



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13701.001593/2008-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.921 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2023
Recorrente GERSON LUCCHESI BRITO DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

PAF. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, bem como ficou demonstrado que o interessado logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, prestigiando assim na fase contenciosa do PAF a ampla defesa e contraditório, com a produção de provas que entendeu necessárias e devida, não há falar em cerceamento ao direito de defesa, assim como não há falar em nulidade do lançamento.

IRPF. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PAGAMENTO DECORRENTE DE PESSOA JURÍDICA.

Cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros, com os respectivos recolhimentos do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo da matéria estranha à lide, rejeitar-lhe as preliminares e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge

Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, Wilderson Botto (suplente convocado), João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por GERSON LUCCHESI BRITO DE OLIVEIRA contra o Acórdão de primeira instância que improcedente a impugnação apresentada.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2006, exercício de 2007, do qual apurou-se omissão de rendimentos caracterizada por recebimento de pessoa jurídica, decorrente de sua atividade de advogado.

Inconformado, o recorrente interpõe Recurso Voluntário nas e-fls. 68/82, alegando, em apertada síntese, o seguinte:

- i) Nulidade do auto de infração que não observou as formalidades legais, que indicou normas genéricas que teriam sido supostamente violadas e que não guardam pertinência com o objeto da autuação; entende que houve violação ao princípio *Due process of Law*, bem como também teria indeferido e cerceado o direito de apresentar documentos em novo prazo solicitado.
- ii) O lançamento com base em presunção de omissão de rendimentos não pode ser considerado legal unicamente pela aplicação isolada e fora da sistemática da Lei nº 9430/1996, em especial o art. 42, pois cabe à fiscalização aprofundar a investigação dos depósitos, para após a referida regra legal;
- iii) Aduz que em razão da sua atividade da advocacia recebia honorários de pessoas físicas e jurídicas, de processos administrativos e judiciais, identificadas para a fiscalização e que utilizava sua conta para movimentar as transações financeiras do escritório, pessoa jurídica;
- iv) Alega que não foram considerados os limites legais inferiores a R\$12.000,00 até R\$80.000,00 ano, dos quais são considerados legalmente não omissos.

Pede o cancelamento da autuação.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

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

DA PRELIMINAR DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega o contribuinte que a autuação não possui requisitos formais e necessários exigidos por Lei. Entretanto, não aponta quais requisitos não foram observados pela legislação em vigor.

O Contribuinte entende que houve violação ao princípio *Due process of Law*, bem como também teria indeferido e cerceado o direito de apresentar documentos em novo prazo solicitado. O referido princípio diz respeito, basicamente, ao devido processo legal (onde se tem trinômio vida-liberdade-prosperidade).

Entretanto, sem razão a recorrente.

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio *pas de nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No presente caso, verifica-se que o recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesa e foi notificado dos demais atos administrativos, incluindo recurso e demais manifestações, quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

No que diz respeito à ampla defesa e contraditório, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal - PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

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

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

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

DECRETO n.º 70.235/72.

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

I a qualificação do autuado;

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

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

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

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

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

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

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

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser

considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Portanto, diferentemente do que alega o recorrente, no sentido de não ter observado a ampla defesa e contraditório na constituição do crédito, com cerceamento seu direito, o processo administrativo fiscal em algum momento deve ser constituído para aí sim ser contestado, se for o caso, com a finalidade de fazer coisa julgada material administrativa, consoante a reunião de um conjunto probatório. Mas mais que isso, verifica-se que todas as provas trazidas ao feito foram analisadas pela autoridade fiscalizadora, bem como pela autoridade julgadora de primeira instância, que inclusive apreciando a documentação juntada pelo contribuinte, deu parcial provimento à impugnação para excluir valores da base de cálculo.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre a determinação da obrigação tributária, e acessórios, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa ao cerceamento do direito de defesa que possa gerar a nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

DO MÉRITO

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Quanto ao mérito, entendo que, salvo melhor juízo, não houve integral impugnação ao conteúdo do lançamento em seu Recurso Voluntário. Senão vejamos.

A atuação diz respeito à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, identificado pela fiscalização, conforme transcrição dos fatos e enquadramento legal da e-fl. 11:

“Confrontando o valor dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica declarados ordos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirt), para o titular e/ou dependentes, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ *****106.213,93, recebido(s) da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo. Na apuração do imposto devido, foi compensado Imposto de Renda Retido (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ *****3.186,42”

Fonte Pagadora:						
CPF Beneficiário	Rendimento inform. Em Dirt	Rendimento Declarado	Rendimento Omitido	IRRF inform. em Dirt	IRRF Declarado	IRRF s/ Omissão
00.360.305/0001-04 - CAIXA ECONOMICA FEDERAL						
011.021.987-22	106.213,93	0,00	106.213,93	3.186,42	0,00	3.186,42

Conforme bem descrito pela decisão de primeira instância, houve a omissão na DAA do contribuinte:

10. Em consulta ao Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil, Sistema DIRF, verificou-se, que para o ano calendário 2006, a Caixa Econômica Federal (CNPJ 00.360.305/0001-04), apresentou DIRF, informado, em relação ao beneficiário GERSON LUCCHESI BRITO DE OLIVEIRA, o total de Rendimentos Tributáveis de R\$ 106.213,93 e o total de imposto retido de R\$ 3.186,42; referente aos processos nº 00000000200602019, 00000000200602611, 00000000200603099 e 0000000020060602113 da Justiça Federal.

11. Da análise dos autos, verifica-se que documentação anexada não está relacionada a nenhum processo judicial, motivo pelo qual serão mantidas as omissões de rendimentos constantes do documento de fls. 11”.

Por outro lado, ao invés de impugnar a acusação fiscal identificada, o contribuinte se limitou a dizer que o uso da conta corrente era utilizado para movimentar a pessoa jurídica, da qual era sócio, e prestava serviços advocatícios (Lucchesi Advocacia, CNPJ nº 07248522.0001-56), sem impugnar expressamente a quantia lançada.

O recorrente, por sua vez, alega que o lançamento fiscal se deu por mera presunção, sem nenhum indício de ocorrência do fato gerador. Juntou precedentes de omissão de rendimentos relativos à omissão de rendimentos decorrentes de depósito bancário, o que não é caso dos autos, bem como aduz que a origem do recurso é conhecida por ser oriundo da Caixa Econômica Federal, e que, portanto, a verba recebida teria origem judicial, decorrente dos honorários advocatícios que teria direito.

Ocorre que, como visto o lançamento não decorre de omissão de rendimentos por depósito bancário, mas omissão de rendimento decorrente de pagamento de pessoa jurídica, que identificando a fonte pagadora Caixa econômica federal, e que dessa operação de R\$ 106.213,93, teve como imposto retido na fonte no valor de R\$ 3.186,42, e que segundo consta do sistema da receita, conforme decisão de piso, corresponderiam processos nº 00000000200602019, 00000000200602611, 00000000200603099 e 0000000020060602113 da Justiça Federal, dos quais presume-se como verba de honorários advocatícios recebidas.

Ocorre que, o contribuinte ao utilizar a própria conta corrente da pessoa física para movimentação da pessoa jurídica, acaba assumindo o risco da operação, diante dos efeitos jurídicos perante terceiros, como no caso perante a Receita Federal do Brasil.

A confusão contábil entre pessoa física e jurídica não tem o condão de ilidir o fato gerador do tributo, a não ser que ao confirmar todas as operações, afastando a omissão de rendimentos decorrente de depósito bancário se comprove também o recolhimento devido do IR, seja na fonte ou seja pela iniciativa do próprio contribuinte, que é responsável pelo proveito econômico e também pagamento do imposto.

Para acolher o transcurso de valores da pessoa física para a pessoa jurídica, o contribuinte deveria ter apresentado documentos que comprovassem suas alegações, tal como livro-caixa, registro contábil da empresa devidamente escriturado e formalizado, em razão das exigências legais, bem como também a comprovação de pagamento do imposto da renda transferida para a pessoa jurídica.

Portanto, quanto ao mérito entendo que houve parcial impugnação, pois não foram taxativamente explicados pelo contribuinte a falta de recolhimento do imposto devido quando da renda recebida na referida transação.

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

Lei nº 5.172/66

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

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

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

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

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

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

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

Conforme lesiona Ricardo Mariz de Oliveira: "acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio apresenta-se como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação¹".

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

O conceito de renda, para Hugo de Brito Machado, é definido da seguinte forma:

"renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...) "².

Assim, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho, podendo ser a soma de ambos. Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou "coisas" conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja "ter" o direito de forma abstrata.

Sobre a "disponibilidade" de renda, Ricardo Mariz ensina que:

"Disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1.228, do código Civil, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Nesse dispositivo, o verbo "dispor" é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do código, tais como as do art. 213, 537, 1.335, inciso I, 1.449, inciso II (...)

A disponibilidade, portanto, também implica o poder de alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é a que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário (...).

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.³”

Assim, verificada a omissão de rendimentos sem que se tenha havido a comprovação da origem dos valores, apesar da tentativa do recorrente em demonstrar a licitude das operações, faltaram documentos hábeis e idôneos para dar lastro às suas alegações, devendo o lançamento deve ser mantido por falta de comprovação de sua origem, já que houve parcial recolhimento do IR, e ocorre apenas na fonte pagadora, deixando o contribuinte de recolher o tributo devido, responsabilidade que lhe incumbia.

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

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

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“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”.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

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

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Ainda, não conheço das alegações de depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 até o montante de R\$ 80.000,00, já que se torna também matéria estranha à lide.

Assim, não assiste razão o recorrente.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecer das alegações de matéria estranha à lide, não acolhendo as preliminares, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

