios as alienações e aquisições de bens comuns como veículos e imóveis.

Logo, como o direito de defesa dos cônjuges foi preservado na medida em que ambos foram cientificados da autuação e tiveram oportunidade de se manifestar, conforme

Termo de Sujeição Passiva de fls. 906/915 e AR de fl. 860/861, não cabe qualquer alteração no lançamento em questão.

#### **Distribuição de Lucros. Necessidade de Comprovação dos Repasses.**

O impugnante alega, ainda, que a autoridade fiscal deixou de considerar nos demonstrativos de evolução patrimonial os pagamentos efetuados pela JC Distribuidora de Medicamentos Ltda a título de distribuição de lucros.

Conforme descrito no Termo de Intimação nº 0561 de fls. 805/818, cuja ciência do contribuinte ocorreu em 15 de outubro de 2012, a autoridade fiscal esclarece ao contribuinte que, para fins de comprovação de origem, no caso de alegação de distribuição de lucros, seria necessário comprovar a efetiva transferência do numerário da empresa para o contribuinte. Por outro lado, considerou-se comprovada a

distribuição de lucros com base em comprovantes de despesas pagas, como títulos bancários, contas de luz e telefone. Salieta, entretanto, que tais recursos não foram incluídos nos demonstrativos, pois as despesas também não o foram.

Na impugnação, o contribuinte sustenta que a comprovação das distribuições de lucro foi suficiente, uma vez que foram juntados os recibos dos pagamentos, devidamente assinados por ele ou por seu cônjuge, conforme o caso, e também foi juntada cópia do livro Razão da pessoa jurídica, referente à conta de Lucros Distribuídos. Segundo seu entendimento, tais provas só poderiam ser refutadas pela fiscalização no caso de a escrituração ter sido comprovada como inidônea.

Para fins de comprovação de pagamentos a título de distribuição de lucros não é suficiente a simples apresentação do livro Razão e de recibos assinados pelo próprio contribuinte, é necessária também a comprovação do efetivo repasse do numerário da pessoa jurídica para os sócios.

Conforme se depreende dos autos e do relatório fiscal, o contribuinte logrou comprovar parcialmente os repasses de numerário efetuados pela pessoa jurídica, por meio de cheques nominais (fls. 90) e avisos de lançamento de transferência entre contas (fls. 92, 94, 96 e etc.). Esses valores foram considerados nos demonstrativos como origem tanto em relação ao contribuinte quanto a seu cônjuge. Os repasses não devidamente comprovados não foram considerados como origem.

O art. 527, III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, determina que não só os livros fiscais devem ser mantidos em boa guarda enquanto não decorrido o prazo decadencial, mas também todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração comercial.

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I – (...);

II – (...);

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.(grifou-se)

Não há como considerar os pagamentos alegados de distribuição de lucros sem a apresentação dos comprovantes de repasse de numerários, conforme art. 527, III, in fine, acima transcrito.

Os documentos apresentados pelo contribuinte resumem-se aos recibos assinados pelos próprios interessados e folhas avulsas do Livro Razão, cujo valor probante é diminuto, se não corroborado pelo Diário.

#### **Origens. Alienações e Empréstimos.**

Contesta o impugnante a não utilização como origem nos demonstrativos de evolução patrimonial, no mês de julho de 2009, a venda de um veículo SW4 Toyota, pelo valor de R\$ 92.000,00, e o empréstimo contraído junto ao Banco do Brasil, no valor de R\$ 37.000,00.

Conforme documento de autorização para transferência de veículo (fl. 842), a venda do Toyota Hilux SW4 foi realizada em 15 de julho de 2009, pelo valor de R\$ 92.500,00.

No demonstrativo de evolução patrimonial de fls. 890, consta, como origem, na linha referente a alienação de bens e direitos, o valor de R\$ 92.500,00, na coluna do mês de julho de 2009.

Em relação ao empréstimo, no valor de R\$ 37.000,00, no Demonstrativo do Financiamento emitido pelo Banco do Brasil (fls. 825), verifica-se que o empréstimo foi tomado por Cláudia Jardy Barreira Tavares Ramos, cônjuge do contribuinte, para aquisição do veículo Hyundai Veracruz. O custo total do veículo foi de R\$ 137.000,00 e o valor do financiamento, de R\$ 37.000,00.

Na planilha de fls. 857, com a relação das aquisições de bens e direitos do ano calendário 2009, a autoridade fiscal indica a compra do veículo Hyundai Vera Cruz, em julho, pelo valor de R\$ 100.000,00 e, neste mesmo mês, o pagamento de R\$ 2.277,78 na compra dos lotes 03 e 04 do Residencial Anaville. O total do mês apurado, sob esta rubrica, foi de R\$ 102.277,78.

No demonstrativo de evolução patrimonial de fls. 890, consta como aquisição de bens e direitos, no mês de julho de 2009, o valor de R\$ 102.277,78, conforme apuração anterior.

Embora não tenha constado no demonstrativo, como origem, o financiamento de R\$ 37.000,00, foi considerado como dispêndio apenas o valor líquido da aquisição do veículo, ou seja, R\$ 100.000,00 (R\$ 137.000,00 – R\$ 37.000,00) que foi o gasto efetivamente suportado pelo contribuinte nessa data. Assim, não caberia considerá-lo novamente como origem, já que a forma como foi elaborado o demonstrativo não deixou de utilizar o valor do empréstimo contraído nessa aquisição.

#### **Multa Qualificada.**

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade entende tratar-se de infração qualificada ensejando a aplicação da multa de ofício de 150%, em razão de o contribuinte, reiteradamente, ter inserido em suas DIRPF a existência de distribuição de lucros não devidamente comprovada.

A norma legal que estabelece a multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007) Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

Art.71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art.73 Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepcionam a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

O conceito de dolo encontra-se no art. 18, I, do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma clara o elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o §1º, do artigo 44, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Entretanto, não se vêem nos autos provas da conduta dolosa do contribuinte. A simples apuração de acréscimo patrimonial a descoberto não permite que se conclua pelo intuito de fraude.

O fundamento indicado pela autoridade fiscal para qualificar a multa foi a utilização reiterada de distribuições de lucros não comprovadas para acobertar acréscimos patrimoniais.

Restaria devidamente configurada a conduta fraudulenta do contribuinte caso a autoridade fiscal lograsse comprovar que as distribuições de lucros declaradas foram fictícias, com base em escrituração ou recibos falsos.

No procedimento em questão, a autoridade fiscal sequer verificou a disponibilidade de a pessoa jurídica efetuar essas distribuições de lucros dentro do limite de isenção estabelecido pela legislação para empresas tributadas com base no lucro presumido, como é o caso.

Neste aspecto já se posicionou o Primeiro Conselho de Contribuintes com a aprovação da Súmula nº 14, conforme ementa abaixo:

Súmula 1ºCC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Deve ser, portanto, reduzida a multa de ofício para 75%.

Acrescente-se, ainda, que a jurisprudência do CARF é firme no sentido de que as distribuições de lucro referidas pelo contribuinte devem ter o seu efetivo recebimento comprovado de forma inequívoca, não bastando tão somente o registro contábil dos recursos e meros recibos:

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

Exercício: 2001

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

Os rendimentos isentos e não tributáveis declarados pelo contribuinte como recebidos a título de distribuição de lucros somente podem ser considerados na análise de sua evolução patrimonial quando comprovado por este, através de documentação hábil e idônea, o efetivo recebimento dos valores declarados.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.**

Devem ser aceitos como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais os valores informados a título de dinheiro em espécie, em declarações de ajuste anual entregues tempestivamente, salvo prova incontestada em contrário, produzida pela autoridade lançadora.

(Acórdão n.º 9202-010.048, de 28 de outubro de 2021, da 2ª Turma da CSRF).

Sobre a questão relacionada à incidência de juros à taxa Selic sobre a multa, deve ser observada a Súmula CARF n.º 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, afasto os argumentos do contribuinte.

***Conclusão***

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle