



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13411.720085/2008-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.943 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente LAURO JOSÉ VIANA COELHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006

SALÁRIOS INDIRETOS.

Configura como salários indiretos as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros e integram a remuneração dos beneficiários, para efeito de incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracteriza-se como omissão de rendimentos caracterizados por valores depositados em contas bancárias, quando o contribuinte não comprova a origem dos recursos, havendo a incidência do imposto de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de fls. 618/641 proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou procedente em parte o lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física referente aos exercícios 2005 e 2006.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Contra Lauro José Viana Coelho, já qualificado nos autos, foi lavrado auto de infração, por meio do qual formalizou-se exigência fiscal no montante de R\$ 1.276.622,32, sendo R\$ 652.714,67 correspondente a imposto de renda da pessoa física, R\$ 134.371,65 a juros de mora e R\$ 498.536,00 a multa de ofício.

Segundo síntese apresentada na seção "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" (às fls. 532 e seguintes), referido lançamento ensejou-se da apuração das seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos da atividade rural, no montante de R\$ 27.369,91 relativos ao exercício de 2005, e de R\$ 155.905,05 relativos ao exercício de 2006;
- Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, totalizando R\$ 443.418,62 em 2005 e R\$ 471.814,33 em 2006;
- Omissão de rendimentos obtidos em virtude de benefícios indiretos recebidos de pessoa jurídica, totalizando R\$ 1.275.000,00.

Nos termos do relatório fiscal, apresentado às fls. 541 e seguintes, a ação fiscal teria sido motivada pela detecção de aparente incompatibilidade entre a movimentação financeira demonstrada pelo contribuinte e os rendimentos declarados por ocasião de suas declarações de ajuste anual.

Referida ação foi formalmente instaurada em 18/03/2008, data em que o contribuinte foi cientificado do Termo de Início de Fiscalização, por meio do qual foi intimado a apresentar documentos comprobatórios das informações prestadas em sua declarações de ajuste de 2005 (ano calendário), incluindo comprovantes de rendimentos declarados como isentos e dos valores lançados a título de dívidas e ônus reais, bem como eventuais comprovantes de quitação. Na ocasião, foi ainda o contribuinte intimado a apresentar os extratos bancários de suas contas-corrente e investimentos, bem assim de seus dependentes, e comprovantes de pagamentos com cartões de crédito e da origem dos recursos empregados nas referidas transações.

Após análise preliminar dos documentos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização requereu, em 29/04/2008 (ciência em 02/05/2008), cópia dos extratos bancários das contas correntes e de aplicações financeiras mantidas junto aos bancos Bradesco e Sudameris, relativos ao ano-calendário de 2006.

Dando seguimento à ação fiscal, foram expedidas diversas intimações entre abril e novembro de 2008, por meio das quais se requereu ao contribuinte a apresentação das seguintes informações:

- Documentação comprobatória da origem dos recursos creditados à conta de poupança no 3032760 mantida junto ao Banco Sudameris, agência 1624;
- Extrato bancário da referida conta poupança relativo ao ano calendário 2006;
- Comprovação da origem dos recursos creditados nas contas correntes e de poupança, mantidas junto aos bancos Bradesco e Sudameris nos anos calendário de 2005 e 2006, conforme relação de créditos anexa à intimação;
- Documentação comprobatória dos empréstimos obtidos junto à Fazenda Rio Grande S/A, no ano calendário de 2006, nos montantes de R\$ 5.000,00, R\$ 500.000,00 e R\$ 470.000,00;
- Documentação comprobatória dos valores aplicados e resgatados a título de previdência privada no ano calendário de 2006 demonstrando as datas e montantes aplicados pela Fazenda Rio Grande S/A..

Registre-se que todas as intimações lavradas obtiveram repostas por escrito do contribuinte, por vezes com encaminhamento da documentação solicitada, conforme ficará mais claro na descrição da apuração das infrações que lhe são imputadas.

Observe-se ainda que, no tocante aos alegados empréstimos, foram expedidas ainda duas intimações à Fazenda Rio Grande, por meio das quais foi requerida a apresentação dos respectivos livro razão, contrato social e alterações estatutárias, ambas atendidas pela referida pessoa jurídica.

Com base na documentação entregue pelo contribuinte a fiscalização elaborou um fluxo de evolução patrimonial do contribuinte (fls. 555 a 566), o que lhe permitiu concluir pela inexistência de variação patrimonial a descoberto.

Por outro lado, no que tange à infração tributária genericamente classificada como omissão de rendimentos, concluiu a fiscalização pela constatação de três espécies, as quais serão detalhadas a seguir.

I. DA AUTUAÇÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

Nesse ponto, esclarece a autoridade fiscal que, intimado a apresentar os comprovantes de rendimentos tributáveis recebidos no ano calendário de 2005, reconheceu o contribuinte, voluntariamente, a omissão do montante de R\$ 63.409,54, relativo à venda de frutas, tendo anexado cópias de cheques.

Igualmente, reconheceu o contribuinte ter omitido a receita proveniente da venda de gado no valor de R\$ 73.440,00, tendo, no entanto, afirmado não dispor de documentação comprobatória por tratar-se de transações informais. No particular, a fiscalização destaca que o contribuinte declarou dita transação no quadro movimentação de rebanho.

Considerando que o contribuinte, no ano calendário de 2005 fizera opção pelo arbitramento de 20% sobre a receita bruta da atividade rural na apuração do resultado tributável, entendeu a autoridade fiscal que a base de cálculo apurada em decorrência de ditas omissões corresponde a R\$ 27.369,91 (20% sobre a receita omitida de R\$ 136.849,54).

No tocante ao exercício de 2006, intimado a comprovar a origem dos recursos creditados em contas bancárias de sua titularidade, novamente o contribuinte confessou omissão de rendimentos decorrentes de atividade rural, dessa vez no montante de R\$ 155.903,05, e apresentou cópias de cheques nominais, emitidos por compradores de frutas da região e notas fiscais de entrada (fls. 292 a 335).

Nesse ponto, a fiscalização anota que a análise individualizada dos créditos a comprovar, em cotejamento com os documentos colacionados, revela total ausência de coincidência de datas e valores. No entanto, reflete que, à luz da jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes, não poderia afastar a alegação do contribuinte de que tais rendimentos seriam provenientes de atividade rural, sobretudo considerando-se o respaldo documental (notas fiscais de entrada e cópias de cheques e declarações constantes em documentos assinados).

Porém, observa ainda a autoridade fiscal que, diferentemente do modelo adotado para o ano calendário de 2005, uma vez que o contribuinte não declarara rendimentos decorrentes de atividade rural, e, dessa forma, não fizera a opção pelo arbitramento do resultado em 20% da receita bair, e tendo a confissão de tais rendimentos ocorrido durante procedimento fiscal instaurado, restaria excluída sua espontaneidade para retificação da declaração de ajuste, razão pela qual a integralidade dos rendimentos omitidos comporia a base de cálculo de apuração do IR.

II DA AUTUAÇÃO - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS COM ORIGEM COMPROVADA E OMITIDOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - REMUNERAÇÃO INDIRETA (RIR ART. 358/622)

Intimado a comprovar a origem de depósitos em suas contas bancárias no ano calendário de 2006, alegou o sujeito passivo que os valores de R\$ 5.000,00, R\$ 500.000,00 e R\$ 470.000,00, creditados respectivamente em 18/04, 25/08 e 13/09/06,

no Banco Bradesco, corresponderiam a empréstimos bancários obtidos junto à pessoa jurídica Fazenda Rio Grande.

A título de comprovação de tais operações, anexou cópia do Razão Analítico da Conta 1.2.1.11.001, demonstrando os lançamentos efetuados, e cópias de cheques.

Por outro lado, no que tange ao depósito de R\$ 334.643,94, informou o sujeito passivo tratar-se de resgate de aplicação financeira de previdência privada junto à empresa Bradesco Vida e Previdência. Informou ainda que o valor original, R\$ 300.000,00 fora aplicado pela mesma pessoa jurídica (fls. 273).

Apresentou um quadro dos rendimentos decorrentes da referida aplicação em fundo de previdência privada, os quais, inclusive, teriam sido objeto de lançamento por meio da Notificação de Lançamento nº 2007/604430051622028, com valor original de R\$ 3.967,62, crédito que teria sido objeto de parcelamento. Apresentou cópia dos Darfs e pedido de parcelamento.

Nesse ponto, registra a fiscalização que o fato de os rendimentos obtidos com a aplicação junto ao Bradesco Vida e Previdência terem sido objeto de tributação, por meio da já citada NL, não afasta a necessidade de se determinar a natureza tributável do valor originalmente aplicado.

Destaca que a contratação de tal aplicação pela Fazenda Rio Grande, demonstra claramente a obtenção de rendimento indireto pelo sujeito passivo, beneficiário do investimento e, ao mesmo tempo, **diretor administrativo** daquela pessoa jurídica, configurando-se, assim, hipótese prevista nos artigos 358 e 622 do RIR.

Acrescenta ainda a autoridade fiscal que, pelo mesmo raciocínio, os alegados empréstimos representariam rendimento indireto, vez que tais operações teriam sido assentadas por acionista controlador, responsável pela gerência e administração da sociedade (diretor administrativo) e, sobretudo, não estariam respaldadas por contrato de mútuo que estipulasse as condições de oferta de crédito, encargos ou condições de pagamento. Observa ainda a autoridade fiscal que o Livro Razão Analítico apresentado não revela o cômputo de encargos obtidos, resultado da concessão do empréstimo.

Afirma que tais operações poderiam caracterizar distribuição disfarçada de lucros em franco detrimento da integridade econômico-financeira do patrimônio líquido da pessoa jurídica, nos termos do art. 464 do RIR.

Assim, conclui a autoridade fiscal que os benefícios postos à disposição do sujeito passivo, diretor-administrativo da Fazenda Rio Grande, constituiriam remuneração indireta (artigos 358 e 622 do RIR), devendo ser tributados à base da tabela progressiva mensal, subsumindo-se ao disposto no art. 675 do RIR.

III - DA AUTUAÇÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Conforme observado na introdução, a ação fiscal ora analisada foi motivada pela constatação de movimentação financeira incompatível com a renda declarada pelo contribuinte. Intimado, o sujeito passivo apresentou os extratos bancários dos anos calendário 2005 e 2006.

No que tange à comprovação da origem dos recursos movimentados em 2005, esclareceu que sua movimentação foi realizada com rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, rendimentos provenientes de atividade rural (declarados e confessadamente omitidos) e venda de veículo Fiat. Informou ainda a percepção de R\$ 4.605,03 isentos/não tributáveis, mas não comprovou tal condição.

O cotejamento de documentos e informações apresentados evidenciou não haver qualquer coincidência de datas e valores para depósitos/créditos no montante de R\$ 443.418,62, considerados pela fiscalização como sem origem comprovada.

Por outro lado, no que concerne à movimentação financeira do ano 2006, a autoridade fiscal considerou comprovada a origem do montante de R\$ 1.275.000,00, referente aos aludidos empréstimos, destacando, todavia, tratar-se de rendimentos tributáveis. Da

mesma forma, entendeu haver restado comprovada a origem dos valores relativos a indenização por sinistro, estorno e rendimentos de aplicação de plano de previdência (já objeto de lançamento anterior).

Assim, no que tange à movimentação no Banco Bradesco em 2006, a autoridade fiscal entendeu não comprovado o montante de R\$ 241.672,68, que havia sido justificado pelo sujeito passivo como decorrente de adiantamentos e refinanciamentos, sem. No entanto apresentar documentação hábil ou suficiente para sustentar tais alegações. Afirma ainda a autoridade fiscal que, mesmo comprovados, tais rendimentos teriam natureza tributável.

Foi igualmente considerado como não comprovado o montante de R\$ 230.141,65 creditado no Banco no Sudameris.

Desse modo, a omissão de rendimentos em decorrência de depósitos de origem não comprovada (art. 42 da Lei 9.430/96), apurados no ano de 2006 totalizaria R\$ 471.814,33.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas:

Devidamente cientificado da autuação, compareceu o contribuinte ao processo para, tempestivamente, apresentar impugnação, com as razões de defesa a seguir resumidas.

1 - DA IMPUGNAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

Nesse ponto, o impugnante reafirma as confissões de omissão de rendimentos da atividade rural descritas pela autuação relativamente aos anos calendário 2005 e 2006. Nesse ponto, contesta apenas as conclusões da autuação relativamente a 2006.

Aduz que reconheceu omissão de rendimentos no montante de R\$ 155.905,05 e que, para comprovar que tais rendimentos decorreriam de sua atividade rural, teria apresentado notas fiscais, cheques e recibos de quitação relativos a venda de produtos agrícolas.

Afirma que a própria autoridade fiscal reconheceu taxativamente tratar-se de rendimentos de atividade rural, considerando inafastáveis os elementos de sustentação apresentados. Contesta, pois, o critério utilizado para apuração da base de cálculo do imposto, uma vez que para o ano calendário de 2005 foi considerado o arbitramento de 20% da receita, a título de determinação da renda tributável e, para o ano de 2006, tratou-se a receita omitida integralmente como renda tributável.

Acrescenta que a legislação prevê os seguintes critérios para tributação dos rendimentos auferidos da atividade rural:

- Pela diferença positiva entre as receitas recebidas e as despesas de custeio, mediante escrituração em livro caixa e comprovada por meio de documentação hábil e idônea;
- Através de arbitramento da base de cálculo do tributo, mediante aplicação de percentual de 20% sobre a receita bruta auferida, na hipótese de o contribuinte não possuir escrituração fiscal do livro caixa.

No caso em tela não tendo o impugnante livro caixa escriturado, entende ser aplicável o arbitramento da renda à razão de 20% da receita bruta. Transcreve a legislação que entende pertinente, assentando suas conclusões no disposto no art. 18 da Lei 9.250/95, que estaria ratificado pelo art. 22 da IN SRF 83/01.

Assevera não haver respaldo legal para a consideração adotada pela autoridade fiscal de que o contribuinte somente "teria direito ao arbitramento" quando fizesse tal opção em sua declaração de rendimentos e dita o art. 150,1, da CF.

Ante ao exposto, destaca o contribuinte concordar com o lançamento atinente a essa infração no que se refere ao ano de 2005, contestando, integralmente, a parcela relativa a 2006.

II - DA IMPUGNAÇÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Nesse item, convém destacar que embora a matéria tenha sido objeto de impugnação, posteriormente, o contribuinte formalizou desistência parcial (fls. 608).

Assim, no que tange aos valores sem origem comprovada relativos ao ano calendário de 2005, R\$ 443.418,62, o contribuinte optou por acatar integralmente o lançamento.

Por outro lado, relativamente ao ano de 2006, o contribuinte expressamente impugnou apenas parte dos créditos considerados sem origem, totalizando R\$ 95.802,15 no Banco Bradesco, e R\$ 5.000,00 no Banco Sudameris. Individualizadamente, tais créditos foram assim justificados:

- R\$ 20.000,00 em 16/03/2006 no Bradesco: Ressarcimento feito pela empresa Agropecuária Camaratuba Ltda., referente ao pagamento de despesas médicas do Sr. Welmo Barbosa de Souza, realizado pelo impugnante, em razão de acidente com o veículo Palio, placa 7204, dessa empresa. Anexa cópia do Razão Analítico e de recibos médicos onde consta pagamentos feitos pelo impugnante em benefício do Sr. Welmo;

- R\$ 20.000, em 21/03/2006 no Bradesco: Recebimento de empréstimo da Fazenda Rio Grande, conforme demonstrado no Razão Analítico. Informa ainda que tal quantia teria sido devolvida em três parcelas de R\$ 10.227,00, R\$ 4.900,00 e R\$ 4.823,00 respectivamente.

- R\$ 87,15, em 23/03/2006 no Bradesco - Recebimento de resíduo da Fiat Administradora de Consórcio Ltda. Alega que o extrato bancário de fl. 153 registra "doc.cred. Autom* Fiat Adm de Consórcio Ltda/".

- R\$ 35.000,00, e, 28/03/2006 no Bradesco - Liberação de recursos pela Finasa para refinanciamento de veículo Mitsubishi, modelo L-200/2001, placa KKQ 7925. Destaca que tal informação foi declarada na DIRPF e que do extrato à fl. 153 consta "TED-T ELT DISP 9966578 REMET". BANCO FINASA S/A.

- R\$ 4.900,00, em 05/07/2006 no Bradesco - Recebimento de venda de produtos hortícolas ao Sr. João Alves Bezerra, CPF 588.043.404-44, cujo pagamento foi efetuado através de cheque (fls. 281) do Banco do Brasil, de mesma data.

- R\$ 15.815,00, em 06/11/2006, no Bradesco - Correspondente ao recebimento de venda de produtos agrícolas feita à empresa MaxFrut, conforme extrato: "TED-T ELET DISP 8393211 REMET. MAXFRUT F. COMERC

- R\$ 5.000,00, em 09/11/2006 no Sudameris - Transferência de recursos do mesmo titular entre instituições financeiras, conforme extratos 168 (Bradesco) e 196 (Sudameris), coincidentes em datas e valores.

Argumenta que no Processo Administrativo Fiscal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve prová-lo, não existindo normas que imponham presunção de legitimidade ao lançamento tributário. Afirma que caberia ao Fisco, além de apontar indícios, estabelecer a logicidade do vínculo que liga um fato a outro.

Rejeita o fato de a lei 9.430 haver criado presunção *juris tantum* em favor do Fisco, argumentando conflito com os artigos 43 e 142 do CTN.

Acrescenta que o fato gerador do imposto de renda seria a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda - assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos - e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não entendidos no conceito anterior, residindo assim, no núcleo do fato gerador do IR, a ideia de acréscimo patrimonial disponível. Pondera que o CTN, em seu art. 110, veda à legislação tributária alterar a definição e o alcance dos seus institutos.

Acrescenta que não foi gerada nenhuma prova de que os rendimentos omitidos não decorram de atividade agrícola ou comercial do impugnante.

Finaliza argumentando que a exigência formulada feriria os princípios basilares da reserva legal e da segurança jurídica.

III - DA IMPUGNAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR BENEFÍCIOS INDIRETOS

Nesse ponto, o impugnante ataca o entendimento da autoridade fiscal de que os recursos oriundos da Fazenda Rio Grande, declarados como empréstimo em três parcelas, perfazendo o total de R\$ 975.000,00, bem assim aqueles investidos em seu benefício com a aquisição de plano de previdência privada, no montante de R\$ 300.000,00, constituiriam rendimentos indiretos.

Alega que em ambos os casos os recursos foram fornecidos como empréstimos, sendo no primeiro destinados ao investimento em novos negócios e, no segundo, à aquisição de apólice de previdência privada. Observa que a própria autoridade fiscal reconheceu que tais recursos foram fornecidos pela referida pessoa jurídica, o que implicaria o reconhecimento da idoneidade e legitimidade dos documentos apresentados.

Argumenta ainda que no Livro Razão Analítico, apresentado à autoridade fiscal, a suposta mutuante escriturara os supostos empréstimos como Ativo Realizável a Longo Prazo, demonstrando-se direito a ser recebido posteriormente.

Destaca igualmente que o impugnante informou, em sua declaração de ajuste anual 2006 (ano calendário), operação de empréstimo de R\$970.000,00 junto à Fazenda Rio Grande, correspondendo às parcelas de R\$ 500.000,00 e R\$ 470.000,00.

Argúi, ainda, que tais informações foram integralmente ratificadas por aquela pessoa jurídica, que igualmente apresentou cópia do Razão Analítico demonstrando a escrituração comercial do período, em diligência promovida pela autoridade fiscal.

Entende pois, que a documentação apresentada afasta a hipótese de incidência descrita na autuação.

Argumenta que, nos termos do Código Civil, dentre as principais características do contrato de mútuo destaca-se a de ser um contrato não solene, pois não exige formalidades especiais, podendo ser gratuito ou oneroso, sendo nesse último caso aplicável a cobrança de juros. Portanto, a cobrança de juros não seria obrigatória.

Assevera que, diferentemente do argumentado no Relatório Fiscal, o impugnante não seria acionista controlador da referida pessoa jurídica, nem sequer acionista.

Minimiza o fato de o impugnante ocupar o cargo de Diretor Administrativo da referida Fazenda pois, tratando-se de sociedade anônima, os responsáveis pela empresa seriam o Conselho de Administração.

Questiona o fato de a autoridade fiscal ter afirmado que tais operações seriam passíveis de responsabilização da pessoa jurídica sem, no entanto, adotar qualquer providência nesse sentido.

Por fim, argumenta que os dispositivos legais tidos por infringidos (artigos 358 e 622 do RIR) não alcançam a operação em tela, pois estabeleceriam uma relação taxativa dos procedimentos que se enquadrariam na hipótese descrita

É o que importa relatar.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente em parte a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 618/619):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005, 2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente ou cujo direito de impugnar tenha sido alvo de renúncia expressa pelo Sujeito Passivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006

ATIVIDADE RURAL. ARBITRAMENTO

O resultado da exploração da atividade rural é apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade. A falta da escrituração implica o arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

SALÁRIOS INDIRETOS.

As despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, integram a remuneração dos beneficiários, para efeito de incidência do IRPF:

DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO

A constatação de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em 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, caracteriza omissão de rendimentos.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - ÔNUS DA PROVA

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, cabendo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da parte procedentes, temos:

Por todo exposto, acolho parcialmente as alegações do autuado, para assim decidir:

a) Quanto à infração descrita como omissão de rendimentos da atividade rural, relativamente ao ano calendário de 2005, o lançamento não foi impugnando, devendo o crédito tributário correspondente ser integralmente mantido.

Por outro lado, no que tange ao exercício de 2006, é cabível o arbitramento da renda a 20% da receita auferida, R\$ 155.905,05. Assim, a base de cálculo do imposto deve ser reduzida ao montante de R\$ 31.181,01, e, por conseguinte, o imposto lançado relativo a essa infração deve ser reduzido ao montante de R\$ 8.574,78.

b) Quanto à infração descrita como "Rendimentos Tributáveis Com Origem Comprovada e Omitidos na Declaração de Ajuste Anual - Remuneração Indireta", mantenho integralmente o lançamento;

c) Quanto à infração descrita como "Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada", mantenho integralmente o lançamento, destacando que houve impugnação de somente parte dos depósitos, totalizado R\$ 95.802,15 no Banco Bradesco, e R\$ 5.000,00 no Banco Sudameris.

Ante ao exposto, deve ser integralmente mantido o crédito tributário lançado para o ano calendário de 2005, correspondente a R\$ 129.466,64. No que se refere ao ano de 2006, após os ajustes descritos, o crédito lançado deve ser reduzido ao montante de R\$ 488.948,72. Sobre os montantes dos impostos cuja exigência não foi afastada incidem juros de mora e multa de ofício.

Houve ainda, um pedido de desistência parcial:

Inicialmente, cabe destacar que, em sua peça de resistência, o contribuinte impugnou apenas parte do lançamento, concordando com as conclusões da autuação no que se

refere à omissão de rendimentos da atividade rural, relativamente ao ano calendário de 2005.

Posteriormente, em 23 de dezembro de 2009, apresentou requerimento onde formaliza renúncia às alegações de fato e de direito, relativamente à parcela do lançamento decorrente da constatação de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada que totalizaria R\$ 443.418,62, relativamente a créditos no Banco Sudameris no decorrer de 2005, a R\$ 225.141,65, relativamente a depósitos Banco Sudameris e R\$ 145.870,53 no Banco Bradesco, no ano calendário de 2006.

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário de fls. 649/662 em que alegou em apertada síntese: (a) que item 2, do Auto de Infração, que trata da omissão de rendimentos, com base em depósitos bancários de origem não comprovada, permanecem contestados, com base nas alegações e documentos apresentados na peça impugnatória, os depósitos bancários, nas seguintes datas e valores; (b) Com relação ao terceiro item da autuação, que trata da omissão de rendimentos, caracterizada por benefícios indiretos recebidos de pessoa jurídica, os valores recebidos a título de empréstimo concedido ao Recorrente pela Fazenda Rio Grande S/A, no valor total de R\$ 975.000,00, como a quantia de R\$ 300.00,00, depositados na sua conta bancária pela mesma empresa, para pagamento de previdência privada, não caracterizariam remuneração indireta a administradores.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Do Lançamento Efetuado Apenas com Base em Depósitos Bancários

Os depósitos bancários sem origem comprovada ou sem a devida comprovação configura presunção legal de omissão de rendimentos, nos termos do disposto no artigo 42 e parágrafos da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 9.430/1.996:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente

intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

II — no caso de pessoa física, **sem** prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$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). (art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997)."

Neste sentido, foi editada a Súmula CARF nº 26:

Súmula CARF 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).

Ou seja, era ônus do contribuinte comprovar o consumo da renda.

Os arts. 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713/1.988, dispõem sobre a tributação de rendimentos, nos seguintes termos:

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

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

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

§ 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.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração **em** causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título."

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou sobre a constitucionalidade do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, por meio do RE 855.649 (TEMA 842):

[RE 855649](#)

Órgão julgador: **Tribunal Pleno**

Relator(a): **Min. MARCO AURÉLIO**

Redator(a) do acórdão: **Min. ALEXANDRE DE MORAES**

Julgamento: **03/05/2021**

Publicação: 13/05/2021

Ementa

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. 1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária. 2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que 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. 3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais. 4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos. 5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia. 6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular. 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

Por outro lado, o Processo Administrativo Tributário é do tipo que comporta a produção de provas iuris tantum, ou seja, a fim de ilidir a acusação, o contribuinte autuado deve produzir todos os elementos de prova possíveis a fim de comprovar tudo aquilo que alega, sob pena de tomar-se o que consta nos autos, como verdade absoluta para aquele processo.

É da prática processual que o ônus da prova incumbe ao autor, sobre fato constitutivo de seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, nos termos do que dispõe o artigo 373, do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Logo tudo aquilo que foi alegado pelo Recorrente deveria vir acompanhado de prova a fim de demonstrar que os fatos ocorreram da forma como alegou.

Ainda, o contribuinte pode apresentar provas que entender cabíveis, em regra, até a apresentação da defesa, nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Em outros termos, a prova deve ser juntada até a impugnação salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, entre outros casos.

Por outro lado, todos os valores supostamente comprovados e que permanecem em discussão nos presentes autos, foram devidamente analisados pela decisão recorrida, mesmo que o contribuinte mantenha a sua irresignação, é fato que suas alegações não prosperam. Neste sentido, transcrevo os trechos da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como razão de decidir:

- R\$ 20.000,00 em 16/03/2006 no Bradesco

Justifica tal operação como ressarcimento feito pela empresa Agropecuária Camaratuba Ltda, referente ao pagamento de despesas médicas do Sr. Welmo Barbosa de Souza, realizado pelo impugnante, em razão de acidente com o veículo Pálio, placa 7204. Dessa empresa. Anexa cópia do Razão Analítico e de recibos médicos onde consta pagamentos feitos pelo impugnante em benefício do Sr. Welmo.

Inicialmente, há que se registrar que os documentos apresentados, caracterizados como "Recibos" firmados diretamente por médicos, referem-se a suposto tratamento realizado no hospital Neurocárdio, não podendo ser considerados hábeis à comprovação de despesa, vez que, tratando-se de pessoa jurídica, seria necessária a apresentação de nota fiscal.

Ademais, dada a atipicidade da situação, seria necessária a apresentação de elementos mais robustos, que conferissem materialidade à transação, como indicação dos cheques por meio dos quais se promoveu ditos pagamentos, comprovação de que o paciente de fato esteve sob tratamento e de que há vínculo entre ele e a empresa que ressarcia tais recursos.

- R\$ 20.000, em 21/03/2006 no Bradesco

Recebimento de empréstimo da Fazenda Rio Grande, conforme demonstrado no Razão Analítico. Informa ainda que tal quantia teria sido devolvida em três parcelas de R\$ 10.227,00, R\$ 4.900,00 e R\$ 4.823,00 respectivamente.

Também neste caso, não devem prosperar as alegações apresentadas, especialmente à luz de todo o arrazoadado apresentado na seção anterior, do qual resultou a descaracterização de outras supostas operações de empréstimos entre o impugnante e a referida empresa.

- R\$ 87,15, em 23/03/2006 no Bradesco

Alega tratar-se do recebimento de resíduo da Fiat Administradora de Consórcio Ltda. Alega que o extrato bancário de fl. 153 registra "doe. Créd. Autom* Fiat Adm de Consórcio Ltda".

Nesse ponto, em que pese a caracterização de que os recursos são originários da Fiat, não se tem clareza da transação entabulada, vez que o impugnante não apresentou qualquer documento que demonstrasse a aquisição do referido consórcio.

Cabe observar que não basta comprovar a origem, há que se caracterizar a natureza dos recursos para demonstrar que estes não se enquadram no conceito de renda, sujeita a tributação.

- **RS 35.000,00**, em 28/03/2006 no Bradesco

Aduz que tal crédito diria respeito à liberação de recursos pela Finasa para refinanciamento de veículo Mitsubishi, modelo L-200/2001, placa KKQ 7925. Destaca que tal informação foi declarada na DIRPF e que do extrato à fl. 153 consta "TED-T ELT DISP 9966578 REMET. BANCO FINASA S/A".

Observe-se que consta da DIRPF apresentada para aquele ano calendário a venda do referido veículo, pelo valor de R\$ 34.000 (**RS 1.000,00** a menos que o montante creditado), no mês de março de 2003, sem no entanto que se faça menção ao comprador. Não consta sua reaquisição ou refinanciamento, como alegado. Pelo contrário, nos termos declarados o bem deixara de pertencer ao contribuinte.

Observe-se ainda que, tratando-se de transação dessa natureza (mera venda, ou venda seguida de recompra), o documento hábil a comprová-la seria o Documento de Transferência ou, pelo menos, o contrato entre o impugnante e o Banco Finasa.

Especialmente considerando-se o desencontro de informações quanto à natureza da transação e valores envolvidos, entendo que a documentação apresentada não é suficiente para comprovar as alegações do impugnante.

Novamente, registro que não basta comprovar a origem, há que se caracterizar a natureza dos recursos para demonstrar que estes não se enquadram no conceito de renda, sujeita a tributação.

- **RS 4.900,00**, em 05/07/2006 no Bradesco

Tal transação foi justificada como recebimento de venda de produtos hortícolas ao Sr. João Alves Bezerra, CPF 588.043.404-44, cujo pagamento foi efetuado através de cheque (fls. 281) do Banco do Brasil, de mesma data.

Ocorre que referida documentação foi utilizada para caracterização da confissão de "omissão de rendimentos decorrentes da atividade rural", acolhida pela autuação, e tributada mediante arbitramento. Sendo assim, tal documento não pode se prestar a justificar outro fato tributário ou, do contrário, o contribuinte estaria reconhecendo que parte da receita confessadamente omitida e reconhecida como decorrente de atividade rural teria outra natureza.

- **RS 15.815,00**, em 06/11/2006, no Bradesco

Alega o impugnante que referida transação corresponderia ao recebimento de venda de produtos agrícolas feita à empresa MaxFrut, conforme extrato: "TED-T ELET DISP 8393211 REMET. MAXFRUT F. COMERC".

Nesse ponto, afasto tal alegação pelas razões acima expostas e especialmente, pela ausência de nota fiscal a comprová-las.

- **R\$ 5.000,00**, em 09/11/2006 no Sudameris

Tal transação foi justificada como transferência de recursos do mesmo titular entre instituições financeiras, conforme extratos de fls. 168 (Bradesco) e 196 (Sudameris), coincidentes em datas e valores.

Mais uma vez, com o devido respeito, não vejo como acolher tais alegações. A análise dos extratos apontados revela, a par da coincidência de datas e valores, que ambas transações representam débitos, sendo que no caso do Bradesco o cheque é identificado pelo nº 320 e, no caso do Sudameris, pelo nº 1596. Registre-se que na mesma data, há crédito de igual valor da conta do Sudameris, porém identificado como resgate de poupança.

Sendo assim, diante da carência de prova a comprovar de forma cabal que não houve omissão de rendimentos, deve ser mantida a cobrança referente a este ponto dos presentes autos.

Remuneração indireta

Quanto a este tópico, a irresignação do recorrente reside no fato de que:

Com relação ao terceiro item da autuação, que trata da omissão de rendimentos, caracterizada por benefícios indiretos recebidos de pessoa jurídica, entendeu a autoridade autuante que tanto o empréstimo concedido ao Impugnante pela Fazenda Rio Grande S/A, no valor total de R\$ 975.000,00, como a quantia de R\$ 300.000,00, depositados na sua conta bancária pela mesma empresa, para pagamento de previdência privada, caracterizariam remuneração indireta a administradores, tendo o Recorrente infringido os Artigos 358 e 622 do Decreto N.º 3.000/99.

Como informado na peça impugnatória, não resta dúvida de que, de fato, houve a transferência daqueles valores da Fazenda Rio Grande S/A, para o Recorrente, procedimento este mais do que provado pela farta documentação já acostada aos autos e reconhecido pela própria autoridade autuante.

No entanto, esse fato não se subsume às hipóteses de incidência, previstas nos mencionados Artigos 358 e 622 do Decreto 3.000/99 - RIR/99, posto que, como já afirmado, os valores repassados representam débitos contraídos pelo Recorrente junto àquela pessoa jurídica, consignados como empréstimo.

(...)

1. o Artigo 358, está inserto no RIR/99, na parte que trata das despesas operacionais da pessoa jurídica, enquanto o Artigo 622, nas regras relacionadas com a incidência do imposto de renda, sobre os rendimentos indiretos auferidos por diretores, gerentes, administradores e assessores;

2. o comando normativo dos dois dispositivos, de forma clara e incontestável, menciona, conforme trecho grifado, a ocorrência de despesa dedutível na pessoa jurídica com seus administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros;

3. na hipótese da implementação do Item 2, retro, ou seja, quando a pessoa jurídica contabiliza como despesa dedutível na apuração do lucro real, recursos para beneficiar as pessoas acima relacionadas, é incontroverso que os benefícios recebidos pela pessoa física, quando identificada, serão tributados, mediante a aplicação da tabela progressiva.

(...)

Ressalte-se que o empréstimo concedido ao Recorrente, encontra-se regularmente registrado na escrituração comercial da Fazenda Rio Grande S/A, em Conta representativa de direito perante o seu diretor, conforme se verifica na cópia do Razão Analítico da Conta 1.2.1.11.001, acostada às fls. 273, dos autos.

Da mesma forma, o pagamento que a Fazenda Rio Grande S/A efetuou, a título de previdência privada, no valor de R\$ 300.000,00, encontra-se também contabilizado, na mesma Conta Contábil, na citada empresa como débito do Recorrente, representando, tão somente, um direito perante o seu diretor.

Por outro lado, a dívida contraída pelo Recorrente, foi correspondida através de suas declarações de rendimentos do imposto de renda período, conforme registro no Quadro de Dívidas e Ônus Reais, não podendo a Administração Tributária olvidar dessas informações.

Não se pode negar, que assiste razão ao julgador, quando afirma que os empréstimos deram-se em condições favoráveis, face a ausência de remuneração ou de prazo é para quitação, mas, tal fato deve-se, exatamente, pelo fato da empresa pertencer ao grupo

familiar do Recorrente, o que não representa a concessão de benefícios indiretos, em contrapartida ao exercício do cargo de diretor.

(...)

Contraditando uma vez mais a Decisão recorrida, o Recorrente informa abaixo os montantes pagos a Fazenda Rio Grande S/A, a título de amortização do empréstimo contraído:

Ano Calendário	Histórico	Valores Em R\$ 1,00
2006	Amortização Anual	26.135,46
2009	Amortização Anual	56.400,99
2010	Amortização Anual	85.138,95
Total da Dívida Amortizada		167.675,40

Por outro lado, pedimos vênha para transcrever trechos da decisão recorrida com a qual concordo e me utilizo como razão de decidir, pois as alegações e o demonstrativo de pagamento (amortização) apresentada, só corroboram com o entendimento de que o empréstimo foi feito em condições muito vantajosas ao recorrente:

Nesse ponto, o litígio está centrado no tratamento tributário imputado aos recursos provenientes da Fazenda Rio Grande, totalizando R\$ 1.275.000,00. Não se trata aqui de discutir-se a origem ou idoneidade de tais recursos, fato que, como bem observou o impugnante, não foi questionada pela autoridade fiscal.

Trata-se, portanto, de se decidir se os elementos carreados aos autos revelam que a transferência de tais recursos caracterizaria remuneração indireta a diretor da empresa, sujeitando-se à incidência do imposto de renda pela tabela progressiva mensal, como entendeu a autoridade fiscal.

Inicialmente, cumpre trazer à colação a legislação aplicável na matéria.

Diz a "Lei n.º 8.383/91:

Art. 74- Integração a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a)- de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerente e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b)- de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a)- a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b)- os pagamentos relativos a clubes-e-assemelhados;

c) - o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d)- a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

Parágrafo 1º - A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

Parágrafo 2º - A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento."

Dúvida não há, portanto, de que vantagens ou benefícios indiretos percebidos integram a remuneração dos seus beneficiários. No entanto, a Lei enumera quem poderia se enquadrar no conceito de beneficiário de rendimentos indiretos, ou "fringe benefits", como "administradores, diretores, gerentes ou seus assessores, ou terceiros em relação à empresa". Nesse ponto, o Parecer Normativo n.º 11, de 30 de setembro de 1992, emitido pela Coordenação Geral de Tributação, elucida os conceitos envolvidos bem assim o tratamento tributário dispensado aos salários indiretos. Transcrevemos a seguir os principais trechos:

7. Preliminarmente, cumpre esclarecer que apenas são tributáveis, na forma do art. 74. da Lei n.º 8.383, de 1991, os benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, sendo excluídos deste regime de tributação os benefícios e vantagens quando concedidos a empregados não integrantes das categorias funcionais referidas expressamente no dispositivo legal citado.

8. E no Parecer Normativo CST n.º 48/72 e na Instrução Normativa SRF n.º 2/69 que vamos encontrar o conceito de administradores, diretores e sócios, cuja remuneração sujeita-se aos limites e condições estabelecidos na legislação do imposto de renda para efeito de dedutibilidade de tais dispêndios como despesa operacional:

8.1. Administradores - Pessoas que praticam, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o fazem por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor. São excluídos desta conceituação, os empregados que trabalham com exclusividade, em caráter permanente, para uma empresa, subordinada hierárquica e juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exercem essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e percebem remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com carteira profissional.

8.2. Diretores - Denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços. **Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados.** Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembléia, aos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.

8.3. Sócio, Diretor ou Administrador - Empregado. Nos casos de sócio, diretor ou administrador que sejam, concomitantemente, empregados da empresa, os rendimentos auferidos, seja a título de remuneração como dirigente, seja como retribuição do trabalho assalariado, estão sujeitos, no seu total, aos limites e condições estabelecidos pela lei.

9. Contudo, o art 74. destina-se a um universo de pessoas mais abrangente do que os dirigentes definidos nos atos retromencionados, alcançando, também, as pessoas que prestam serviços de assessoria aos administrados, diretores e gerentes. Para definição dos assessores é necessário que se caracterizem os beneficiários a que se refere o art. 74. "sob pena de se poder estender ilimitadamente o alcance do conceito de assessoria até os níveis mais baixos de hierarquia e com abrangência de toda e qualquer função na organização".

"Assim, deve-se entender que assessor é a pessoa que tenha subordinação direta e imediata ao administrador, gerente ou diretor, e atividade funcional ligada à própria atividade da pessoa assessorada". (Ricardo Mariz de Oliveira e João Francisco Blanco, Imposto de Renda, Lei n.º 8.383/91, Questões Principais, 1992).

(...)

Aqui, cumpre frisar, portanto, que dentre aqueles que se enquadrariam no conceito de beneficiários de vantagens indiretas, encontram-se os administradores, assim entendidas as pessoas que praticam, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o fazem por delegação ou designação de

assembléia, de diretoria, ou de diretor e os diretores, sendo irrelevante, nesse caso, que estes sejam ou não sócios da empresa.

O Parecer Normativo CST no 11/92 esclarece, igualmente, sobre os efeitos tributários decorrentes da concessão/percepção de rendimentos indiretos, tanto no âmbito da pessoa jurídica como no âmbito da pessoa física. Vejamos:

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NA PESSOA JURÍDICA

18. A dedutibilidade de qualquer despesa da pessoa jurídica está condicionada aos critérios de necessidade e manutenção da respectiva fonte produtora. Esta, a regra do art. 191. do RIR/80.

Além disso, e em se tratando de sócios, diretores e administradores, as remunerações por eles percebidas somente se reputam dedutíveis na determinação do lucro real, caso, dentre outras condições, sejam debitadas em custos ou despesas operacionais e correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 236., §5º, "a" do RIR/80).

19. Todavia, é de ressaltar que **a Lei nº 8.383, de 1991, ao determinar expressamente que "integrarão a remuneração dos beneficiários", vantagens indiretas cujos valores, pela sua própria natureza, dificilmente poderiam ser quantificadas uniformemente no tempo**, alterou, substancialmente, o conceito de mensal e fixo que vigorava sob a égide da legislação anterior. Não fosse assim, o comando do art. 74 seria inócuo.

20. Justificava-se, à época, o dispositivo legal que vinculava a dedutibilidade da remuneração a um valor mensal e fixo. Com efeito, evitava-se, desta forma, que as pessoas jurídicas distribuíssem lucros sob o manto de retiradas pró-labore.

Após a vigência do art. 74. , contudo, **para fins de tributação dos benefícios e vantagens concedidos a título de salários indiretos, o conceito de mensal e fixo não deve ser mais considerado.**

23. Da interpretação combinada do art. 197, do RIR/80 com o § 2.º do art. 74. Da Lei nº 8.383, de 1991, conclui-se que:

a) benefícios indiretos, quando pagos a beneficiários não identificados, não são considerados como despesas dedutíveis e o imposto de renda, pago à alíquota de 33%, por razões idênticas, não é dedutível;

b) benefícios indiretos, quando pagos a beneficiários identificados e não individualizados, e desde que não se trate de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, provado documentalmente pela pessoa jurídica, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real, "ipso facto" é dedutível o imposto de renda pago na fonte pela pessoa jurídica;

c) benefícios indiretos, quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, tanto o rendimento quanto o imposto de renda pago na fonte pela pessoa jurídica são dedutíveis na apuração do lucro real.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NA PESSOA FÍSICA

25. A tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas independe da denominação, da localização da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, **bastando, para a incidência do imposto, que tenha havido um benefício ao contribuinte.**

Assim, os salários indiretos pagos aos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, quando acrescidos às suas respectivas remunerações, integram os rendimentos tributáveis da pessoa física, podendo o imposto de renda retido na fonte ser compensado com o devido na sua declaração de ajuste anual.

Resta claro, portanto, que configuram salários indiretos os benefícios e vantagens concedidos à pessoa física, independentemente de habitualidade (mensal, anual ou esporádica).

Nesse ponto, não se pode acolher a interpretação do impugnante de que o inc. II do art. 74 da Lei 8.383/92 traria lista exaustiva das hipóteses que caracterizariam percepção de rendimentos indiretos. O uso da expressão "tais como" deixa claro que a renumeração apresentada é apenas exemplificativa.

Por fim, antes de adentrarmos à análise das razões de defesa, cabe ainda tecermos alguns comentários a respeito das transações envolvendo transferências de recursos entre empresas e pessoas vinculadas, como acionistas, sócios ou diretores.

Historicamente, tais transações despertam preocupação do legislador e da Administração Tributária, face as inúmeras manobras contábeis que possibilitam, ensejando a redução da tributação numa ou outra ponta da transação, senão em ambas.

Tanto assim que, já em 1977, existia presunção legal no sentido de caracterizar como distribuição disfarçada de lucros, as operações entabuladas entre empresas e pessoas vinculadas realizadas em condições vantajosas, assim entendidas aquelas procedidas em condições diferentes das que se contrariariam com agente de mercado, sejam elas relativas a aquisição, alienação ou transferência de bens, ou qualquer outro negócio.

Observe-se que, a despeito da eliminação da tributação distribuição de lucro, ainda em 1995, a manutenção de sua tributação no âmbito da pessoa jurídica continua ensejando a adoção de medidas acautelatórias por parte do legislador no que diz respeito aos negócios entre empresas e pessoas vinculadas, tanto que a referida presunção subsiste até os dias de hoje, conforme disposição dos art. 464 do Dec. 3.000/99 (RIR), parcialmente transcrito a seguir:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(omissis)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrariaria com terceiros.

(omissis)

§3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrariaria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §2º).

Nesse contexto, existe farta jurisprudência descaracterizando supostos empréstimos entre empresas e pessoas vinculadas, por força da aplicação da referida presunção. A título de exemplo, transcrevemos ementa atinente à matéria, extraída do Acórdão nº 103.23-027, proferido pela 3ª Câmara do extinto I. Conselho de Contribuintes:

EMPRÉSTIMO A PESSOA LIGADA. AUSÊNCIA DE ENCARGOS. FAVORECIMENTO.

A concessão de empréstimo a sócio sem a incidência de encargos financeiros caracteriza negócio em condição de favorecimento, presumindo a distribuição disfarçada de lucros. Correta a decisão que cancelou a exigência tributária incidente sobre a suposta receita de juros, por caracterização equivocada da infração.

Ante ao exposto, resta caracterizado que não basta que supostos negócios entre vinculados estejam revestidos de requisitos formais para que ensejem os reflexos tributários pretendidos.

Assim, em que pese a autuação ora sob análise não tratar de matéria atinente à tributação de pessoas jurídicas, entendo que, da mesma forma, não basta que os negócios que justificam transferências entre a empresa e seu Diretor-Administrativo estejam revestidos de algumas das formalidades previstas para que se descaracterize a concessão/obtenção de remuneração indireta. Há que se analisar os demais elementos carreados aos autos, de modo a se discernir a natureza da transação realizada.

Estabelecido esse marco inicial, cabe-nos finalmente decidir se, no caso em tela, as transferências de recursos em favor do impugnante realmente caracterizam rendimentos ou benefícios indiretos, como alega a autoridade fiscal.

Observe-se que, nesse ponto, a defesa do contribuinte está centrada na caracterização de tais transações como empréstimos, sendo parte delas, totalizando R\$ 975.000,00, destinada a "investimentos em novos negócios" e parte, correspondente a R\$ 300.000,00, a aquisição de apólice de previdência privada (VGBL).

Em suas alegações de defesa, o contribuinte procura enfraquecer as conclusões da autoridade fiscal, afirmando não possuir a condição de sócio ou sócio-controlador arguida pela fiscalização, e caracterizando-se como "mero" Diretor-Administrativo. Argumenta que, tratando-se de sociedade anônima, a direção de fato da empresa ficaria a cargo do Conselho Administrativo.

Neste ponto, a análise da documentação apresentada (às fls. 479 a 506), revela que o impugnante estava formalmente investido do cargo de "Diretor-Administrativo" da Fazenda Rio Grande à época dos fatos, justamente por deliberação do referido Conselho, exercendo regularmente suas atribuições, fato que pode ser atestado por sua participação sistemática em reuniões do Conselho Administrativo e em assembléias de acionistas.

Ademais, da análise das atas de Assembléias Gerais realizadas entre 1998, e 2006, depreende-se que o impugnante participava de tais eventos não apenas como Diretor-Administrativo da Empresa, mas como representante da pessoa jurídica Casa Nova Mecanização Ltda., sócia da Fazenda Rio Grande (registro na Junta Comercial de Pernambuco à fl. 501).

Por fim, cabe ainda esclarecer que as atas de reunião do Conselho Administrativo, o qual tem a atribuição de ratificar as decisões tomadas pelos administradores, sugerem relação de parentesco entre o impugnante e os membros do Conselho, em razão da coincidência total de sobrenomes com dois, dos três membros participantes, e da coincidência parcial de sobrenome com o terceiro membro, este o Presidente da empresa.

Daí porque, não há como negar a estreita vinculação entre o impugnante e o quadro societário da citada empresa, nem como afastá-lo do exercício da administração daquela pessoa jurídica.

Neste ponto, convém lembrar que o inc II, do art. 74 da Lei cita, textualmente, **"benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores"**, alcançando, à luz dos esclarecimentos do Parecer Normativo CST 11/92, cargos de poder de decisão incontestavelmente menor que exercido pelo impugnante.

Por outro lado, procura o impugnante sustentar a alegação de que a aplicação em fundo de previdência privada do montante de R\$ 300.000,00 estaria lastreada em operação de empréstimo, apresentando como elemento de prova sua escrituração no Livro Razão Analítico da cedente dos recursos (suposta mutuante) como "recebível a longo prazo".

Busca, dessa forma, afastar a caracterização de rendimento indireto, posto que tais recursos haveriam de ser oportunamente liquidados junto ao mutuante.

Nesse diapasão, aduz, quanto à inexistência de contrato de mútuo, de previsão de remuneração a título de juros ou mesmo de prazo para quitação da dívida, que o Código Civil admite o contrato meramente verbal e, igualmente, não considera requisito que tais transações envolvam pagamento de juros.

Novamente, pedindo licença para discordar do contribuinte, não vejo como tais alegações possam afastar as conclusões da autuação em relação a esta operação.

Inicialmente, cumpre destacar que a contratação de tal aplicação deu-se diretamente entre a empresa e o Bradesco Vida e Previdência, indicando-se como beneficiário o impugnante.

Quanto ao registro de tal transação no Razão Analítico, observe-se. Em contrapartida, que o contribuinte não informou tal dívida em sua declaração de ajuste anual e, conforme ele mesmo reconhece, não firmou contrato ou qualquer termo que garantisse seu posterior pagamento.

E, o que é mais relevante, o contribuinte resgatou a integralidade do montante aplicado, juntamente com o rendimento de R\$ 42.287,59 (valor bruto), em setembro de 2006, sem, no entanto, ter demonstrado, até a data de apresentação da impugnação ora analisada, 14 de janeiro de 2008, prova de quitação de qualquer parcela do citado empréstimo ou de qualquer pagamento procedido a título de juros.

Desse modo, o que se materializa face aos elementos carreados aos autos, é que, até a data autuação, tanto os rendimentos auferidos com a aplicação do referido montante, como seu principal, vertiam benefícios exclusiva e diretamente ao impugnante, sem que exista contrato de mútuo ou qualquer instrumento que obrigue o contribuinte a devolver os recursos à empresa.

Ante ao exposto, entendo que a natureza de tal aplicação financeira não é outra que não a concessão de benefício indireto ao impugnante, Diretor da Fazenda Rio Grande, nos termos do disposto no art. 74, inc. II, da Lei 8.383/91.

Da mesma forma, busca o impugnante sustentar a alegação de que as outras três transferências sob análise decorreriam de empréstimos, com base novamente a apresentação da escrituração do Livro Razão Analítico daquela empresa e, nesse caso, do reconhecimento de tal dívida em sua declaração de ajuste anual (na realidade o contribuinte registrou dívida com a referida PJ no montante de R\$ 970.000,00, portanto, R\$ 5.000 menor que o valor real).

Novamente, não vejo como afastar as conclusões da autuação no sentido de que os supostos empréstimos caracterizam, na realidade, rendimentos indiretos em favor do impugnante. Diretor-Administrativo da referida empresa, pelos elementos de convicção a seguir elencados:

- "A transação que se pretende caracterizar foge completamente às práticas usuais de mercado, vez que, sem que se estabeleça prazo para quitação da dívida, "empresta-se" a um dos diretores da empresa, no período de 2 meses, o equivalente a R\$ 970.000", enquanto que, naquele ano, os rendimentos declarados como recebidos pelo impugnante da referida empresa somam R\$ 22.500 (conforme declaração de ajuste anual, fls. 517).
- Considerando-se que o contribuinte não é sócio da empresa, tem-se que tais "empréstimos" seriam 43 vezes maior que a remuneração anual auferida na condição de Diretor Administrativo da empresa, ou, se considerada ainda a transferência de R\$ 300.000,00 via apólice de previdência privada, 56 vezes maior;
- Apesar da desproporção entre os rendimentos auferidos pelo contribuinte junto à empresa e o montante supostamente cedido a título de empréstimo, não houve formalização de contrato de mútuo entre as partes ou fixação de garantia;
- Ditos empréstimos deram-se em condições absolutamente favoráveis ao impugnante, face à ausência de remuneração ou de prazo para quitação, o que, à luz da legislação de regência do IRPJ caracterizaria (caso demonstrada a condição de acionista entre mutuário e mutuante), distribuição disfarçada de lucros;
- No caso em tela, como o lançamento resume-se aos reflexos de tais operações no âmbito da pessoa física, não é necessário caracterizar-se a condição de sócio, posto que o impugnante ocupa cargo de direção na empresa, fato que se subsume à hipótese de incidência do comando do inc. II do art. 74, da Lei 8.383/91 (rendimentos indiretos);
- Há fortes indícios de existência de parentesco entre o suposto mutuante e os membros do Conselho Administrativo da empresa, que têm a atribuição de ratificar os atos da direção;
- Igualmente, resta caracterizado que o contribuinte representa pessoa jurídica sócia da empresa mutuante.

Ante a tal conjunto de elementos, não vejo como a mera escrituração dos supostos empréstimos no Razão Analítico da empresa, acompanhada de sua informação na declaração de ajuste do contribuinte possa infirmar as conclusões da autuação. Nesse ponto, reporto-me à esclarecedora lição da Prof. Maria Rita Ferragut.:

"A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento dos fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhes são apresentadas não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de buscar a verdade material".

Assim, caracterizada a obtenção de rendimentos indiretos, estes devem somar-se a renda do contribuinte, sujeitando-se à tributação com base na tabela progressiva mensal, por força do disposto no art. 74, caput, da Lei 8.383/91.

Ante ao exposto, afasto as alegações do autuado, e mantenho integralmente a parcela do lançamento decorrente da apuração de obtenção de rendimentos indiretos.

Portanto, não há o que prover.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya