



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.722955/2019-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.254 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2024
Recorrente CARLOS EDUARDO GUIMARAES MARQUES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2017, 2018

PAF. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PEREMPÇÃO. SÚMULA CARF N.º 11.

Apesar de haver uma corrente doutrinária minoritária que entende ocorrer “perempção” em processo executivo fiscal, e que faria as vezes da prescrição intercorrente, a Súmula CARF n.º 11 dispõe e impõe que “não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM PRÉVIA ORDEM JUDICIAL. IMPROCEDÊNCIA. DECISÃO STF.

O STF no julgamento do Recurso Extraordinário 601.314/SP, submetido à sistemática da repercussão geral, decidiu que: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal” e “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN.

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

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente

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

Nesse sentido, 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.

IRPF. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS

O ganho de capital na alienação de bens imóveis corresponde a diferença entre o custo de aquisição e o de alienação conforme definido na Lei nº 7.713/1988.

MULTA E TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO. JUROS MORATÓRIOS. PENALIDADE. LEGALIDADE. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 02.

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

A alegação de confisco não deve ser conhecida, nos termos da Súmula CARF n.º 02, dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade - Redatora *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

Conforme o art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, o Presidente em exercício da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, Conselheiro Diogo Cristian Denny, designou para redatora *ad hoc* a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, para formalizar o voto do presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Wesley Rocha, não mais integra este colegiado.

Como redatora *ad hoc* apenas para formalizar o voto do acórdão, a Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CARLOS EDUARDO GUIMARAES MARQUES contra o Acórdão de primeira instância que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2017 e 2018, exercícios de 2018 e 2019, no qual apurou-se omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica e de omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedentes ao lucro presumido, no valor total de R\$ 1.534.126,96 5, acrescido de multa de ofício e juros de mora, calculados até o lançamento.

A autuação funda-se no enquadramento legal dos art. 83 e 849 do RIR, art. 58 da Lei nº 10.637/02 e art. 42 da Lei nº 9.430/96; art. 1º, inciso I e parágrafo único da MP nº 340/06; b) art. 21 da Lei nº 8.981/95; arts. 117, 123, 125, 128, 129, 131, 138 do RIR/99; art. 40 da Lei nº 11.196/05.

Conforme o acórdão recorrido, os fatos se descrevem pelo seguinte:

2. Segundo o "Termo de Constatação Fiscal" (fls. 492 a 509), após análise da DAA e dos documentos apresentados pelo contribuinte, foram apuradas, **em síntese**, as seguintes situações:

1) INÍCIO DO PROCEDIMENTO

A presente fiscalização originou-se do **Ofício nº 52/2018** da 1ª Promotoria de Justiça de Rio Claro, referente ao "Compartilhamento de documentos para subsidiar análise fiscal que envolve Carlos Eduardo Guimarães Marques

[...]

3) DAS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS

Como descrito no item 01 do presente relatório, com as informações compartilhadas pelo MPSP, os lançamentos bancários de interesse da fiscalização foram listados no Termo de Diligência Fiscal de 15/02/2019 e separados em **02 anexos**, um deles com valores relacionados a depósitos das empresas nas quais o contribuinte mantinha participação societária e outro com transferências bancárias em geral.

3.2) DOS LANÇAMENTOS BANCÁRIOS SEM IDENTIFICAÇÃO

Para os depósitos listados no **Anexo 02**, o contribuinte foi requisitado a **COMPROVAR** com **DOCUMENTAÇÃO** hábil e idônea a origem dos valores.

[...]

2) Acordo Judicial

[...]

Posteriormente o contribuinte encaminhou documentação adicional comprovando a INTERMEDIACÃO do negócio, e de certa forma o recebimento de comissões através do pagamento via imóveis.

Desta forma a fiscalização concluiu que houve a comprovação da origem, caracterizando o ingresso como **OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS** recebidos de pessoa jurídica SEM vínculo empregatício, pois ficou comprovado o recebimento da comissão de forma indireta.

3) Renata Dal Pogetto

[...]

O contribuinte apresentou uma declaração na qual Renata confirma que repassou R\$ 65.000,00 em função da venda de um apartamento. Foi comprovada apenas a devolução de R\$ 36.300,00 no dia 13/04/2017.

Desta forma, os valores foram comprovados em parte (65.000,00 – 36.300,00 = 28.700,00), permanecendo **R\$ 28.700,00 – NÃO COMPROVADO**

[...]

6) Reembolso, Devoluções e Empréstimos

[...]

O contribuinte não apresentou nenhum documento hábil e idôneo que comprovasse a justificativa – **NÃO COMPROVADO**

7) Documento não encontrado

“Pagamento recebido documento não encontrado” – Nesses casos a resposta do contribuinte já indicava a não comprovação – NÃO COMPROVADO

O depósito em cheque no valor de R\$ 15.000,00 (quadro abaixo) não foi justificado pelo contribuinte no documento encaminhado e foi considerado “Pagamento recebido documento não encontrado” – NÃO COMPROVADO

[...]

O depósito de R\$ 7.000,00 realizado pela loja EUROCAR MULTIMARCAS no dia 25/07/2017 foi justificado “Pagamento recebido na diferença de um veículo em 2016 – documento não encontrado” (grifou-se). Pela não apresentação da documentação foi considerado – NÃO COMPROVADO

[...]

8) Venda PORSCHE CAYMAN

“Venda do veículo conforme recibo de venda anexo, recebido parcial”;

*O contribuinte apresentou o recibo de venda de um veículo **PORSCHE CAYMAN S** no valor de R\$ 365.000,00. A forma de pagamento foi parcelado, sendo R\$ 198.000,00 depositados por MICAEL B MARTINI e R\$ 109.012,00 pela loja de veículos EUROCAR MULTIMARCAS. Observa-se que não houve a comprovação total do valor acertado 365.000 (198.000 + 109.012).*

*Somente os depósitos do quadro abaixo foram considerados **COMPROVADOS***

BANCO	HISTÓRICO	DATA	VALOR
Banco Itaú	TED 237.014EUROCAR MULT	19/12/2016	49.012,00
Banco Itaú	TED 237.3424MICAEL B MAR	20/10/2016	150.000,00
Banco Itaú	TED 237.3424MICAEL B MAR	20/10/2016	48.000,00
Banco Itaú	TED 033.4548EUROCAR MULT	16/11/2016	60.000,00

9) Venda veículo DINHEIRO

“Valor recebido em meu poder referente a venda do veículo cujo recibo de venda está anexo”

O contribuinte justificou depósitos em dinheiro entre 14/03/2017 e 29/03/2017 no total de R\$ 27.650,00 como sendo referente a “venda de um veículo com recibo em anexo”. Entre os anexos constam a venda da PORSCHE CAYMAN e a venda de uma RANGER ROVER, contudo os valores são de 2017, posterior a venda da Porsche e não constam do contrato da venda da Range Rover. Desta forma não há como considerar plausível os esclarecimentos, sendo os depósitos em dinheiro considerados NÃO COMPROVADOS.

10) Venda RANGER ROVER

“Venda do veículo Ranger Rover conforme Contrato e Recibo de Venda vendido a Luiz Carlos de Almeida Prado Filho”

O contribuinte apresentou o comprovante de transferência do veículo e um contrato de compromisso de compra e venda do veículo pelo valor de R\$ 350.000,00, logo não há dúvida da ocorrência da transação financeira, contudo a propriedade do automóvel era da empresa DVSM, sendo que os valores foram depositados na conta corrente do sócio Carlos Eduardo.

Tendo sido repassados recursos da empresa aos sócios, a fiscalização considerou os valores como **DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS**.

[...]

3.2.1) DA CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES DO ANEXO 2

Com as informações dos esclarecimentos do item anterior, a fiscalização procedeu a elaboração de um quadro resumo onde pode ser constada todas as conclusões:

	2016		2017			
	Comprovado	Não comprovado	Comprovado	Não Comprovado	Distribuição de Lucro	Omissão de Receitas
1) Transferência mesma titularidade	194.760,84					
2) Acordo Judicial						364.300,00
3) Renata Dal Pogetto				28.700,00		
4) TED Evania			14.000,00			
5) Reembolso, Devolução e Empréstimos		100.770,00		103.154,70		
6) Documento não encontrado		319.504,49		338.753,38		
7) Venda Porsche Cayman	307.012,00					
8) Venda Veículo Dinheiro				27.650,00		
9) Venda Ranger Rover					350.000,00	
Total Geral	501.772,84	420.274,49	14.000,00	498.258,08	350.000,00	364.300,00

[...]

5) DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

De acordo com os fatos expostos acima, foram identificadas as seguintes infrações a legislação tributária: a) **DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**; b) **OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS**, e c) **OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO**.

a) DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

O quadro resumo dos valores: [fl. 506]

[...]

b) *OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS* [fls. 506 e 507]

[...]

c) *OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO DISTRIBUÍDO*

Os valores referentes a distribuição de lucro em excesso foram apurados separadamente por empresa.

	DVSM	SM METODO	SM CURSOS	DVSM (Venda RANGER ROVER)	Excesso de Distribuição
2016	0,00	0,00	108.610,00	0,00	108.610,00
2017	399.214,14	266.644,71	59.338,75	350.000,00	1.075.197,60

6) DO ARROLAMENTO DE BENS

[...]

Tendo em vista que o contribuinte apresenta débitos referentes a sujeição passiva solidária no processo nº 13888.721.516/2019-13 no valor de R\$ 1.447.425,48 [...], somado ao resultado do presente procedimento de R\$ 1.534.126,96 [...], totalizando R\$ 2.981.552,44, valor superior aos R\$ 2.000.000,00 [...] do inciso II acima, sendo formalizado o processo nº 13888.722.959/2019-21.

7) DO DOLO E QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

De acordo como os fatos expostos acima, o contribuinte OMITIU RENDIMENTOS em valores provenientes da conversão da venda de imóveis recebidos a título de COMISSÃO no serviço de intermediação do acordo entre a Luizzi Industria e Comércio de Sofás Ltda (CNPJ: 05.150.052/0001-68) e a Twiltex Indústria Têxtil S/A (CNPJ: 60.822.079/0001-68), no ano de 2017, conforme documentação e esclarecimentos apresentados pelo próprio contribuinte. Além disso, foram recebidos rendimentos a título de DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS com isenção de impostos de empresa com controle absoluto do contribuinte, contudo não ficou comprovada a escrituração contábil que subsidiasse o excesso de valores em função da receita declarada e dos tributos recolhidos pelas empresas que distribuíram.

Ao longo do procedimento ficou comprovado que o contribuinte EFETIVAMENTE TINHA CONHECIMENTO de rendimentos recebidos em comissão, bem como transferiu recursos financeiros de empresas onde consta no quadro societário com controle total das transações financeiras sem que houvesse subsídio contábil para essa distribuição, sendo que ao final deliberadamente optou por não oferecer à tributação os valores auferidos.

Os fatos descritos ao longo do presente Termo de Constatação configuram conduta DOLOSA em função da divergência dos valores declarados em DIRPF, sendo essas inserções de informações sabidamente falsa sobre rendas, bens ou fatos, ou o emprego de outra FRAUDE, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo que fé-lo incorrer nas situações previstas nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, a qual define crimes contra a ordem tributária [...].

[...]

A conduta **DOLOSA** tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir as suas características essenciais, de modo a evitar o pagamento do imposto devido, caracteriza **FRAUDE**, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64.

[...]

Com isso, parte das infrações apuradas sujeitaram-se a multa de ofício **QUALIFICADA**, conforme item específico previsto no art. 44, § 1º da Lei 9.430/96.

[...]

3. Também consta no Relatório Fiscal a elaboração de processo de arrolamento de bens e de Representação Fiscal para Fins Penais em nome de Alexandre Guerra da Silva.

4. Cientificado do lançamento em 24/07/2019, conforme atesta o documento “Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal” (fls. 519 a 522), o interessado ingressou com a impugnação de folhas 529 a 569, em 16/08/2019, alegando, **em síntese**, que:

[...]

2. AS QUESTÕES JURÍDICAS

2.1. Do princípio do non bis in idem. Tributação sobre a renda da pessoa jurídica e da pessoa física pelo mesmo fato – Distribuição excessiva de lucros

[...]

In casu, o mesmo fato está sendo tributado 02 (duas) vezes pelo órgão fazendário, na medida em que as pessoas jurídicas estão sendo tributadas e autuadas pelo mesmo evento que gerou o auto de infração vergastado.

A Receita Federal do Brasil considerou que, para haver distribuição de lucro sem a incidência de imposto sobre a renda, o valor deve limitar-se a redução da base de cálculo presumida deduzida dos tributos existentes.

[...]

Somando-se os valores distribuídos em excesso considerados pela fiscalização, temos o montante demonstrado abaixo:

Exercício	DVSM	SM MÉTODO	SM CURSOS	TOTAL
2016	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 108.610,00	R\$ 108.610,00
2017	R\$ 329.214,14	R\$ 266.644,71	R\$ 54.338,75	R\$ 725.197,60
2017	R\$ 350.000,00			R\$ 350.000,00
Total				R\$ 1.183.807,60

Esses valores foram tributados na pessoa física com a alíquota de 27,5% [...] a título de imposto sobre a renda, acrescentando-se juros pela taxa Selic e multa de 150% [...].

Ocorre que a empresa DVSM ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA já foi autuada pelos mesmos fundamentos, no mesmo período e com base nos mesmos valores, com alíquota majorada de 35% [...], juros pela taxa Selic e multa de 150%, bastando observar o Processo nº 13888.721.516/2019-13.

Na pessoa jurídica foi considerado para fins de lavratura do auto de infração o valor de R\$ 853.0002,29 [...] como **distribuição de lucro em excesso**, tendo em vista que foi distribuído o valor de **R\$ 1.195.426,00** [...] em 2017 e o valor permitido era de **R\$ 342.423,71** [...]. O valor considerado excessivo foi tributado com alíquota de 35% [...] com acréscimo de 20% [...] de multa, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/ e dos artigos 603 e 605 do RIR/2018.

Somente por conta deste fato a pessoa jurídica foi autuada nos seguintes valores de Imposto de Renda Retido na Fonte:

<i>Auto de Infração – IRRF</i>	
<i>R\$ 459.308,92</i>	<i>Imposto</i>
<i>R\$ 37.479,60</i>	<i>Juros</i>
<i>R\$ 688.963,38</i>	<i>Multa</i>
<i>R\$ 1.185.751,90</i>	<i>Total</i>

Antes de 2017, podemos verificar que praticamente não houve distribuição em excesso da empresa DVSM ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA e das demais pessoas jurídicas, tendo ocorrido essas transações financeiras no ano de 2017 em razão da operação criminal da qual o impugnante foi alvo.

[...]

2.2. Intróito acerca da tributação à luz da Constituição Federal. Dos depósitos bancários sem comprovação de origem e da omissão de receitas

[...]

No caso em apreço, improcede a autuação com base em omissão de receitas por inexistência de documentos que comprove a efetividade da entrega e a origem dos recursos quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão. Não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito da determinação da receita omitida, neste caso, os créditos devem ser analisados individualmente.

[...]

De fato, somente a lei pode reputar ocorrido um fato imponible por presunção, independentemente da ocorrência real do fato nela descrito, e que traz, como consequência, a obrigação de pagar o tributo exigido.

Bem assim, são as presunções legais perfeitamente legítimas e eficazes instrumentos de combate à fraude fiscal, mas como dito, para sua validade, depende de expressa previsão em lei.

Assim, sendo devemos deixar claro que se toma como pressuposto absoluto que, no âmbito do Direito Tributário, as presunções e ficções só podem ser fixadas expressamente por lei, não podendo o intérprete criá-las ou aplicá-las, com base em sua própria experiência.

2.2.1. Do conceito de renda. Da ausência de omissão de receitas. Não caracterização de renda tributável por meras movimentações financeiras

[...]

É comum a **Receita Federal do Brasil** autuar contribuintes com base nas movimentações bancárias, entretanto, dispõe a Súmula nº 182 do Tribunal Regional Federal: É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

[...]

Importante também observar que, pela dicção do artigo 110 do Código Tributário Nacional. A presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 não pode alterar o conceito de renda ou provento para neles incluir depósitos bancários.

Esse é o comando do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, pelo qual ocorre verdadeira inversão do ônus da prova (em favor do fisco) após a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos sobre a origem dos créditos existentes nos extratos bancários. Ou seja, ainda que não seja o titular dos recursos creditados, o contribuinte sofrerá a cobrança dos tributos devidos caso não consiga demonstrar efetivamente de quem são estes valores.

Entendemos que esta inversão da prova ofende o artigo 142 do Código Tributário Nacional e ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal. Da interpretação do art. 142 do Código Tributário Nacional, é possível concluir com segurança que o ônus da prova da ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, do nascimento da obrigação

tributária, é sempre do fisco, não sendo válida a sua transferência para o contribuinte, ainda após a intimação para prestar esclarecimentos.

[...]

Por derradeiro, considerando os argumentos apresentados, podemos concluir com veemência:

a) os depósitos bancários, por eles mesmos, não constituem fato gerador do imposto de renda por não representarem aquisição de disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza;

b) nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é de competência exclusiva do agente lançador, identificar a renda consumida, o aumento da riqueza ou benefício econômico de qualquer ordem. Para tanto, a autoridade lançadora dispõe de uma gama de recursos processuais, emanados no universo jurídico das provas, para cumprir suas responsabilidades processuais;

c) o impugnante é sócio de diversas empresas, como demonstrado acima, sendo inevitável a circulação de valores oriundos dos faturamentos das pessoas jurídicas, de modo que a movimentação bancária em apreço não constitui renda tributável pela pessoa física; e

d) o princípio da verdade material norteia os atos preparatórios do lançamento e influencia no próprio julgamento das disputas processuais, não sendo suficiente o fisco se valer de meras presunções para constituir o crédito tributário com base em omissão de receitas.

2.3. Da conseqüente nulidade do lançamento fiscal

[...]

A fiscalização utilizou o mesmo evento – distribuição de lucro excessiva – para autuar a pessoa jurídica através do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e a pessoa física pelo Imposto sobre a Renda – IRPF, violando o ordenamento jurídico que veda o bis in idem. Bem assim considerou como renda meras movimentações financeiras.

Ainda assim, considerando o excesso de distribuição de lucros, no próprio auto de infração percebemos que os anos foram considerados individualmente, especificamente em 2016 e 2017. Em 2016, não foi constada nenhuma distribuição excessiva nas empresas SM MÉTODO GESTÃO CORPORATIVA E CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA e DVSM ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS, ou seja, este lucro ficou acumulado. No ano seguinte, foi considerado o total de lucros distribuídos e subtraído o valor do total permitido com isenção, entretanto, a fiscalização não levou em consideração o valor do lucro acumulado de 2016 que não distribuído, comprometendo a liquidez do auto de infração.

Como se vê, o erro na determinação da base de cálculo dos tributos mencionados, que torna os valores indevidos, irreais e exorbitantes, eiva o lançamento como vício insanável de ilegalidade, tornando-o nulo de pleno direito.

[...]

2.4. Dos juros de mora

No tocante aos juros aplicados, entendemos não ser a taxa SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia a taxa mais condizente com a realidade econômica atual.

Isto porque, como a SELIC [...] é uma taxa variável, oculta os cálculos mensais de juros, o que traz incerteza ao devedor e, ainda, pode aumentar a inadimplência, pois acabam por apresentar juros abusivos.

Aplicada a SELIC [...] há aumento de tributo, sem lei específica a respeito, o que ofende o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, além da ofensa aos princípios da anterioridade, indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica.

O artigo 193, § 3º, da Constituição Federal, é taxativo quando assenta que a taxa de juros não pode ser superior a 12% [...] ao ano.

[...]

Assim, no caso em questão, devem ser aplicados juros de 1% [...] ao mês, em conformidade com o artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional.

2.5 Da multa confiscatória com base no artigo 150, inciso IV, Constituição Federal

[...]

Não se pode negar a validade do **princípio da proporcionalidade**, já que a aplicação ilimitada de multas, acaba por afetar a capacidade de sobrevivência e desenvolvimento do sujeito passivo.

Em julgados do **Poder Judiciário** já estão plantados princípios que permitem assegurar que, além do tributo, também a multa fiscal é alcançada pelo **princípio constitucional do não confisco**.

Obviamente, tal valor chama a atenção pela sua exorbitância. As multas, como penalidades que são, tem como objetivo reprimir e desestimular o comportamento de inadimplência do contribuinte, o que se afigura correto, desde que aplicada com proporcionalidade e razoabilidade.

Porém, a questão tormentosa reside exatamente na fixação do valor ou do percentual da multa, pois ela não pode ser de tal modo insignificante que sirva de estímulo à inadimplência, mas **também não pode ser tão elevada que atinja o próprio patrimônio do contribuinte, gerando total desproporcionalidade entre o objetivo de reprimir/desestimular e o de apenar**.

Assim, na prática, o valor das multas aplicadas pela Fiscalização acaba sendo próximo ao valor do tributo supostamente não recolhido aos cofres públicos federais, o que mostra um **TOTAL DESCOMPASSO** entre a penalidade aplicada pela Fiscalização Federal e o efetivo prejuízo ao erário público.

Além do direito de propriedade estar consagrado na Constituição Federal como bem intangível (artigo 5º, inciso XXII) – respeitadas as exceções legais - há no âmbito do Sistema Tributário Nacional, dentro das limitações ao poder de tributar, **a proibição de que o tributo seja utilizado com efeito de confisco** (artigo 150, inciso IV, Constituição Federal).

[...]

2.6 Da ausência de necessidade de arrolamento de bens. Da ausência dos requisitos legais para fins de responsabilização pessoal dos sócios no auto de infração da pessoa jurídica DVSM

Somente foi realizado o arrolamento de bens porque o agente fiscal somou o presente auto de infração de R\$ 1.534.126,96 [...], com o auto de infração da empresa **DVSM ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA.**, ultrapassando o total de R\$ 2.000.000,00 [...] a somatória dos 02 (dois).

[...]

Somente o sócio **Carlos Eduardo Guimarães Marques** possuía o poder de gestão da empresa, sendo ele o provedor da família e quem administrava as próprias empresas. Sua esposa se dedicava somente às atividades domésticas, limitando-se a pagar contas e despesas da família, conforme solicitado por seu marido. Bem assim, **Evânia Sanches Marques** não tinha qualquer conhecimento da escrituração contábil das empresas, de modo que não havia nenhum domínio das atividades e decisões da pessoa jurídica.

A responsabilidade somente pode prevalecer quando a obrigação tributária decorra de uma ação efetiva, concreto – atos praticados-, diz o texto legal – do diretor, gerente ou representante. E atos que se vinculem diretamente ao fato gerador do tributo cuja cobrança se pretende redirecionar, e não quaisquer

Podemos verificar nos autos que a multa ultrapassa sobremaneira o valor do imposto, perfazendo o total de R\$ 805.354,21 [...], ao passo que o valor do imposto é de R\$ 660.201,04

outros. Ou seja, atos praticados ultra vires societatis dos quais possa decorrer, para a pessoa jurídica, a obrigação do pagamento de tributo.

[...]

Inexiste um único elemento de prova capaz de estabelecer um vínculo entre os sócios e as obrigações tributárias da autuada DVSM ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS E PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA., mormente em relação à sócia Evânia Sanches Marques, pois não gerenciava e nem sequer trabalha na empresa.

Assim, não há elemento mínimo de convicção que permita imaginar pudesse os impugnantes de alguma forma, terem concorrido para os fatos narrados na fiscalização.

Não perca de vista que não existe nenhuma passagem no auto de infração que aponte a realização dolosa de atos fraudulentos.

Podemos observar que a inclusão de pessoas físicas no polo passivo do auto de infração da pessoa jurídica tem por fundamento o simples fato de serem eles sócios da autuada, **gerando a odiosa responsabilidade tributária.**

O simples fato de ser sócio da empresa não autoriza a inclusão no polo passivo do presente auto de infração, não restando comprovada a mínima relação de causa e efeito entre as imputações e sua função na empresa.

[...]

Com efeito, a solidariedade passiva é inexistente da impugnante no auto de infração da pessoa jurídica, pois a acusação fiscal apresenta fatos arrimados em simples subjetivismos, valendo-se de fundamentação legal imprópria, inadequada e inservível à sua sustentação, motivo pelo qual deve ser afastada a sujeição passiva apontada das pessoas físicas. **Por conseguinte, não tendo responsabilidade pelo auto de infração da pessoa jurídica, não há que se falar em soma dos valores, devendo ser considerado individualmente cada auto de infração, de modo que nenhum deles extrapola o limite legal para fins de arrolamento de bens.**

3. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, considerando os fundamentos fáticos e jurídicos apresentados, a impugnante requer a Vossa Excelência:

3.1. seja declarada a nulidade do Auto de Infração – Processo nº 13888-722.955/2019-43, tendo em vista que houve violação ao princípio do bis in idem;

3.2. sejam diminuídas as multas aplicadas, observando-se os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade;

3.3. o julgamento **TOTAL OU PARCIALMENTE** improcedente do auto de infração levado a efeito e a conseqüente extinção do crédito tributário constituído;

3.4. seja afastada a necessidade de arrolamento de bens, na medida em que não foram preenchidos os requisitos legais para tal desiderato; e

3.5. sejam unificados os **Processos nºs 13888-722.286/2019-18, Processo nº 13888.721.516/2019-13 e Processo nº 13888-722.955/2019-43** para julgamento em conjunto.

5. Além desses pontos destacados, o Impugnante instruiu a sua peça de contestação com decisões administrativas e judiciais, as quais, segundo seu entendimento, confirmariam a improcedência da autuação fiscal.

Após a decisão de primeira instância ter julgado improcedente a impugnação, o recorrente interpõe Recurso Voluntário seguintes, aduzindo em síntese as mesmas alegações de primeira instância (da qual toma-se por empréstimo parte do relatório do Acórdão recorrido), acrescentando o seguinte:

Preliminares

- i) Alega a ocorrência da prescrição intercorrente;
- ii) que é nulo o lançamento visto que foi quebrado o seu sigilo bancário antes de aberto o devido Processo Administrativo Fiscal – PAF e antes da notificação formal do contribuinte; só poderia ter ocorrido com previa autorização judicial;
- iii) que o Termo de Intimação Fiscal nº 07 é ato administrativo “totalmente nulo” porque ilegal e abusivo e exigindo prova negativa quando a responsabilidade da prova de evasão é exclusiva do fisco;

No mérito

- iv) que não houve omissão de rendimentos, impugnando de forma individualizada as omissões de rendimentos, alegando que o fisco desconsiderou as documentações e informações produzidas pelo recorrente, e requerendo que
- v) Segundo os artigos 212, inciso III, e 219 do Código Civil, as declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários e o fato jurídico pode ser provado mediante documentos públicos ou particulares para serem desconsiderados os documentos de alienação dos citados veículos, deveria ter sido percorrido o devido processo legal, demandando-se a sua nulidade, o que não ocorreu;
- vi) deveria ter sido levado ao conhecimento do impugnante o fato de os referidos documentos terem sido desconsiderados e as razões que levaram a fiscalização à citada conclusão, antes de lavrar o auto de infração, possibilitando ao contribuinte exercer a ampla defesa e o contraditório, complementando as provas através de requisições específicas às instituições financeiras envolvidas;
- vii) a fiscalização não pesquisou devidamente, nem concedeu prazo suficiente para elucidação de todos os créditos apontados nas contas bancárias do impugnante;
- viii) nos elementos juntados ao processo no curso da fiscalização, estão todos os comprovantes dos depósitos efetuados,
- ix) o lançamento há que ser anulado, uma vez que restou caracterizado não se tratar de omissão de receita, mas sim de créditos e depósitos bancários comprovados;
- x) a pessoa física não tem obrigação de manter escrituração de seu numerário, daí a dificuldade de juntada dos comprovantes de depósitos, cuja origem

- pode ser a mais variada, como empréstimo recebido, devolução de empréstimo concedido, transferência bancária, aplicação financeira, resgate de aplicação e inúmeras outras operações;
- xi) tanto o Primeiro Conselho de Contribuintes como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em inúmeras decisões, admitiram como comprovados, por presunção, percentuais de 10% a 50% dos depósitos efetuados, observando-se uma margem crescente, por exercício, em relação aos períodos fiscalizados mais distantes;
 - xii) entre o fato conhecido (fato indiciário) e o fato desconhecido (provável), deve haver uma correlação segura e direta, sob pena desse artifício legal resultar indevido, por absoluta inadequação do conceito jurídico escolhido para sua concreção;
 - xiii) depósito bancário é fluxo e não estoque e, sendo fluxo, não tipifica renda; juridicamente, só o estoque tem a conotação de acréscimo patrimonial;
 - xiv) imprescindível seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida,;
 - xv) converte-se o ônus da prova da origem dos depósitos bancários integralmente ao contribuinte, que se vê obrigado a prestar informações muitas vezes sigilosas e descabidas, prejudicando a si mesmo;
 - xvi) a definição do fato gerador do imposto de renda a que se refere o artigo 43 do CTN contém, implícita, a ideia da existência necessária de um acréscimo patrimonial, que conduz à conclusão de que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade de acréscimo patrimonial
 - xvii) Requer, por fim, diligência para provar todas suas alegações, que teria sido indeferido em sede de primeira instância.

Pede o cancelamento da autuação.

Diante dos fatos narrados é o breve relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Redatora *ad hoc*.

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Wesley Rocha, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar as razões recursais.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS POR DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTES DOS LUCROS E DIVIDENDOS

A autoridade lançadora imputou ao contribuinte omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído excedentes ao lucro presumido, no valor de R\$ 1.183.807,60, conforme demonstrativo de folha 514.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuída, sem incidência de imposto, parcela de lucros ou dividendos excedentes, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo lucro presumido. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, sem registros.

A isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

"Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

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

O art. 139, inciso XXIX, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/199 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), vigente à época dos fatos, e o art. 51, § 4º, da Instrução Normativa – IN SRF nº 11, de 21/02/1996, assim dispõe:

RIR/1999

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

[...]

XXIX – os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

[...]

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

Aduz a recorrente que apresentou os livros diários mas que não teria sido registrado de maneira “formal”, requisito esse necessário para o acatamento das informações contábeis informadas pelas empresas de maneira geral, incluindo a recorrente.

Contudo, a decisão de primeira instância, consoante a autuação fiscal, verificaram que conforme informação da e-fl. 686, apenas em 07/11/2007, a contribuinte apresentou à

fiscalização (sete meses após o início da ação fiscal) o Livro Diário nº 3, sem registro na Junta Comercial e Livro Razão nº 3, ambos de 2002.

Os lucros e dividendos que excederem a base de cálculo do imposto é importante que os registros sejam feitos por meio de escrituração contábil com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado, segundo as normas para apuração da base de cálculo para o qual houver optado.

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

"Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como pro labore, aluguéis e serviços prestados.

§6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996".

IN SRF nº 11, de 1996

Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

[...]

§ 4º. Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º e § 4º, da Lei n. 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei n. 9.250, de 1995

[..

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

TÍTULO XIII

DOS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

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

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

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

Seção IX

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

Cumprido destacar, ainda, que a divisão dos lucros e dividendos estão sendo aceitos como isentos pela jurisprudência do CARF mediante o cumprimento de formalidades e obrigações como manter os livros contábeis/livro diário devidamente escriturado, a exemplo do Acórdão 2202-005.011, de 12 de março de 2019, de Relatoria do Conselheiro Martin da Silva

Gesto, da 2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, da qual descreve que a isenção é permitida “desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo lucro presumido. **Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio**”.

No caso concreto aqui analisado, verifica-se que a autoridade lançadora, ao examinar a escrituração contábil que deveria amparar a regularidade da isenção dos lucros distribuídos ao Impugnante, assim se manifestou:

SM MÉTODO

A escrituração contábil apresentada pela SM Método não constava informações sobre lucro em excesso que tenha sido distribuído. Observa-se que no ano de 2016 não houve excesso na distribuição de lucros, contudo em 2017 valores distribuídos extrapolaram o permitido pela legislação tributária para que fossem considerados ISENTOS na declaração de imposto de renda pessoa física.

SM CURSOS

A escrituração contábil apresentada pela SM Cursos foi considerada IMPRESTÁVEL, de modo que não foi aproveitada para comprovação da distribuição de lucro isento em excesso ao permitido pela legislação tributária.

DVSM

A empresa encontrava-se sob procedimento fiscal para apuração de fatos entre os anos 2014 a 2016, para o ano de 2017 o contribuinte apresentou a escrituração contábil em cumprimento a exigência formulada em Regular Termo de Intimação.

Como já descrito anteriormente, as escriturações dos anos de 2016 e 2017 foram consideradas IMPRESTÁVEIS para fins de apuração do lucro, pois não cumpriam os requisitos mínimos exigidos pela legislação tributária.

Independente das consequências da imprestabilidade, as informações de faturamento foram levadas em consideração na apuração da base de cálculo para fins de distribuição de lucro: [fl. 500]

Cabe esclarecer que não há nos autos qualquer contestação às afirmações apresentadas acima e, tampouco, foram apresentados documentos que teriam o condão de demonstrar que tais afirmações seriam improcedentes. Diante de tal quadro, verifica-se que não há nos autos qualquer documento hábil e idôneo que comprove a regularidade da distribuição do lucro que excedeu ao lucro presumido apurado.

Assim, não há como acolher as alegações da recorrente nesse tópico, já que Alegações desprovidas de provas não têm o condão de alterar o ato administrativo devidamente motivado, pois este goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade, cabendo ao contribuinte a obrigação de comprovar e justificar o que alega.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Conforme relatório fiscal, a autoridade administrativa constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada.

Por sua vez o recorrente alega que: “*nem todo ingresso financeiro é acréscimo patrimonial, tem que analisar cada caso concreto para verificar se houve ou não este acréscimo. E os depósitos bancários por si só não caracterizam renda*”. Ainda, aduz que a movimentação financeira por si só não é capaz de dar lastro ao lançamento fiscal, bem como realizou vasta alegações sobre a falta de fundamentação de constituição do crédito fiscal, apontando legislação, jurisprudência e doutrina do entendimento do seu direito para cancelar o crédito fiscal.

Nesse sentido, o lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002)

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

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

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

Lei nº 5.172/66

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

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

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

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

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

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

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

Conforme leciona Ricardo Mariz de Oliveira: “acrécimo 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”.

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

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

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

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.

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 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.

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para as operações impugnadas especificamente em seu recurso, constato as seguintes circunstâncias:

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

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).

Assim, não assiste razão o recorrente.

DA APLICAÇÃO DA MULTA RENDIMENTO E DO EFEITO DE CONFISCO

Alega o recorrente que a seria indevida a exigência da multa em decorrência da simples omissão de rendimentos pelo contribuinte.

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

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

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

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

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

Alega também o efeito de confisco da respectiva multa.

No que tange à alegação de multa confiscatória, deve ser reconhecida a incompetência desse Tribunal administrativo para apreciar tal matéria, e que é defeso a esse

Conselho analisar inconstitucionalidade e ilegalidade de norma tributária, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto-Lei 70.235-72, *in verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”.

Somado a isso, a Súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, a jurisprudência desse Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

Portanto, dessas matérias não conheço do recurso por incompetência do Tribunal quanto à essa ou outra matéria alega no recurso dita como inconstitucional.

Quanto ao pedido de afastamento dos juros moratórios, inexistente previsão legal para acolher tal pedido, ao menos nessa fase processual, e, como dito, a exigência decorre da obrigação legal de recolher o tributo devido, e que esse deve atualizar a impontualidade do valor principal devido ao fisco.

Portanto, a multa aplicada é devida.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade de lei, não acolher as preliminares arguidas, rejeitar o pedido de prescrição intercorrente, em razão da Súmula CARF n.º 11, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade (voto de Wesley Rocha)