



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>18050.720048/2023-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.479 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/2 <sup>a</sup> CÂMARA/1 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	2 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DERMEVAL DE SOUZA GUSMAO FILHO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2018

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

O prazo decadencial para homologação do procedimento do sujeito passivo de antecipar o pagamento do tributo tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador respectivo.

RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. DECADÊNCIA.

Nos casos de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, havendo retenção ou pagamento de imposto, o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. CARACTERIZAÇÃO.

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

TRIBUTAÇÃO POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARBITRAMENTO.

É legítimo o arbitramento de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte deixa de comprovar a origem dos

recursos utilizados nessas operações, uma vez que evidenciam a percepção de renda omitida, cabendo ao contribuinte refutar tal presunção, por meio de comprovação hábil e idônea.

#### INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Invocando 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, sendo que somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

#### PRINCÍPIO DA ENTIDADE. DISTINÇÃO ENTRE PESSOA FÍSICA E JURÍDICA.

Há que se distinguir a pessoa física e a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio, dado o Princípio da Entidade que professa que o patrimônio da pessoa jurídica é distinto do patrimônio da pessoa física de seus sócios.

#### ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial na ausência de apresentação de documentação hábil e idônea que comprove que tais valores são decorrentes de rendimentos tributáveis declarados, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

#### LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. EFICÁCIA PROBANTE.

A eficácia probante dos livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica pressupõe o atendimento às formalidades intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas normas regulamentares, dentre as quais o devido registro no respectivo órgão registrador, além da confirmação dos fatos registrados por meio de documentação hábil e idônea.

#### PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa, devendo ser indeferido pedido de diligência para obtenção de provas que compete ao sujeito passivo produzir.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho (substituto integral), Cleber Ferreira Nunes Leite, Lilian Claudia de Souza (substituto integral), Thiago Álvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente a conselheira Luana Esteves Freitas, substituía pela conselheira Lilian Claudia de Souza.

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 2837-2887):

Trata-se de impugnação ao lançamento tributário contido no Auto de Infração de folhas 2 a 120, referente ao ano-calendário 2018, por meio do qual se exigem do interessado R\$ 12.605.887,46 de Imposto de Renda, R\$ 3.633.016,76 de juros de mora, R\$ 9.454.415,59 de multa proporcional (75%), totalizando R\$ 25.693.319,81 de crédito tributário apurado, ante a imputação de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

1.1. No Relatório Fiscal (fls. 10 a 53), a autoridade lançadora detalhou como foram apuradas às irregularidades cometidas pelo contribuinte no ano-calendário 2018, as quais deram origem às seguintes infrações à legislação tributária: (i) Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$ 1.398.108,04; (ii) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 4.048.000,00; e (iii) Acréscimo patrimonial a descoberto no valor de R\$ 40.393.482,72.

Nos termos do relatório fiscal (fls. 10-53):

[...]

Observamos a criação de um grupo sob o controle econômico e diretivo de Dermeval de Souza Gusmão Filho, que domina, direta ou indiretamente, todos os empreendimentos (empresas patrimoniais e de engenharia civil, em sua maioria).

Verificamos diversas transações entre as entidades do grupo e o contribuinte fiscalizado durante o anocalendário de 2018. Considerando o foco deste trabalho, destacamos:

- rendimentos pagos ao sujeito passivo;
- empréstimos tomados/concedidos, inclusive conta-corrente com sócio; e
- transferências de participações societárias.

[...]

Tais eventos ocorrem dentro de um contexto em que o sujeito passivo passa a ser investigado no âmbito da Operação Lava Jato:

- 26/09/2016 – Dermeval de Souza Gusmão Filho é um dos alvos da 35ª fase da Operação Lava Jato deflagrada pela Polícia Federal e Receita Federal a fim de instruir inquérito que apurava possível cometimento do delito de lavagem de capitais (art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998), com a interposição da empresa Dag Construtora Ltda1 .
- 19/12/2016 – Dermeval de Souza Gusmão Filho torna-se réu, ao lado de outros acusados, na Ação Penal nº 5063130-17.2016.4.04.7000/PR, pela suposta prática do delito de lavagem de capitais, com interposição da empresa Dag Construtora Ltda2 .
- 04/10/2018 – O Ministério Público Federal – MPF apresenta as suas alegações finais nos autos da referida ação penal3 .

Nessas alegações finais, formalizada em data próxima aos eventos societários acima discriminados, o MPF, dentre outros pedidos, requer:

- a condenação do réu Dermeval de Souza Gusmão Filho pela prática do crime de lavagem de capitais;
- a perda, em favor da União, de todos os bens, direitos e valores relacionados à prática desse delito; e
- como efeito secundário da condenação, a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza e de diretor, de membro de conselho de administração ou de gerência das pessoas jurídicas referidas no art. 9º da Lei nº 9.613, de 1998, pelo dobro da pena privativa de liberdade aplicada.

Esses fatos colocam em perspectiva as mudanças societárias promovidas no anocalendário de 2018, inserindo-as em uma estratégia mais ampla de reorganização societária e blindagem patrimonial que alcança outros períodos.

No caso da Construtora Saga Ltda, por exemplo, houve no ano-calendário de 2018 a transferência das quotas do capital social para terceiros, não participantes, em princípio, do grupo econômico:

- Novum Engenharia e Participações Eireli, CNPJ nº 25.208.633/0001-10; e
- ND Consultoria e Participações Eireli, CNPJ nº 26.103.716/0001-08.

Os titulares dessas empresas eram, respectivamente:

- Kleber Gomes Silva, CPF nº 988.734.745-00, engenheiro civil; e
- Naiara Dantas Lima, CPF nº 795.612.505-78, contadora.

Esta última passou a administrar formalmente a sociedade a partir de 13/09/2018.

Antes, em 16/08/2017, a Dag Construtora Ltda, pessoa jurídica implicada na Ação Penal nº 5063130-17.2016.4.04.7000, transferiu para a Construtora Saga Ltda, por meio da 24<sup>a</sup> alteração de seu contrato social(cisão parcial), bens de seu ativo imobilizado (a quase totalidade dos valores registrados na conta “Máquinas e equipamentos”), além de direitos sobre acervos técnicos registrados no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia da Bahia – CREA/BA em nome do profissional Dermerval Souza Gusmão Filho

[...]

No caso concreto, verificamos que Demerval de Souza Gusmão Filho se retirou do quadro de sócios da Dag Construtora Ltda por meio de instrumento particular datado de 30/05/2016 e registrado na Junta Comercial do Estado da Bahia – Juceb em 18/07/2016 (21<sup>a</sup> alteração e consolidação do respectivo contrato social), embora tenha permanecido como administrador da empresa por força da Cláusula Quarta do citado pacto. Ao retirar-se, o sujeito passivo deu plena quitação do pagamento de todos os seus haveres na sociedade, a teor do disposto no parágrafo primeiro da Cláusula Primeira da referida alteração contratual:

Parágrafo primeiro. Em razão da cessão de todas as suas quotas, o sócio DERMEVAL DE SOUZA GUSMÃO FILHO retira-se da Sociedade, dando-se por plenamente satisfeito quanto ao integral pagamento de todos os seus haveres na Sociedade, para nada mais sob esse título reclamar, judicial ou extrajudicialmente da Sociedade e outorgando-lhe, consequentemente, plena, geral e irrevogável quitação.

O sujeito passivo retornou à sociedade apenas em 13/11/2018 com a 26<sup>a</sup> alteração do contrato social da Dag Construtora Ltda, quando passou a deter todas as quotas representativas do capital e assumiu o compromisso de restabelecer a pluralidade de sócios no prazo de 180 (cento e oitenta) dias.

Não sendo sócio da Dag Construtora Ltda entre 30/05/2016 e 12/11/2018, incabível ao sujeito passivo nesse período receber valores a título de lucros, fazendo jus tão somente a rendimentos do trabalho decorrentes do exercício das funções de administrador da empresa. Ademais, reiteramos que o sujeito passivo

deu plena quitação do pagamento de todos os seus haveres na sociedade, como explicitado acima.

[...]

Ante o exposto, considerando que o sujeito passivo não era sócio da Dag Construtora Ltda no período de 01/01/2018 a 12/11/2018 e que o saldo credor mantido na Conta “2.1.4.07.0001 - DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIO DEMERVAL” após 01/01/2017 não tinha justificativa em reservas de lucros ou em lucros acumulados de períodos anteriores, os “lucros distribuídos” ao sujeito passivo durante o ano-calendário de 2018, no valor total de R\$ 1.398.108,04 (um milhão, trezentos e noventa e oito mil, cento e oito reais e quatro centavos) não se enquadram como “rendimentos isentos” e devem ser submetidos à tributação nos termos do art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 [...].

[...]

Lembramos que o sujeito passivo, além de beneficiário desses rendimentos, atuava como administrador da Dag Construtora Ltda em todo o período analisado, de acordo com a Cláusula Terceira do respectivo ato constitutivo (redação dada pela 21ª alteração e consolidação do contrato social), sendo responsável pelos atos praticados em nome da sociedade: [...]

Por fim, sobre a remuneração prevista no parágrafo primeiro acima, sublinhamos que os únicos rendimentos pagos ao sujeito passivo pela Dag Construtora Ltda no ano-calendário de 2018, salvo os valores a título de “lucros distribuídos”, foram reembolsos de despesas de viagem (Conta “2.1.6.01.0002 – REEMBOLSO DE DESPESAS A PAGAR”), o que confirma a natureza tributável do valor de R\$ 1.398.108,04 (um milhão, trezentos e noventa e oito mil, cento e oito reais e quatro centavos).

[...]

O contribuinte afirma que errou ao classificar como “rendimentos” na DIRPF/2019 o valor total de R\$ 1.398.108,04 (um milhão, trezentos e noventa e oito mil, cento e oito reais e quatro centavos), pois recebeu essa soma a título de quitação de um crédito que possuía contra a Dag Construtora Ltda originado de lucros distribuídos e não pagos no ano-calendário de 2016. Segundo esse ponto de vista, tais lucros deviam ter sido informados como “rendimentos isentos” na DIRPF/2017, tendo como contrapartida o lançamento de um crédito de igual valor na ficha de “Bens e Direitos”.

Como constatado, na DAA ano-calendário 2018, de fato, o peticionante declarou erroneamente o recebimento do valor de R\$ 1.398.108,04 (um milhão trezentos e noventa e oito mil cento e oito reais e quatro centavos) como Lucros Distribuídos na Ficha Rendimentos Isentos.

Ocorre, porém, que, ao contrário do considerado no Termo objeto deste petitório, o erro decorreu do preciso motivo desse numerário ter sido

classificado indevidamente como rendimento, e não pelo fato do numerário recebido naquele ano de 2018 não ter sido levado à tributação.

Isso porque, o aludido valor corresponde ao recebimento, no ano de 2018, de um crédito que o peticionante possuía contra a empresa DAG Construtora Ltda (“Dag Ltda”), CNPJ 02.903.203/0001-13.

Tal crédito tem origem na parcela de lucros distribuídos e não pagos no ano de 2016, quando o peticionante figurava na qualidade de sócio da aludida empresa.

Assim, na DAA do ano-calendário de 2016, quando efetivamente houve a distribuição dos lucros que vieram a ser pagos apenas em 2018, o peticionante deveria ter declarado os lucros distribuídos e não pagos como rendimentos isentos e, diante do não recebimento, deveria também os ter informado na Ficha Bens e Direitos como créditos a receber da empresa Dag Ltda.

Se assim o peticionante o tivesse feito, quando da declaração desse valor recebido na DAA do anocalendário 2018, não haveria qualquer confusão a respeito da sua real natureza, porque teria sido ele registrado, de forma correta, contra a baixa do direito creditório que deveria ter sido informado na Ficha Bens e Direitos desde a DAA de 2016, pelo que, acertadamente, não resultaria, no ano de 2018, em qualquer aumento patrimonial fictício, a desvelar a sua real natureza, não de rendimento, mas de recebimento de um direito creditório nascido no ano de 2016.

Perceba-se, portanto, que, no ano-calendário de 2018, o valor em tela, efetivamente recebido, sequer tinha a natureza de rendimento, razão pela qual é dissonante a tentativa de o classificar como tributável ou não tributável, afinal, trata-se de um direito recebido no seu valor principal, sem qualquer variação monetária ou ganho de capital.

Esse erro em cadeia do peticionante, no preenchimento das suas DIRPFs, no entanto, decorreu do seu equivocado entendimento de que o imposto sobre a renda de pessoas físicas, por seguir o Regime de Caixa, não permitiria a declaração de um valor efetivamente não recebido – o que, de certa forma, é compreensível, diante da complexidade da legislação fiscal, mormente quando se trata de um contribuinte pessoa física, razão pela qual, inclusive, sequer existe a previsão legislativa ou regulamentar de multa acessória pelo preenchimento incorreto da DIRPF.

Não é este o entendimento da Receita Federal. Com efeito, na Solução de Consulta nº 307, de 17 de dezembro de 2019, a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit orienta que, em atenção ao regime de caixa, somente devem ser declarados os rendimentos efetivamente pagos/recebidos:

No que se refere ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), objeto da consulta, o legislador estabeleceu como regra geral a aquisição da

disponibilidade econômica como hipótese de ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, a obrigação tributária somente surge com o efetivo recebimento dos acréscimos patrimoniais (regime de caixa), os quais, na legislação do IRPF, são usualmente denominados “rendimentos”. Assim, de forma não exaustiva, prescrevem o art. 2º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, os arts. 2º e 3º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 2º e 34, parágrafo único, do RIR/2018, e o art. 3º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, que dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do IRPF.

O mesmo ato esclarece que, para fins de tributação do IRPF, “o vocábulo crédito há de ser entendido como crédito em conta bancária” (o destaque consta do original), nos termos do parágrafo único do art. 34 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, e do § 3º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, abaixo transcrito: [...].

Ao contrário do que aduz o contribuinte, o relato do Termo de Constatação e Intimação Fiscal deu a devida atenção ao artifício contábil adotado pela Dag Construtora Ltda, que transferiu no ano-calendário de 2016 a totalidade do saldo da Conta do Patrimônio Líquido “2.7.4.01.0001 - RESERVA DE LUCROS” para a Conta do Passivo Circulante “2.1.4.07.0001 - DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIO DEMERVAL”, sem guardar relação com a estimativa dos valores a serem efetivamente distribuídos a título de lucros.

Do valor total de R\$ 21.231.518,17 (vinte e um milhões, duzentos e trinta e um mil, quinhentos e dezoito reais e dezessete centavos) lançados em 01/01/2016 e 29/05/2016 a crédito na Conta do Passivo Circulante “2.1.4.07.0001 - DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIO DEMERVAL” apenas R\$ 11.062.326,39 (onze milhões, sessenta e dois mil, trezentos e vinte e seis reais e trinta e nove centavos) foram efetivamente distribuídos no ano-calendário de 2016.

Em 01/01/2018, do valor total acima referido remanesceu na Conta do Passivo Circulante “2.1.4.07.0001 -DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIO DEMERVAL” o saldo de R\$ 8.248.783,89 (oito milhões, duzentos e quarenta e oito mil, setecentos e oitenta e três reais e oitenta e nove centavos). No ano-calendário de 2018, esse saldo teve a seguinte destinação:

- R\$ 6.850.675,85 (seis milhões, oitocentos e cinquenta mil, seiscentos e setenta e cinco reais e oitenta e cinco centavos) foram revertidos para a Conta “2.7.5.01.0001 - PREJUÍZOS ACUMULADOS”; e
- R\$ 1.398.108,04 (um milhão, trezentos e noventa e oito mil, cento e oito reais e quatro centavos) foram pagos a Demerval de Souza Gusmão Filho a título de distribuição de lucros.

Se os valores provisionados na Conta “2.1.4.07.0001 - DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIO DEMERVAL” representassem “lucros distribuídos” e tivessem a natureza de rendimentos isentos no ano-calendário de 2016, tese defendida pelo contribuinte, como explicar a reversão em 01/01/2018 de R\$ 6.850.675,85 (seis milhões, oitocentos e cinquenta mil, seiscentos e setenta e cinco reais e oitenta e cinco centavos) para a Conta “2.7.5.01.0001 - PREJUÍZOS ACUMULADOS”? O próprio sujeito passivo reconhece essa impossibilidade na sequência de sua manifestação:

Com efeito, se o lucro foi distribuído em 2016, quando o petionante era o sócio da Dag Ltda, mas não foi pago, gerando, consequentemente, uma dívida para a empresa, devidamente contabilizada no Passivo, jamais se poderia sustentar a possibilidade de algum tipo de reversão, porquanto, como sabido e consabido, não se pode reverter o lançamento de um lucro validamente distribuído em um ano pelo motivo da empresa ter apresentado prejuízo no(s) ano(s) seguinte(s), ao contrário do que se pode e deve fazer com a reserva de lucros contabilizada no Patrimônio Líquido (lucros ainda não distribuídos), que, por sua própria natureza, absorve o prejuízo gerado no(s) exercício(s) seguinte(s). (grifamos)

Por outro lado, quando o sócio Dermeval de Souza Gusmão Filho cedeu todas as suas quotas e se retirou da Dag Construtora Ltda, declarando a quitação de seus haveres na sociedade, operações validadas pela 21ª alteração e consolidação do contrato social da referida pessoa jurídica, registrada na Juceb em 18/07/2016, transferiu para a adquirente das quotas, a Quarteto Investimentos e Participações Eireli, o direito de receber lucros ainda não distribuídos.

A cessão de quotas é o negócio jurídico pelo qual o sócio transfere seus direitos e obrigações de participação na sociedade. Como observa Gonçalves Neto, “Transmissão de quota significa transmissão dos direitos de sócio: direitos patrimoniais (de receber dividendos, de participar do acervo social) e pessoais (de deliberar, de fiscalizar etc.) que a quota representa, bem como as obrigações que a ela sejam inerentes” (grifamos).

Portanto, são tributáveis os rendimentos recebidos da Dag Construtora Ltda no ano-calendário de 2018 no valor de R\$ 1.398.108,04 (um milhão, trezentos e noventa e oito mil, cento e oito reais e quatro centavos).

[...]

Após ser regularmente intimado por meio dos termos listados abaixo, apenas parte dos depósitos individualizados em planilha anexa aos referidos termos teve a sua origem comprovada: [...].

Outros créditos não foram justificados pelo contribuinte ou as suas justificativas não puderam ser aceitas por falta de comprovação, restando caracterizada a omissão de rendimentos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Os depósitos bancários de origem não comprovada somam R\$ 4.048.000,00 (quatro milhões e quarenta e oito mil reais) e estão identificados a seguir.

Excluímos os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), tendo em vista que o somatório dentro do ano-calendário de 2018 não ultrapassou o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) (art. 42, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e art. 849, § 2º, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Explicamos a seguir os motivos pelos quais consideramos tais depósitos como de origem não comprovada, agrupando-os segundo a justificativa apresentada pelo sujeito passivo:

- código 1: aguardando retorno do banco; e
- código 2: movimentação de recursos entre cônjuges.

Em sua impugnação, o recorrente argumentou o que se segue, conforme síntese formulada na decisão recorrida:

**Acréscimo patrimonial a descoberto:**

- a) “Como se demonstra através dos esclarecimentos prestados, o impugnante é um contribuinte regular, não tendo se beneficiado de rendimentos não levados à tributação, não sendo reais as supostas variações patrimoniais a descoberto, mesmo porque o impugnante não elevou o seu patrimônio, como frisado nas linhas acima, porque o ativo (quotas da DAG Ltda) transferido de outras empresas da qual é o proprietário, foi incorporado ao seu patrimônio juntamente com a dívida pelo não pagamento e, pouco depois, em exercício seguinte, de 2019, essa reorganização societária foi desfeita, com o retorno das quotas para a empresa que a havia cedido”.
- b) “Veja-se que, se houvesse ocorrido a variação patrimonial em 2018, o patrimônio do impugnante permaneceria nos demais anos aumentado com o retorno das quotas em 2019, porém isso não ocorreu, já que o ativo quotas foi consumido pela dívida pré-existente, ambos se anulando”.
- c) “Em outras palavras, para ter ocorrido a variação patrimonial a descoberto em 2018, o impugnante deveria ter ficado com um crédito quanto do retorno das quotas no ano seguinte, pelo desfazimento da operação de restruturação societária, porém isso não ocorreu”.
- d) “O que ocorreu, em verdade, foi o preenchimento incorreto da sua DIRPF/2018 nas fichas “Bens e Direitos” (onde não foi declarada o ativo das quotas) e ‘Dívidas e Ônus Reais’ (onde também não foi declarada a dívida), tudo sem qualquer interferência no cálculo do imposto apurado em DIRPF”.
- e) “Além disso, outro ponto que merece ser novamente pontuado, agora em conclusão, é que, apesar de a 26<sup>a</sup> Alteração Contratual da Dag Ltda – especialmente no trecho em que informa ser o pagamento em dinheiro e que foi a esse pagamento dada quitação – não pode servir como um comprovante bancário e, diante da não ocorrência do que restou consignado naquele

documento, não pode a contabilidade, como quer o auditor-fiscal, presumir que ocorreu o pagamento e o contabilizar, a menos que se esteja em um processo kafkiano e impositivo. Com efeito, para tanto ser feito, dever-se-ia escriturar quarenta milhões de reais no caixa da empresa, mas onde estariam depositados esses quarenta milhões de reais???”.

f) “Por fim, registre-se que, até então, o impugnante não havia buscado realizar uma rerratificação da alteração contratual, porque, após audiência deste patrono com o auditor fiscal, ficou entendido que não seria necessário esse procedimento, bastando os esclarecimentos fornecidos, que seriam objeto de posterior verificação. No entanto, ao final do Relatório Fiscal, foi sustentada a impossibilidade de realizar essa rerratificação como fundamento para a prevalência da verdade formal, pelo que, assim sendo, o impugnante afirma que buscará realizar a rerratificação em comento e peticionará para juntar o resultado da análise do requerimento pela Juceb, assim que o obtiver, porém, registre-se, que tal assunto não deve impactar na apuração das obrigações tributárias, que deve estar atenta aos fatos efetivamente ocorridos no mundo do ser”.

**Depósitos bancários de origem não comprovada:**

g) “Noutro norte, em relação ao tema dos depósitos bancários, a sua origem foi devidamente comprovada como sendo crédito em conta-corrente entre cônjuges e tal natureza de conta-corrente é evidente, tanto que, pela movimentação típica dessa operação, houve a inversão dos polos credor/devedor ao final do ano-calendário 2022, como demonstra a correspondente DAA em anexo, sendo por demais ilegal e também opressiva a exigência de registro de contrato escrito entre cônjuges, sob pena de ser aplicada a regra da presunção legal de omissão de rendimentos”.

**Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica:**

h) “Por fim, no que toca ao tema da distribuição de lucros ocorrida em 2016 e paga em 2018, a procedência dos argumentos do auditor-fiscal autuante implicaria na desconsideração das costumeiras operações das empresas em geral, sejam grandes, médias ou pequenas, de distribuir lucros e provisionar o pagamento”.

**Dos pedidos**

i) “Diante do exposto, requer seja julgada procedente a presente impugnação para que seja declarado nulo ou improcedente a constituição de crédito impugnada, com o seu consequente arquivamento, observadas as cautelas de lei”.

j) “Requer, ainda, caso os julgadores não entendam suficientes os documentos colacionados no curso da ação fiscal, a conversão do processo em diligência para que sejam sanadas as dúvidas que compõem o lançamento impugnado”.

[...]

A DRJ deliberou (fls. 2837-2887) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018

**DECISÕES JUDICIAIS. EFICÁCIA.**

Decisões judiciais, via de regra, aplicam-se somente no âmbito processual em que exaradas, carecendo, portanto, de eficácia para vincular ou determinar decisões no âmbito do processo administrativo fiscal.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.**

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

**NULIDADE. HIPÓTESES.**

Somente ensejam nulidade no processo administrativo fiscal a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.**

O exame da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócuas e incabíveis qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.**

O prazo decadencial para homologação do procedimento do sujeito passivo de antecipar o pagamento do tributo tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador respectivo.

**RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. DECADÊNCIA.**

Nos casos de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, havendo retenção ou pagamento de imposto, o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. CARACTERIZAÇÃO.**

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

**TRIBUTAÇÃO POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARBITRAMENTO.**

É legítimo o arbitramento de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte deixa de comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, uma vez que evidenciam a percepção de renda omitida, cabendo ao contribuinte refutar tal presunção, por meio de comprovação hábil e idônea.

#### INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Invocando 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, sendo que somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

#### PRINCÍPIO DA ENTIDADE. DISTINÇÃO ENTRE PESSOA FÍSICA E JURÍDICA.

Há que se distinguir a pessoa física e a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio, dado o Princípio da Entidade que professa que o patrimônio da pessoa jurídica é distinto do patrimônio da pessoa física de seus sócios.

#### ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial na ausência de apresentação de documentação hábil e idônea que comprove que tais valores são decorrentes de rendimentos tributáveis declarados, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

#### LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. EFICÁCIA PROBANTE.

A eficácia probante dos livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica pressupõe o atendimento às formalidades intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas normas regulamentares, dentre as quais o devido registro no respectivo órgão registrador, além da confirmação dos fatos registrados por meio de documentação hábil e idônea.

#### PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa, devendo ser indeferido pedido de diligência para obtenção de provas que compete ao sujeito passivo produzir.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 08/07/2024 (fls. 2892), apresentou recurso voluntário (fls. 2896-2930), em 23/07/2024, reiterando os argumentos da impugnação. Juntou ainda os seguintes documentos (fls. 2931-3372):

- a) Tela ECAC edital;
- b) Dermeval comparativo declarações IRPF 2017 a 2023;
- c) Dermeval extratos 2018 e 2019;

- DOCUMENTO VALIDADO
- d) DAG documento registrado JUCEB;
  - e) DAG balancetes out 2018 a ago 2019 e recibos;
  - f) DAG balanços 2018 a 2023;
  - g) DAG DRE 2018 a 2023;
  - h) DAG recibos ECD 2018 a 2023;
  - i) DAG razão 2016 – 274010001;
  - j) DAG razão 2016 – 214700001;
  - k) DAG extratos CTAS e aplic Itaú 11/2018;
  - l) DAG extratos out 2018 a ago 2019;
  - m) Guia e Quarteto planos de contas 2018;
  - n) Guia balancetes out a dez 2018 e abr a jun 2019;
  - o) Guia balanços 2018 a 2023;
  - p) Guia DRE 2018 a 2023;
  - q) Guia recibos ECD 2018 a 2023;
  - r) Quarteto balancetes out a dez 2018 e abr a jun 2019 e recibos;
  - s) Quarteto balanços 2018 a 2023;
  - t) Quarteto DRE 2018 a 2023;
  - u) Quarteto recibo ECD 2018 a 2023; e
  - v) Declaração Mariana.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$ 1.398.108,04; omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 4.048.000,00; e acréscimo patrimonial a descoberto no valor de R\$ 40.393.482,72.

**Do pedido de diligência**

O recorrente reitera pedido de diligência formulado na impugnação. Contudo, o pedido deve ser indeferido, por ser desnecessário ao deslinde da questão. Estando presentes nos autos todos os documentos necessários à solução da matéria, torna-se desnecessário converter o seu julgamento em diligência.

#### **Sobre o acréscimo patrimonial a descoberto**

A este respeito, o recorrente argumenta que é o único proprietário, direto e indireto, das empresas envolvidas (DAG Ltda., Guia Ltda., Quarteto Eireli e outras), e sustenta que o lançamento fiscal é indevido porque não houve acréscimo patrimonial efetivo.

Segundo ele, a suposta variação patrimonial decorre de erro formal nas 26<sup>a</sup> e 27<sup>a</sup> alterações contratuais da DAG Ltda., que registraram uma “quitação” inexistente. Alega que a menção ao pagamento em dinheiro foi indevida, motivada pela crença de que o registro na Junta Comercial exigia essa declaração. A 27<sup>a</sup> alteração teria desfeito a operação e repetido a mesma redação imprópria, demonstrando o vício de linguagem.

Defende que não houve transferência real de numerário, nem movimentação bancária ou contábil correspondente ao valor das quotas (cerca de R\$ 40 milhões). As empresas cedentes teriam registrado créditos contra o recorrente, o que compensaria o suposto aumento patrimonial.

Alega ainda que, por erro de compreensão, não declarou as quotas na DAA, por entender que apenas deveriam constar após o pagamento, e que posteriormente corrigiu as declarações fiscais. Informa que retificou as declarações de quitação nas alterações contratuais, devidamente registradas na Junta Comercial.

Sustenta que, se a quitação contratual tem valor probatório por estar registrada, a retificação registrada deve ter o mesmo peso. Argumenta que a fiscalização ignorou provas relevantes (como escrituração contábil e ausência de movimentação financeira) e violou o princípio da verdade material.

Por fim, afirma que, desconsideradas as quotas não pagas, não há variação patrimonial a descoberto: o fluxo de origem superaria o de aplicação nos meses apurados, e haveria ainda receitas financeiras não computadas.

Da leitura dos documentos apresentados junto ao recurso, verifica-se que as mencionadas retificações contábeis e societárias foram providenciadas somente após a instauração do procedimento fiscal, circunstância que fragiliza sua credibilidade. O princípio da verdade material não autoriza que documentos produzidos posteriormente à fiscalização se sobreponham à realidade declarada espontaneamente à época dos fatos, quando o contribuinte, por sua iniciativa, informou às autoridades competentes que as quotas haviam sido pagas e quitadas. A modificação posterior, ainda que possível na esfera societária, não tem o condão de desconstituir o efeito tributário já verificado e consolidado no momento da ocorrência do fato gerador.

Além disso, como ressaltado na decisão recorrida, a tese de que a operação teria ocorrido “sem transferência real de patrimônio” ignora o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas em face de seus sócios. A pessoa jurídica não se confunde com seu sócio, de modo que a transferência de quotas em favor da pessoa física, especialmente quando formalizada com menção expressa a pagamento, constitui aquisição de ativo por esta última, salvo prova inequívoca em sentido contrário, a qual não foi produzida.

Também não procede a alegação de que eventual equívoco no preenchimento da DAA daria ensejo apenas à intimação para esclarecimentos. O erro de declaração legitima o lançamento de ofício.

Sobre o tópico, destaco os seguintes excertos da decisão recorrida, com os quais estou de acordo e adoto como razões de decidir, nos termos o artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

[...]

11.14. Tendo em vista que esses argumentos do interessado já haviam sido apresentados na fase de fiscalização, verifica-se no Relatório Fiscal a seguinte manifestação da autoridade lançadora em relação a eles:

[...]

O arrazoado acima abstrai o fato de que a pessoa jurídica é distinta da pessoa física de seus sócios. O princípio da entidade consagra a necessidade de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o patrimônio individual dos sócios, de modo a coibir a confusão patrimonial. A Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, define o princípio da entidade nos seguintes termos:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

[...]

As transferências de numerários contestadas nesse trecho estão consignadas nas Cláusulas Primeira e Segunda da 26ª alteração do contrato social da Dag Construtora Ltda, registrada na Juceb em 22/11/2018, já transcritas na Subseção 3.3 deste relatório quando tratamos das “Aquisições de bens e direitos não declaradas pelo sujeito passivo e consideradas como aplicação de recursos”. Tais aquisições não acarretariam variação patrimonial se e somente se os referidos numerários

tivessem sido transferidos pelo contribuinte de algum outro item do seu patrimônio declarado, que sofreriam uma redução de igual monta, a exemplo de saldos bancários, o que não ocorreu pois as transferências em exame não aparecem em sua movimentação financeira.

O sujeito passivo acredita também que houve um equívoco da fiscalização quanto à interpretação da palavra “dinheiro” utilizada nas cláusulas acima citadas:

[...]

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal e neste relatório interpretamos a expressão “integralmente pago neste ato em dinheiro” inserida nas Cláusulas Primeira e Segunda da 26<sup>a</sup> alteração do contrato social da Dag Construtora Ltda no sentido de “pagamento do preço pactuado para cessão das quotas do capital social”. Em outras palavras, de que o sujeito passivo cumpriu a sua obrigação pecuniária, ou seja, “dar dinheiro às pessoas jurídicas cedentes”, em contrapartida à transferência da titularidade das quotas do capital social da Dag Construtora Ltda. “Dinheiro” aqui tem a acepção de moeda corrente, tanto física (“em espécie”) quanto escritural (registros em contas de depósito bancário). É o que se depreende da leitura dos arts. 315 e 481 do Código Civil:

[...]

Independente disso, o contribuinte vai além e questiona a própria quitação da dívida:

De mais a mais, é de se frisar que, apesar da alteração contratual de número 26 da Dag Ltda contenha disposição trocando mútua quitação pela operação de cessão das quotas, essa quitação sempre ficará na dependência da efetiva comprovação da transferência do numerário e não pode, por si só, ser utilizada como prova autônoma e suficiente, justamente porque a forma não pode se sobrepor a um conteúdo material.

Se assim não fosse, aliás, em uma atividade fiscalizatória de revisão de DIRPF transmitida com deduções médicas, a RFB não desconsideraria, como rotineira e invariavelmente o faz, essas despesas médicas suportadas por recibos ou declarações de recebimento desacompanhados de prova da efetiva transferência dos correspondentes valores.

Neste ponto, convém, uma vez mais, fazer alusão à impossibilidade do apego ao rigor formal, em nítido prejuízo à ponderação da materialidade (acontecimento real e não presumido), porque o fato da vida não pode ser abstruído, sob pena dele passar a conviver no mesmo cenário de abstração da hipótese de incidência e à (sic) ela se fundir, sem o decaimento necessário ao mundo do ser. Invoca-se o princípio da legalidade e a vinculação inerente à atividade fiscal e expressamente positivada no ordenamento jurídico pátrio.

Dessa forma, não pode a disposição do contrato social, dando mútua quitação, ser compreendida como uma declaração absoluta e incontestável do recebimento de vultosos valores em espécie, sem qualquer outro indício de o ter ocorrido e com diversas provas no sentido contrário, como é o caso dos registros contábeis da dívida no Ativo das empresas cedentes das quotas (Guia Ltda e Quarteto Eireli) e como se constata, historicamente, do descriptivo das cláusulas constantes de alterações contratuais das empresas do Grupo que tratam da transferência de valores, informados como pagas em dinheiro, mas pagas através de transferências bancárias, porque o real significado da expressão “em dinheiro” nunca foi o de “dinheiro em espécie”, mas o de pagamento não se daria por outros bens ou direitos que não o dinheiro (sic).

Em suma, o que se vê, portanto, é a inexistência de qualquer acréscimo patrimonial a descoberto pelo peticionante, em razão das operações de transferência de quotas pelas empresas Guia Ltda e Quarteto Eireli.

[...]

O arquivamento realizado pelas juntas comerciais dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas, tem a finalidade de dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia a esses atos jurídicos submetidos a registro na forma da lei (art. 1º, inciso I, c/c art. 32, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994).

Outrossim, as Cláusulas Primeira e Segunda da 26<sup>a</sup> alteração do contrato social da Dag Construtora Ltda preenchem todos os requisitos previstos no art. 320 do Código Civil para a prova de quitação de dívida:

[...]

A inserção de informação falsa em contrato social de empresa e suas alterações pode, inclusive, configurar o crime tipificado no art. 299 do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940):

[...]

Por outro lado, a eficácia probatória dos livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica pressupõe o atendimento às formalidades intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas normas regulamentares, dentre as quais a confirmação dos fatos registrados por meio de documentação hábil e idônea. A propósito, vejamos os seguintes dispositivos do Código Civil e do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015):

[...]

No caso concreto, quanto à aquisição das quotas do capital social da Dag Construtora Ltda pelo sujeito passivo, documento registrado na junta comercial atesta que o preço foi “integralmente pago neste ato em

dinheiro, moeda corrente e legal do país, de cujo recebimento a cedente confere ao cessionário plena, geral e irrevogável quitação" (grifamos). Ou seja, a documentação apresentada infirma a existência das dívidas lançadas na contabilidade das empresas cedentes, Guia Participações Ltda e Quarteto Investimentos e Participações Eireli, ambas administradas e controladas em última instância por Dermeval de Souza Gusmão Filho, de modo que mantivemos a decisão de desconsiderar essas "dívidas" nº ANEXO I – Demonstrativo de Variação Patrimonial. Ademais, no caso da Quarteto Investimentos e Participações Eireli, a dívida foi registrada em nome da Advance Construções e Participações Ltda, apesar da observação inserida no histórico "Vlr. Ref. CESSÃO DE QUOTAS DA DAG CONSTRUTORA PARA DGF [Dermeval de Souza Gusmão Filho]".

Irrelevante a possibilidade de rerratificação da 26<sup>a</sup> alteração do contrato social da Dag Construtora Ltda aventada pelo contribuinte, mesmo porque tal expediente não serve para permitir correções de atos levados a arquivamento com efeitos pretéritos e que não se enquadram no conceito de erro material, conforme arts.117 e 119 da Instrução Normativa do Departamento Nacional de Registro Empresarial e Integração – DREI nº 81, de 10 de junho de 2020:

[...]

As Cláusulas Primeira, Segunda e Quarta relativas à 5<sup>a</sup> alteração do contrato social da Sanear Empresa Brasileira de Saneamento Ltda, CNPJ nº 20.757.920/0001-66, de 20/12/2018, estão assim redigidas:

**CLÁUSULA PRIMEIRA.** A quotista GUIA PARTICIPAÇÕES LTDA., titular de 450.000 (quatrocentas e cinquenta mil) quotas de valor nominal unitário de R\$ 1,00 (um real), totalizando R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), todas integralizadas ao capital e inteiramente livres e desembaraçadas de quaisquer ônus ou restrições, retira-se da Sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas quotas para DERMEVAL DE SOUZA GUSMÃO FILHO, brasileiro, casado em separação total de bens, engenheiro civil, inscrito no CPF/MF sob o nº 405.888.745-15, ..., admitido neste ato na Sociedade, que adquire as suas quotas ao preço de R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), integralmente pago neste ato em dinheiro, moeda corrente e legal do país, de cujo recebimento a cedente confere a cessionária plena, geral e irrevogável quitação.

... **CLÁUSULA SEGUNDA.** A quotista QUARTETO INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES EIRELI., titular de 50.000 (cinquenta mil) quotas de valor nominal unitário de R\$ 1,00 (um real), totalizando R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), todas integralizadas ao capital e inteiramente livres e desembaraçadas de quaisquer ônus ou restrições, retira-se da Sociedade, cedendo e transferindo a totalidade de suas quotas para DERMEVAL DE SOUZA GUSMÃO FILHO, acima qualificado, que adquire as suas quotas ao

preço de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), integralmente pago neste ato em dinheiro, moeda corrente e legal do país, de cujo recebimento a cedente confere a cessionária plena, geral e irrevogável quitação.

... CLÁUSULA QUARTA. Resolve o sócio remanescente promover o aumento do capital da Sociedade, que é de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), dividido em 500.00 (quinhentas mil) quotas de valor nominal unitário de R\$ 1,00 (um real), para R\$ 3.900.000,00 (três milhões e novecentos reais) (sic), mediante a subscrição de 3.400.000 (três milhões e quatrocentas) (sic)novas quotas ao valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, que são totalmente integralizadas, neste ato, pelo sócio DERMEVAL DE SOUZA GUSMÃO FILHO, em dinheiro, moeda corrente e legal do País, no valor de R\$ 3.400.000,00(três milhões e quatrocentos reais). (Os destaques constam do original)

A aquisição das quotas e o aumento do capital social acima referidos foram informados pelo sujeito passivo na ficha de “Bens e Direitos” da Declaração de Ajuste Anual – DAA relativa ao ano-calendário de 2018:

[...]

E também pela Sanear Empresa Brasileira de Saneamento Ltda em sua contabilidade:

[...]

Porém, à diferença do que ocorreu na cessão das quotas do capital social da Dag Construtora Ltda, as pessoas jurídicas Guia Participações Ltda e Quarteto Investimentos e Participações Eireli não registraram a operação nas respectivas contabilidades.

[...]

Sobre os rendimentos de aplicações financeiras remetemos ao tópico deste relatório “Tratamento aplicado aos extratos bancários apresentados pelo sujeito passivo”, onde explicamos que os rendimentos de aplicações financeiras somente configuram disponibilidade financeira quando transferidos para a conta-corrente.

Por falta de comprovação do efetivo recebimento do preço, desconsideramos como origem de recursos as vendas de um automóvel e duas motocicletas informadas pelo contribuinte na ficha de “Bens e Direitos” da Declaração de Ajuste Anual – DAA relativa ao ano-calendário de 2018.

Demonstramos ao longo da análise até aqui empreendida que a variação patrimonial a descoberto não é reflexo de mero erro de preenchimento da mencionada DAA, como conclui o sujeito passivo:

[...]

De qualquer forma, é incabível a retificação da declaração após o início do procedimento fiscal em face da exclusão da espontaneidade (art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

11.15. Da análise da documentação carreada aos autos e das manifestações acima expostas, verifica-se que, em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, o interessado defendeu que pelo fato dele ser “o único proprietário direto e indireto” das empresas que participaram das transferências de quotas, deveria a autoridade lançadora não considerar com “excessivo rigor formal” os negócios jurídicos realizados. Desse modo, a autoridade lançadora deveria se abster de adotar uma “interpretação literal” e “formal” do conteúdo das alterações contratuais promovidas e registradas em cartório, realizando uma leitura em conformidade com a “verdade dos fatos”. Além disso, teriam sido realizadas outras alterações contratuais promovidas no passado por esse mesmo grupo societário, as quais não corresponderam efetivamente ao que foi registrado em cartório e disso não teria resultado qualquer imputação de irregularidades.

11.16. Nessa linha, defendeu que tão somente teria cometido um erro nº preenchimento da sua DAA, deixando de incluir as aquisições de quotas e as respectivas dívidas, circunstâncias que demonstrariam que não teria havido qualquer ganho patrimonial, tratando-se apenas de uma “reorganização societária”, a qual, em ano-calendário posterior, teria sido desfeita.

11.17. Evidencia-se, desse modo, que o interessado pretende que a autoridade lançadora, em nome da “verdade dos fatos”, deixe de observar as normas legais e contábeis que disciplinam a força probante dos registros contábeis e notariais, utilizando-se de uma interpretação “mais flexível” no caso concreto aqui analisado.

11.18. Contudo, tal pretensão deve ser afastada, tendo em vista que a autoridade lançadora, como já mencionado alhures, tem uma atuação obrigatória e vinculada à lei, inexistindo espaço para uma interpretação discricionária na qual seria permitida uma flexibilização dos dispositivos legais em nome da “verdade dos fatos”. No âmbito da Administração Tributária, reitere-se que a autoridade está, por determinação legal, vinculada ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, conforme preconizado no parágrafo único do art.

142 do CTN.

11.19. Cabe acrescentar que as normas do ordenamento jurídico pátrio devem obrigatoriamente ser seguidas, não podendo o interessado agir em desacordo com as normas legais, utilizando tal conduta como uma justificativa para normalizar uma confusão patrimonial entre a sua pessoa física e as pessoas jurídicas sob o seu comando.

11.20. A separação entre o patrimônio dos sócios e da empresa é alicerce no qual se baseia todo o direito empresarial, prevendo o art. 50 do Código Civil, inclusive, consequências para a confusão patrimonial, como se vê no dispositivo a seguir:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

11.21. Nesse passo, o “Princípio da Entidade”, que prevê ser a empresa um ente separado dos sócios, inclusive com patrimônio próprio, fundamenta as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Ou seja, o “Princípio Contábil da Entidade” estabelece que a pessoa jurídica tem personalidade própria, distinta da pessoa de cada um de seus sócios. Vale dizer que seus patrimônios não se confundem.

11.22. Ressalte-se, por oportuno, que a existência de confusão patrimonial entre a pessoa física e a pessoa jurídica, em regra, também influiu negativamente na gestão dos negócios e na identificação dos resultados da empresa (lucro ou prejuízo), dificultando, por consequência, a identificação do fato gerador da obrigação tributária por parte da Administração Tributária.

[...]

11.33. O interessado também alegou que as operações societárias não teriam sido incluídas na sua DAA do ano-calendário 2018 “porque entendeu que só deveria fazer essa declaração após o pagamento” e que, caso essas operações fossem declaradas na DAA original, “as quotas da empresa DAG Construções Ltda. seriam declaradas em conjunto com a dívida perante as empresas cedentes (o que já foi feito em declarações retificadoras e na última de 2023-2022, como se constata dos anexos), tal como consta na escrita contábil dessas empresas cedentes, cujo dono – direto e/ou indireto – é o próprio impugnante, o que revela a inexistência de qualquer intuito de dissimular a ocorrência de fato gerador” 11.34. Contudo, a autoridade lançadora desqualificou essa argumentação, afirmando que as retificações das DAA do interessado e da contabilidade das empresas foram realizadas após o início da ação fiscal. Nesse contexto, afirmou que teria sido demonstrado, “ao longo da análise até aqui empreendida, que a variação patrimonial a descoberto não é reflexo de mero erro de preenchimento da mencionada DAA, como conclui o sujeito passivo”, e, além disso, seria “incabível a retificação da declaração após o início do procedimento fiscal em face da exclusão da espontaneidade (art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972)”.

11.35. De fato, como já detalhado no tópico precedente, item “9.” (Dos depósitos bancários de origem não comprovada”, na esfera administrativa, uma vez iniciado o procedimento fiscal de apuração do crédito tributário, não é mais possível a retificação espontânea da declaração do Imposto de Renda, em conformidade com a já citada Súmula CARF nº 33, que assim determina: “A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício”. Ou seja, nesse caso concreto as alegações de que teriam

sido retificadas as DAA não produzem qualquer efeito no lançamento tributário aqui analisado.

11.36. Por fim, no que concerne à alegação do interessado de que “os rendimentos de aplicações financeiras, nos valores de R\$ 77.890,99 [...] e de R\$ 30.712,69 [...] não foram considerados no demonstrativo de variação patrimonial, muito embora esses rendimentos tenham sido a causa para a elevação do valor investido em aplicações financeiras, visto que, apesar de não terem sido disponibilizados em conta corrente, estão incluídos no saldo total dos investimentos financeiros”, cabe esclarecer que tais valores somente poderiam ser considerados como origem de recursos caso transitassem pelo conta corrente do interessado, circunstância que não foi apurada nos autos. Essa situação foi devidamente abordada pela autoridade lançadora que afirmou que “os rendimentos de aplicações financeiras somente configuraram disponibilidade financeira quando transferidos para a conta-corrente”.

11.37. Conclui-se, portanto, que o interessado não conseguiu afastar os motivos determinantes para a imputação de acréscimo patrimonial a descoberto no valor de R\$ 40.393.482,72, devendo ser considerada improcedente a impugnação nesse ponto específico do lançamento tributário.

#### **Sobre os depósitos bancários de origem não comprovada**

A respeito deste tópico, o recorrente assim argumenta:

[...]

Eis o cenário opressivo: estamos falando de relação entre cônjuges, tendo um deles, no caso o recorrente, a necessidade de fluxo de caixa, o que, considerando o apoio e a mútua assistência (art. 1.566, III, do Código Civil) que deve existir entre cônjuges, despertou no outro cônjuge a intenção de ajuda, porém o Fisco não aceita que essa ajuda ocorra de maneira informal, como é o tratamento em família, querendo impor que essa ajuda só possa existir se houver um contrato formal e se esse contrato for previamente registrado em cartório (!).

[...]

Também se está no trato de transferências patrimoniais que foram devolvidas, como demonstrado no curso da ação fiscal, tendo o recorrente, que no ano aqui fiscalizado devia a sua cônjuge, alterado a sua posição de devedor para credor da sua cônjuge.

É, com toda certeza, surreal exigir de pessoas tão próximas, que dormem na mesma cama, possuem filhos em comum e uma história de vida juntos, a formalização de um contrato de mútuo e o seu registro, sob pena dessa transferência de recursos entre eles ser considerada um rendimento tributável, como se remuneração fosse, e não doação, por exemplo.

Frise-se! O Fisco foi informado que se trata de transferência entre cônjuges e também foi informado que essas transferências ocorreram em um regime similar

a um conta corrente, no qual ambos os cônjuges se emprestam mutuamente e, por vezes, os polos credor/devedor são invertidos. Em 2018, por exemplo, o recorrente era o devedor e, mais a frente, em 2022, passou a ser o credor.

A este respeito, tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF nº 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

[...]

10.2. Diante dessas manifestações da autoridade lançadora e do interessado, cumpre esclarecer que, no tocante à tributação de depósitos bancários de origem não comprovada, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece as condições legais para a caracterização de omissão de receita ou de rendimento, conforme transscrito a seguir:

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).

(Vide Lei nº 9.481, de 1997)

10.3. Nesse contexto, verifica-se que a Fiscalização, antes da lavratura do Auto de Infração, enviou diversas intimações ao interessado, a fim de buscar esclarecimentos acerca da origem dos depósitos e créditos identificados em suas contas bancárias. Contudo, o sujeito passivo, segundo o Relatório Fiscal (fls. 10 a 53), não conseguiu comprovar a origem dos recursos questionados, ocasionando

a imputação de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

10.4. Por oportuno, reitere-se que o lançamento com base em depósitos ou créditos bancários com origem não comprovada tem respaldo no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, antes colacionado. Trata-se, portanto, de uma presunção legal relativa (admite prova em contrário) que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular e cotitular da conta, regularmente intimados, não comprovarem, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

10.5. Faz-se necessário, ainda, elucidar que o que se tributa, no presente processo, não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas o sinal de exteriorização pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

10.6. Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transmuta em prova da omissão de rendimentos quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, não o faz satisfatoriamente.

10.7. Tal dispositivo legal (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42) outorga ao Fisco o seguinte poder: provando o fato indiciário (depósitos bancários não comprovados), resta demonstrado o fato jurídico tributário do Imposto de Renda (obtenção de rendimentos). Nesse passo, a correlação entre depósito bancário e omissão de rendimentos foi instituída pela própria lei.

Portanto, o Fisco não atuou com falta de certeza e de provas seguras, mas simplesmente de acordo com a presunção legal estabelecida.

10.8. Destaque-se, ainda, que é função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações, esclarecimentos, com vista à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações.

10.9. Neste diapasão, é de se verificar o conceito de rendimento insculpido nº RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 2018:

Art. 33. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, caput, incisos I e I; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º; e Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º ao art. 4º).

10.10. Assim, na forma disposta na legislação tributária acima colacionada, em conjunto com o disposto na Lei nº 9.430, de 1996, as entradas de recursos em conta bancária, com origem não comprovada, são consideradas rendimentos omitidos, e os saques são considerados como aplicações ou saída destes recursos, incapazes de alterar o entendimento de que as entradas na conta se tratam de renda a ser tributada, cabendo apenas observar as exceções dispostas no § 3º do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, já transcrito.

10.11. Diante da apresentação da legislação tributária sobre o tema depósitos bancários, de pronto, deve ser afastada, a afirmação do interessado de que “não é qualquer transferência patrimonial que implica na incidência do imposto sobre a renda, não podendo jamais a natureza de rendimento ser presumida ou o fiscal autuante se valer da sua própria dúvida para constituir um crédito tributário sem, ao menos, aprofundar a investigação, [...]”.

10.12. Além disso, a citada norma legal afasta da autoridade lançadora a obrigação de comprovar que teria ocorrido “prestação de serviços ou a receita de venda”, como defende o interessado. Nesse ponto, cabe reiterar que a presunção legal estabelecida no 42 da Lei nº 9.430, de 1996, exime a autoridade lançadora de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte, sendo que somente a apresentação de provas hábeis e idôneas poderiam refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

10.13. Realizados esses esclarecimentos sobre a tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada, constata-se no caso concreto que o interessado afirmou que os depósitos bancários considerados omitidos tiveram a sua origem comprovada perante a autoridade lançadora durante a fase de fiscalização.

10.14. Nesse sentido, sustentou que a autoridade lançadora estaria ampliando o alcance do termo origem comprovada, pois, “ao ser demonstrado que as transferências partiram da conta bancária da cônjuge do impugnante; que a cônjuge do impugnante possuía lastro financeiro declarado em DAA suficiente

para suportar tais transferências; e que parte desse valor foi devolvido nos anos seguintes (com destaque para o fato de que, em 2022, ocorreu a inversão dos polos credor/devedor), jamais poderia ser sustentada a incidência do art. 42 da Lei 9.430/96, porque a presunção relativa de omissão foi quebrada pela demonstração da origem".

10.15. Contudo, a demonstração de comprovação de origem exige a identificação do depositante e do beneficiário e, também, a demonstração inequívoca da natureza jurídica do ato que motivou o depósito bancário na conta corrente do sujeito passivo, pois somente com a análise dessa natureza jurídica será possível a verificação de que o depósito bancário analisado seria rendimento tributável ou não.

10.16. O interessado defendeu que os depósitos considerados omitidos seriam originados da conta corrente do seu cônjuge, adotando-se um sistema de conta correntes, no qual, em determinado momento, ele poderia ser o devedor e em outro o credor. Toda essa sistemática teria sido embasada em contratos de mútuo, sendo para ele inadmissível que a autoridade lançadora exija que esses contratos estejam, tempestivamente, registrados em cartório para conferir validade perante a RFB. Segue a reprodução da manifestação do interessado na impugnação:

[...]

Com efeito, ao ser demonstrado que as transferências partiram da conta bancária da cônjuge do impugnante; que a cônjuge do impugnante possuía lastro financeiro declarado em DAA suficiente para suportar tais transferências; e que parte desse valor foi devolvido nos anos seguintes (com destaque para o fato de que, em 2022, ocorreu a inversão dos polos credor/devedor), jamais poderia ser sustentada a incidência do art. 42 da Lei 9.430/96, porque a presunção relativa de omissão foi quebrada pela demonstração da origem.

[...]

A agressividade desse lançamento fiscal fica ainda mais evidente quando se considera que a manutenção desse rigor formal extremo, com a exigência de registro de contrato escrito em uma relação entre cônjuges, possibilita uma nova ação fiscal e lançamento de crédito tributário nos anos seguintes, quando houve a devolução desses valores, o que representaria um verdadeiro confisco.

É valiosa a lembrança de que o rigor formal da exigência de registro de contrato escrito para a prova da operação de mútuo não subsiste em muitos casos, como naqueles envolvendo pessoas do mesmo grupo familiar ou naqueles outros envolvendo empresas pertencentes a um mesmo Grupo Econômico, razão pela qual tanto a DRJ quanto o CARF possuem uníssonos entendimento de que a constituição e cobrança do IOF, incidente na

operação de mútuo, pode e deve ser perseguida, ainda que o contrato de mútuo não esteja registrado ou ainda que verificado apenas registros contábeis de conta-corrente entre as empresas.

Ora! Como tanto a DRJ quanto o CARF relativiza a exigência de registro de contrato de mútuo, bastando a existência de conta corrente contábil para calçar a cobrança de IOF sobre as operações de mútuo entre empresas, não pode o Fisco unicamente com o intuito de arrecadação, “virar a chave” e exigir contrato registrado firmado entre cônjuges para fins de comprovação da natureza dos depósitos bancários!.

Disso decorre, aliás, a necessária impugnação que se deve fazer a trecho do Relatório Fiscal que apontou a Fazenda Pública como Terceiro, submetendo-a às disposições do art. 221 do Código Civil, porque, em verdade, como Terceiro, jamais a Fazenda Pública pode figurar, afinal, na qualidade de sujeito ativo da relação obrigacional tributária, não realiza negócios diretos ou indiretos com os contribuintes e, seguindo essa toada, jamais poderia ser prejudicada pelos contratantes, eventuais sujeitos passivos de obrigações tributárias, especialmente porque a imposição tributária não fica atrelada à formalidade dos atos negociais, razão de a Fazenda Pública possuir a prerrogativa, como autorizado pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, de desconsiderar atos ou fatos jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a real natureza dos fatos, com a intenção de afastar ou reduzir tributo.

Em outras palavras, um negócio não pode ser ou deixar de ser oponível contra a Fazenda Pública, porque teria sido ou não teria sido submetido a registro público, afinal, a forma pouco importa para a Fazenda Pública, que tem a prerrogativa legal de desconsiderar os atos ou fatos jurídicos em busca da verdadeira relação obrigacional, sobre a qual deve incidir todos os efeitos tributários aplicáveis.

A atividade da Fazenda Pública, portanto, é a de analisar os fatos na sua inteireza, desprovidos de qualquer roupagem formal que os desnature, impondo a tributação aplicável como corolário da regra vinculante prevista no art. 142, parágrafo único do CTN, que a impede de deixar de cobrar tributo ou de o cobrar em excesso.

Não é possível, assim, ao Fisco, presumir fatos para impor uma tributação mais agressiva e nem o lançamento se sustenta válido se lavrado em desatenção às peculiaridades do caso concreto que revelem ser diversa a real natureza da operação.

Dessa forma, vê-se que os muitos elementos fáticos existentes, sucessivamente acima evidenciados, não podem ser sepultados apenas pelo apego excessivo ao rigor formal, mormente quando se está no trato de relação entre cônjuges, pessoas de uma mesma família, que, humanamente, não se diferenciam das demais em razão do regime de

casamento adotado, vale dizer, pessoas casadas no regime de separação total não são menos humanas nem delas deve-se exigir maior rigor formal do que em relação às pessoas casadas em regime de comunhão total, por exemplo.

[...]

10.17. Por outro lado, no Relatório Fiscal, a autoridade lançadora também se manifestou em relação a apresentação dos contratos de mútuo, conforme detalhado a seguir:

[...]

Repetimos: o mútuo pode ser objeto de um acordo verbal (art. 107 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil). Apenas sublinhamos que ele não é oponível à Fazenda Pública (art. 221 do Código Civil) e que, nesse caso, a fiscalização tem o dever de verificar outros aspectos da transação já referenciados acima.

[...]

De fato, o contrato de mútuo por se não seria suficiente para comprovar a operação. O poder-dever do fisco de constituir o crédito tributário permite, inclusive, “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária” (art. 114, parágrafo único, e art. 142, ambos do CTN). Porém, o instrumento contratual, assinado e registrado, ao contrário do acordo verbal, seria um dos documentos fundamentais do conjunto probatório.

[...]

A presunção de omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários de origem não comprovada está prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e teve a sua constitucionalidade reconhecida, com repercussão geral (Tema 842), pelo plenário do Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 855649 realizado em 03/05/2021. O referido dispositivo atribuiu ao titular da conta o ônus de provar a origem dos valores creditados. Por exercer uma atividade vinculada, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil não pode afastar a aplicação de um mandamento legal sob pena de responsabilização disciplinar (art. 142, parágrafo único, do CTN).

No caso concreto, o sujeito passivo logrou comprovar a procedência dos depósitos, que foram efetuados por sua cônjuge Mariana Suassuna de Sá Leitão Gusmão, [...]. Entretanto, não comprovou a natureza desses créditos, apesar das oportunidades concedidas pela fiscalização ao longo de mais de um ano (TIF nº 3, TPP nº 1, TIF nº 4, Termo de Constatação e Intimação Fiscal e TPP nº 3). Não procede o raciocínio de que a investigação deveria

ser aprofundada, inclusive para averiguar a existência de eventual contraprestação, pois o ônus da prova é do correntista, a quem compete apresentar os documentos capazes de respaldar as suas alegações.

Essa obrigação subsiste em uma transação entre cônjuges casados sob o regime definido no art. 1.687 do Código Civil, em que os bens permanecem sob a administração exclusiva de cada uma das partes, mormente considerando o montante envolvido na situação em exame. Se o “rigor formal numa relação familiar” fosse ofensivo “à própria natureza humana”, como afirma o contribuinte, não poderíamos compreender o fato de os cônjuges Demeval de Souza Gusmão Filho e Mariana Suassuna de Sá Leitão Gusmão terem celebrado “PACTO ANTENUPCIAL LAVRADO SOB O Nº DE ORDEM 268478, FLS. 185, LIVRO: 0730-E, NO 12º OFICIO DE NOTAS CONCEIÇÃO GASPAR, NESTA CAPITAL [Salvador – Bahia], EM: 06/07/2016”, informação esta anotada na respectiva certidão de casamento. Por suposto, é legítima a adoção do regime de separação de bens mediante pacto antenupcial, contrato formal e solene, para disciplinar as relações patrimoniais do casal, assim como é legítima a exigência do fisco de que a natureza da transferência de R\$ 4.034.000,00 (quatro milhões e trinta e quatro mil reais) entre cônjuges casados sob o regime de separação de bens seja comprovada por documentos hábeis e idôneos.

10.18. Do confronto desses dois posicionamentos, cabe destacar que a relação jurídica entre o Fisco e o Contribuinte é formal e deve estar amparada em documentos que confirmem a veracidade dos fatos alegados. Assim, é improcedente a afirmação do interessado de que a autoridade lançadora não poderia ter exigido que os contratos de mútuo fossem registrados em cartório e que a RFB não poderia ser considerado terceiro em relação ao negócio jurídico firmado entre os cônjuges, tendo em vista a sua condição de sujeito ativo da relação obrigacional tributária”.

10.19. Os contratos de mútuo, sem registro em cartório, têm eficácia entre as partes signatárias, tendo, contudo, aptidão para provar apenas a declaração nele contida e não os fatos declarados, conforme dicção do parágrafo único do artigo 408 do Código de Processo Civil, “*in verbis*”:

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

10.20. Nesse sentido, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça já firmou que “a presunção juris tantum de veracidade do conteúdo do instrumento particular é invocável tão somente em relação aos seus subscritores” (STJ, 4ª Turma, Resp 33.200-3/SP, rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, RSTJ 78:269).

10.21. Também o Código Civil disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos perante terceiros, nas normas contidas em seus artigos 219 e 221, que assim dispõem:

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

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

[...]

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

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

10.22. Por oportuno, releva mencionar que a Fazenda Pública será sempre terceiro interessado quando do negócio, de forma direta ou não, decorrem consequências de ordem tributária, como é o caso.

10.23. Registre-se que a realização de um empréstimo, em regra, pode não configurar fato gerador do Imposto de Renda. Porém, deve tal tipo de negócio ser devidamente comprovado perante a Administração Tributária quando alegado como forma de justificar origens de ingressos de recursos na esfera particular do contribuinte que são tributáveis na ausência de excludentes, por imposição legal, como é o caso dos valores indicados na imputação aqui analisada. Assim, incide sobre os instrumentos particulares, emitidos e assinados pelo interessado, com o intuito de comprovar os empréstimos, o já citado artigo 221 do Código Civil.

10.24. Verifica-se, por esse dispositivo legal, que, para um negócio operar seus efeitos em relação a terceiros é necessário que, além de formalizado por instrumento, esteja registrado no registro público.

10.25. Assim, se o contribuinte quer demonstrar à Fazenda Pública a origem de um crédito em sua conta corrente, deve provar a natureza da obrigação que deu origem àquela importância depositada, permitindo ao Fisco verificar se houve ou não o pagamento dos tributos eventualmente incidentes, o que só é possível por meio do cumprimento dos requisitos mínimos exigidos no citado dispositivo do Código Civil e, ainda, sujeito a verificações quanto à veracidade do seu conteúdo.

10.26. Esses requisitos devem receber muito mais atenção, devendo ser cumpridos rigorosamente, quando os contratantes têm relação de parentesco, uma vez que tal relação facilita o conluio entre as partes. É um equívoco o raciocínio de que a informalidade dos negócios entre pessoas próximas pode

eximir o contribuinte de apresentar prova da natureza e efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito, apenas, a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes (um empréstimo sem nota promissória, por exemplo), mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública.

10.27. Destaque-se, por oportuno, que tais circunstâncias se tornam mais evidentes e necessárias quando os cônjuges contraíram núpcias sob o regime definido no artigo 1.687 do Código Civil (Regime de Separação de Bens), tendo em vista que esse artigo determina que “estipulada a separação de bens, estes permanecerão sob a administração exclusiva de cada um dos cônjuges, que os poderá livremente alienar ou gravar de ônus real”, impedindo qualquer confusão patrimonial entre bens pertencentes a cada um dos cônjuges.

10.28. Portanto, inexistem dúvidas que a relação entre o Fisco e Contribuinte é formal e vinculada à lei. Logo, o grau de parentesco com o beneficiário de um empréstimo não exime o contribuinte de apresentar a prova inequívoca da natureza jurídica envolvendo a transferência de dinheiro ou, no caso, da natureza dos valores transferidos entre as partes.

10.29. Constatase, assim, que os contratos de mútuo, sem o necessário registro em cartório, não comprovam efetivamente a existência dos empréstimos ou da sistemática de conta corrente declarados perante a Fazenda Pública.

10.30. Em relação ao “contrato de conta corrente” estabelecido entre o interessado e o seu cônjuge, cumpre esclarecer que, apesar de atípico, ele é admitido pela doutrina e jurisprudência nos casos em que existe uma relação jurídica entre empresas de um mesmo grupo econômico, para atender a necessidade de transferências de produtos ou bens entre elas sem a imediata contraprestação financeira, de modo que essas empresas convencionam lançar, contabilmente, créditos e débitos de maneira recíproca, considerando situações de déficit ou superávit financeiros, numa situação de combinação de recursos, como aquela prevista, por exemplo, disciplinada pela norma do art. 265 da Lei nº 6.404, de 1976, que assim dispõe:

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

[...]

10.33. Portanto, ao contrário do que afirmou o interessado, o contrato de conta corrente não visa a transferências financeiras entre cônjuges, mas exatamente a dispensar a contrapartida financeira na transferência de produtos e bens entre empresas coligadas, para, somente ao final do contrato, apurar-se qual das

empresas está em déficit e qual está em superávit nessas operações, para, aí sim, fazer-se a movimentação financeira correspondente ao saldo e zerar-se esse superávit e esse déficit em ambas as empresas.

10.34. Assim, essa modalidade de contrato não tem o condão de comprovar a origem dos recursos depositados na conta corrente do interessado, devendo ser consideradas improcedentes as alegações nesse sentido, tendo em vista que tal sistemática é utilizada basicamente entre pessoas jurídicas e tampouco justifica a natureza jurídica das transferências entre os cônjuges.

[...]

10.36. Por fim, o interessado também alegou que teria comprovado a devolução dos mútuos ao seu cônjuge, argumentando nos seguintes termos:

[...]

O Relatório fiscal divide as amortizações em quatro grupos. Diz inicialmente que as amortizações referentes aos dois primeiros grupos, o primeiro no valor de R\$ 740.000,00 (setecentos e quarenta mil reais) e o segundo grupo no valor de R\$ 1.158.000,00 (um milhão cento e cinquenta e oito mil reais), estão devidamente acompanhadas dos comprovantes bancários, muito embora, ao final, no último parágrafo da página 28, sustente que a ausência de informações básicas do mútuo, como o prazo de vencimento, impeçam correlacionar as transferências de devolução aos créditos recebidos em 2018, porém, se dúvidas ainda existiam, deveria a investigação ter avançado, ao invés de utilizar a própria dúvida para fundamentar o lançamento, mormente quando tanto através de petição quanto através de e-mail este patrono, abaixo firmado, se colocou à disposição para solucionar toda e qualquer dúvida.

Em seguida, passa a tecer longas considerações em relação aos últimos dois grupos, correspondentes a créditos contra empresas, o penúltimo no valor de amortização e R\$ 6.213.900,00 (seis milhões duzentos e treze mil e novecentos reais) e o último no valor de R\$ 1.550.000,00 (um milhão quinhentos e cinquenta mil reais), basicamente tentando desacreditar por não constarem da DAA original.

De fato, como relatado pelo auditor-fiscal autuante, esses créditos não constaram na DAA original, mas foram elas retificadas posteriormente, conforme anexo, o que não desnatura os fatos, a menos que se esteja em um processo kafkiano, nº qual não é permitido qualquer tipo de esclarecimento e comprovações sobre fatos, valendo ressaltar que se está no trato de um erro de preenchimento que sequer é punível com multa acessória, por se tratar de declaração de pessoa física.

Esse equívoco na apresentação de declaração fiscal, no entanto, não se repetiu em relação à contabilidade da empresa possuidora do débito relativo ao penúltimo grupo de amortização, no valor de R\$ 6.213.900,00

(seis milhões duzentos e treze mil e novecentos reais), qual seja, a empresa Patrimonial Acauhan Participações Eireli, que o registrou corretamente, o que faz prova da existência desse crédito do impugnante, que o transferiu para a sua cônjuge em parte de pagamento, como afirma o próprio relatório fiscal no antepenúltimo parágrafo da página 25, não sendo, portanto, motivo algum para a sua desconsideração o simples fato do contrato de cessão entre o impugnante e a sua cônjuge não estar registrado.

Já em relação ao último grupo, que trata da amortização de R\$ 1.550.000,00 (um milhão quinhentos e cinquenta mil reais) com créditos contra a Saga Construtora, o auditor-fiscal informou erroneamente que tais dívidas não existem na ECD/2020 da empresa e que a não condição de sócio nesse período inviabilizaria admitir a existência desses créditos, porém, apesar de relatado, não ponderou que o crédito cedido era parte de um crédito maior, composto por vários lançamentos, que estava escriturado na conta 2.7.7.01.0001 e, apesar de ter sido escriturado na Saga Construtora como AFAC, ao invés de dívida pura, o fato é que, independentemente do histórico do lançamento conter ou não conter a informação da cessão, o fato é que a cessão ocorreu e tanto ocorreu que esse crédito está devidamente escriturado em favor de Mariana, conforme se afere da conta 2.3.8.01.003 da Saga, cujo razão segue em anexo, no documento intitulado RAZAO CREDITO CEDIDO A MARIANA.

Destaque-se que as conclusões do auditor-fiscal sobre a petição de fls. 1123 e 1124, na qual o impugnante comprovou as devoluções, foram extremamente açodadas, porque as dúvidas existentes poderiam ter sido facilmente sanadas com uma simples intimação para apresentação do livro razão, eventuais comprovantes e esclarecimento, o que revela vício no procedimento fiscal.

Como se nota, não pode o auto de infração prevalecer, porque seria a consagração do rigor extremamente formal e da possibilidade do lançamento ser realizado com meras presunções diante de dúvidas ainda existentes no Relatório Fiscal, como se percebe existirem ao analisar o último parágrafo do item 3.2.1, às fls. 28 – muito embora este patrono tenha se colocado à completa disposição para esclarecimento de quaisquer dúvidas eventualmente existentes, não tendo sido nunca demandado pelo auditor-fiscal autuante a elucidar fatos.

10.37. Assim, de acordo com essa argumentação, observa-se que o interessado argumentou que ele teria providenciado as retificações das suas DAA, inclusive alterado as informações da declaração original, nas quais teriam sido corrigidas todas as informações relativas aos mútuos. Além disso, defendeu que haveria prova contábil consistente registrada nas empresas que participaram das operações de transferência de recursos.

10.38. Por outro lado, em relação a retificação da DAA e as citadas comprovações contábeis, a autoridade lançadora já havia se manifestado no Auto de Infração, conforme destacado a seguir:

Tais “créditos” não constavam das Declarações de Ajuste Anual – DAA originais do sujeito passivo relativas aos anos-calendário de 2019 e 2020 nem das duas primeiras DAA retificadoras relativas ao ano-calendário de 2019 apresentadas em 27/08/2020 e 28/09/2020. Se as referidas declarações não traziam informação sobre a existência dos alegados “créditos” tampouco poderiam mencionar a sua utilização para amortizar dívidas do contribuinte com a sua cônjuge. Ao contrário, na DAA retificadora relativa ao ano-calendário de 2019, datada de 28/09/2020, em “Dívidas e Ônus Reais”, o sujeito passivo declara ter contraído em 22/03/2019 uma dívida com a sua cônjuge, sem saldo remanescente do ano-calendário de 2018 nem valor pago em 2019:

[...]

O alegado “crédito” detido junto à Patrimonial Acauhan Participações Eireli só passou a constar das DAA relativas aos anos-calendário de 2019 e 2020 a partir das retificadoras transmitidas em 25/04/2022, ou seja, após a ciência do TIF nº 3 – ocorrida em 09/02/2022 – que demandou esclarecimentos e comprovantes sobre a origem dos recursos utilizados em operações de depósitos/créditos em contas bancárias de titularidade do sujeito passivo. Já o alegado “crédito” detido junto à Construtora Saga Ltda aparece apenas nas retificadoras entregues em 17/05/2023 sob o título de “Conta Corrente com Construtora Saga”. Da mesma forma, somente com essas últimas retificadoras os saldos dos “mútuos” com Mariana Suassuna de Sá Leitão Gusmão e o valor pago em 2020 foram ajustados à versão sustentada pelo contribuinte, enquanto o valor pago em 2019 declarado, R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais), ficou aquém do informado na petição de 05/05/2023.

Por outro lado, a Cláusula Terceira do supracitado “instrumento particular de cessão de créditos” determina que as Intervenientes-Anuentes, Patrimonial Acauhan Participações Eireli e Saga Construtora Ltda, obrigam-se “a proceder ao registro das respectivas cessões de crédito em seus livros contábeis”. A Patrimonial Acauhan Participações Eireli registrou em sua contabilidade a “cessão de dívida” conforme abaixo:

[...]

No caso da Saga Construtora Ltda, na ECD relativa ao ano-calendário de 2020 há duas contas que registram a “conta-corrente” mantida entre a empresa e o sujeito passivo ao longo do período. A Conta do Ativo Realizável a Longo Prazo “1.2.1.01.0001 – C/C COM SÓCIOS / DERMEVAL DE SOUZA GUSMÃO FILHO”, cujo saldo inicial era “zero”:

[...]

E a Conta do Passivo Não Circulante “2.2.1.01.0001 – CONTA CORRENTE COM TERCEIROS / DERMEVAL DE SOUZA GUSMÃO FILHO”, que também partiu de um saldo inicial “zerado”:

[...]

Portanto, segundo a ECD/2020 da Construtora Saga Ltda, a “conta-corrente” entre a empresa e o sujeito passivo possuía saldos iniciais e finais iguais a “zero”, o que invalida a informação prestada na DAA retificadora entregue em 17/05/2023 relativa ao ano-calendário de 2020:

[...]

A Conta “2.7.7.01.0001” citada na resposta acima transcrita faz parte do Patrimônio Líquido da Construtora Saga Ltda e está assim identificada: “AFAC – ADTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL”. No ano-calendário de 2020, essa conta apresenta o saldo inicial de R\$ 5.738.977,05 (cinco milhões, setecentos e trinta e oito mil, novecentos e setenta e sete reais e cinco centavos) e o saldo final de R\$ 10.096.662,15 (dez milhões, noventa e seis mil, seiscentos e sessenta e dois reais e quinze centavos). Os lançamentos contábeis realizados nessa conta ao longo do período fazem referência no “Histórico” sempre a valores de mútuo recebidos de Dermeval de Souza Gusmão Filho e Mariana Suassuna de Sá Leitão Gusmão, na qualidade de sócios da empresa, sem menção a cessão de créditos entre eles. Seguem, a título de exemplo, os lançamentos de janeiro e fevereiro de 2020, lembrando que o “instrumento particular de cessão de créditos” anexado pelo sujeito passivo tem a data de 01/01/2020:

[...]

É Importante notar que Dermeval de Souza Gusmão Filho e Mariana Suassuna de Sá Leitão Gusmão não eram formalmente sócios da Saga nesse período (ver observações feitas sobre as mudanças societárias da Construtora Saga Ltda na parte introdutória da Seção 3 deste relatório), apesar de as supracitadas Contas 1.2.1.01.0001, 2.2.1.01.0001 e 2.7.7.01.0001, indicarem serem ambos sócios de fato da empresa.

Com base em tudo o que vimos até aqui, deparamo-nos com a impossibilidade de vincular as transações relacionadas na petição de 05/05/2023 com os depósitos bancários de origem não comprovada. Como o contrato de mútuo teria sido verbal, não há referenciais básicos para subsidiar a análise: data de vencimento, forma de pagamento, fixação de parcelas e incidência de juros. Os valores dos depósitos recebidos pelo sujeito passivo no ano-calendário de 2018 considerados de origem não comprovada não guardam uma relação direta com os montantes das supostas “amortizações”. Estas, por sua vez, podem estar relacionadas a outros negócios jurídicos entre o sujeito passivo e sua cônjuge, a exemplo

do mútuo datado de 22/03/2019 no valor de R\$ 1.719.100,00 (um milhão, setecentos e dezenove mil e cem reais) informado na segunda DAA retificadora relativa ao ano-calendário de 2019, que supera a soma de todas as transferências bancárias realizadas pelo contribuinte em favor de Mariana Suassuna de Sá Leitão Gusmão ao longo do ano-calendário de 2020.

De outra parte, a alegada cessão de créditos está fundamentada em um instrumento particular não registrado em cartório. Os supostos créditos detidos junto à Saga Construtora Ltda não têm respaldo na respectiva contabilidade. Por fim, mas não menos importante, as sucessivas retificações das DAA relativas aos anos-calendário de 2019 e 2020, cada uma fornecendo para o “mútuo” com Mariana Suassuna de Sá Leitão Gusmão diferentes números de saldos em 31 de dezembro de 2018, 2019 e 2020, e de valores anuais pagos (ver tabela abaixo), emprestam pouca confiabilidade às informações declaradas pelo sujeito passivo.

10.39. Diante dessas manifestações, é possível verificar que os argumentos utilizados pelo interessado, para comprovar a forma de devolução dos mútuos, foram registrados nas suas DAA e na contabilidade das empresas envolvidas somente após o início do procedimento fiscal, circunstância que demonstra que o interessado somente procedeu as alterações alegadas após os questionamentos que lhe foram dirigidos nos termos de intimação fiscal formulados no período da fiscalização.

10.40. Além disso, as diversas retificações das suas DAA, em diferentes momentos do procedimento de fiscalização, evidenciam que o interessado não tinha plena convicção das informações retificadas, as quais foram diversas vezes alteradas para se ajustar às informações prestadas perante a autoridade lançadora.

10.41. Ademais, o fato de as retificações das DAA do interessado terem sido realizadas após ter sido iniciado o procedimento fiscal retira a espontaneidade “em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas”, afetando diretamente às informações alteradas em suas DAA.

10.42. Nesse quadro, inexistem dúvidas que a autoridade lançadora deve, obrigatoriamente, observar as disposições expressas do art. 138, parágrafo único e do art. 147, § 1º, ambos do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966) e o § 1º, do art. 7º, do Decreto 70.235, 1972:

Código Tributário Nacional Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (sem grifos no original)

[...]

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. (sem grifos nº original)Decreto nº 70.235, de 1972

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (sem grifos no original)

10.43. Portanto, na esfera administrativa, uma vez iniciado o procedimento fiscal de apuração do crédito tributário, não é mais possível a retificação espontânea da declaração do Imposto de Renda. Tal tema já foi até objeto de manifestação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio da Súmula CARF nº 33, que assim determina: “A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício”.

10.44. Diante de tudo o que foi exposto, considera-se improcedente a contestação apresentada pelo interessado, devendo ser mantida a imputação de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 4.048.000,00.

#### **Sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas**

A respeito da exigência acima, o recorrente argumenta que:

Tal como constou nos esclarecimentos prestados na petição de resposta ao Termo de Constatação (cf. doc. autos fls. 952/964), na DAA ano-calendário 2018, foi declarado pelo recorrente, a título de distribuição de lucros, o recebimento do valor de R\$ 1.398.108,04 (um milhão trezentos e noventa e oito mil cento e oito reais e quatro centavos) da empresa DAG Construtora Ltda (“DAG Ltda”), CNPJ 02.903.203/0001-13, porém esse valor foi distribuído pela DAG Ltda não em 2018, mas em 2016, como noticia a verificação da escrita contábil dessa empresa, tendo ocorrido em 2018 apenas o seu pagamento – e não o seu creditamento, havido quando da distribuição de lucros, em 2016.

Assim, tendo esse valor origem na distribuição de lucros da DAG Ltda, ocorrida em 2016, está tragada pela decadência quinquenal qualquer tentativa do Fisco de promover a sua reclassificação, valendo pontuar que, ao contrário do sustentado

pelo acórdão recorrido, a decadência não é contada quando do recebimento efetivo (2018), mas sim quando do creditamento (2016), quando ocorreu o fato gerador.

O acórdão recorrido, no mérito direto deste tópico, faz algumas confusões conceituais para sustentar a procedência do lançamento fiscal.

Nesse sentido, aduz que, no exercício de 2016, a DAG Ltda apurou prejuízo e, por isso, não poderia distribuir lucros, porém se esquece ou omite que, naquele ano de 2016, apesar da empresa ter apurado prejuízo, havia lucros acumulados / reservas de lucros em valor suficiente à distribuição dos lucros realizada.

O acórdão recorrido também promove uma certa confusão de conceitos, ao sustentar que, tal como foi realizada uma reversão de parcela dos lucros distribuídos (o que foi feito em razão de erro, porque a conta lucros distribuídos contabilizou valor maior do que o efetivamente distribuído naquele exercício), deveria ter sido promovida a sua total reversão, por conta dos prejuízos acumulados nos anos seguintes.

É certo, porém, que a possibilidade de distribuição de lucros deve ser verificada em cada exercício, não podendo essa verificação ocorrer retroativamente, considerando a realidade fática de período subsequentes.

Feitas essas considerações, é de se frisar que o valor recebido em 2018 não se refere aos lucros distribuídos em 2018, mas sim aos Lucros Distribuídos e Não Pagos no ano calendário 2016, tanto que o SPED contábil da empresa pagadora registrava esse valor na Conta do Passivo desde a sua distribuição, ao invés de na conta do Patrimônio Líquido.

[...]

É certo que o recorrente, em momento algum, passou a deter mais patrimônio em 2016, assim como é certo que houve empréstimo entre cônjuges em uma espécie de conta corrente, e, apesar de todo o argumentado em linhas acima, se alguma dúvida ainda persistir, implora o recorrente que o processo seja convertido em diligência, evitando que o tributo se afaste da sua hipótese de incidência e se converta em confisco. Por exemplo, sobre a variação patrimonial a descoberto, é evidente que a declaração de quitação pelo pagamento das quotas da DAG Ltda. não pode gozar de força probante imensurável, se desacompanhada de alguma comprovação de transferência de riqueza, assim como é evidente que, se o recorrente tivesse aumentado o seu patrimônio por causa disso (não obstante o fato de já deter essas quotas indiretamente), não haveria razão para ter devolvido essas quotas em outra alteração contratual realizada no ano logo seguinte, e, além disso, é evidente que a retificação da indigitada quitação, devidamente arquivada na Junta Comercial (doc. anexo e acima já transscrito), espanta qualquer dúvida. Já sobre o depósito bancário de origem dita por não comprovada, é extremamente formalista e violador da estrita legalidade em matéria tributária o entendimento de que o mútuo não pode ser provado por

outros meios, que não o contrato escrito e registrado em cartório, mormente quando estamos no trato de operações entre cônjuges. Que o mútuo ocorreu, não há dúvidas, mas, de fato, contrato escrito e registrado não há, razão pela qual, nesta fase recursal, colaciona-se como reforço de prova a declaração da cônjuge do recorrente em anexo, afirmando a operação de empréstimo, e, se dúvida ainda restar, é necessário que se converta o processo em diligência para que sejam colhidos os dados faltantes que entenda a autoridade julgadora de análise imperiosa.

A despeito de sua irresignação, aqui também o Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, sem apresentar provas aptas a modificar a decisão recorrida, de modo que adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF nº 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

[...]

9. A autoridade lançadora imputou ao interessado a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$ 1.398.108,04, apresentando os seguintes argumentos:

a) O interessado, embora tenha permanecido como administrador da empresa por força da Cláusula Quarta da 21ª alteração e consolidação do respectivo contrato social, ao se retirar do quadro de sócios da pessoa jurídica Dag Construtora Ltda., em 30/05/2016, “deu plena quitação do pagamento de todos os seus haveres na sociedade, a teor do disposto no parágrafo primeiro da Cláusula Primeira da referida alteração contratual”. Assim, “não sendo sócio da Dag Construtora Ltda entre 30/05/2016 e 12/11/2018, incabível ao sujeito passivo nesse período receber valores a título de lucros, fazendo jus tão somente a rendimentos do trabalho decorrentes do exercício das funções de administrador da empresa”.

b) “Considerando que o sujeito passivo não era sócio da Dag Construtora Ltda nº período de 01/01/2018 a 12/11/2018 e que o saldo credor mantido na Conta ‘2.1.4.07.0001 -DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIO DERMEVAL’, após 01/01/2017 não tinha justificativa em reservas de lucros ou em lucros acumulados de períodos anteriores, os ‘lucros distribuídos’ ao sujeito passivo durante o ano-calendário de 2018, no valor total de R\$ 1.398.108,04 (um milhão, trezentos e noventa e oito mil, cento e oito reais e quatro centavos) não se enquadram como ‘rendimentos isentos’ e devem ser submetidos à tributação nos termos do art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988”.

[...]

9.2. Diante desses posicionamentos, inicialmente, cabe esclarecer que o § 4º, do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1998, estabelece que: “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”.

9.3. Nesse contexto, insta verificar se os valores recebidos pelo interessado no anocalendário 2018, como “Dividendos a distribuir – Socio Dermeval”, poderiam ter sido considerados isentos do Imposto de Renda. Assim, faz-se necessária a análise dos fundamentos utilizados pela autoridade lançadora para caracterizar os rendimentos recebidos como decorrentes de vínculo empregatício com a pessoa jurídica Dag Construtora Ltda. e, também, a argumentação contida na contestação apresentada pelo interessado.

9.4. Ao se analisar o conteúdo da autuação fiscal, verifica-se que o interessado teria se retirado do quadro societário da empresa em 30/05/2016, permanecendo, contudo, como seu Administrador. Desse modo, no período de 30/05/2016 a 12/11/2018, o interessado não era mais sócio da empresa em questão. Além disso, ao deixar a condição de sócio, o interessado teria dado “plena quitação do pagamento de todos os seus haveres na sociedade, a teor do disposto nº parágrafo primeiro da Cláusula Primeira da referida alteração contratual”.

9.5. Por outro lado, em relação à quitação de todos os seus haveres na sociedade, o interessado ponderou que “a quitação dada está restrita aos ‘haveres’, os quais, por definição, limitam-se aos direitos enquanto sócio e não enquanto credor, [...]”, demonstrando “o extremismo formal do lançamento impugnado, porque se atém a uma expressão utilizada nº instrumento de alteração contratual nº 21 da DAG (que materializa a cessão de quotas), precisamente na cláusula primeira, o fazendo de maneira descontextualizada e sem rigor técnico, ao passo em que desconsidera por completo a situação fática não apenas esclarecida pelo ora impugnante quanto devidamente registrada nos lançamentos contábeis da DAG Ltda, realizados pelo sistema SPED”.

9.6. Na 21<sup>a</sup> alteração e consolidação do respectivo contrato social, folhas 833 a 844, consta que, embora DERMEVAL DE SOUZA GUSMÃO FILHO tenha permanecido como administrador da empresa por força da Cláusula Quarta do citado pacto, ao retirar-se deu plena quitação do pagamento de todos os seus haveres na sociedade, a teor do disposto no parágrafo primeiro da Cláusula Primeira da referida alteração contratual, “in verbis”:

Clausula Primeira: [...]

Parágrafo primeiro. Em razão da cessão de todas as suas quotas, o sócio DERMEVAL DE SOUZA GUSMÃO FILHO retira-se da Sociedade, dando-se por plenamente satisfeito quanto ao integral pagamento de todos os seus haveres na Sociedade, para nada mais sob esse título reclamar, judicial ou extrajudicialmente da Sociedade e outorgando-lhe, consequentemente, plena, geral e irrevogável quitação. (sem grifos no original)

9.7. Todavia, para o interessado, a afirmação “quitação de todos os haveres” somente se limitaria “aos seus direitos enquanto sócios e não enquanto credor”. Em que pese o entendimento do interessado, destaque-se que não há como acatar tal pretensão, tendo em vista que a distinção pretendida (separação entre os direitos do sócio e do sócio credor) não se sustenta na análise dos fatos relatados nos autos, na documentação ali contida e tampouco no atual ordenamento jurídico. O interessado, caso pretendesse realizar tal segregação, deveria fazê-la expressamente na alteração contratual, demonstrando claramente que haveria uma distinção entre os “direitos do sócio e do sócio credor”.

9.8. Nessa mesma linha, deve ser entendido o posicionamento da autoridade lançadora em relação à permanência de eventuais direitos societários ao ex-sócio, pois, à míngua de ressalvas na alteração contratual, deve persistir o entendimento de que a expressão “quitação de todos os haveres” abrangeia qualquer valor pendente. Reitere-se que haveria a necessidade de constar expressamente na alteração contratual que o recebimento desses direitos permaneceria com o antigo sócio, mesmo com a substituição ocorrida no quadro societário.

9.9. Embora o interessado afirme que a imputação aqui analisada estaria calcada em um “extremismo formal”, não se vislumbra nos autos que a autoridade lançadora teria baseado a autuação fiscal tão somente em formalidades, pois existe a materialidade de uma alteração contratual, devidamente registrada em cartório, na qual é afirmado expressamente que teria havido a plena quitação de haveres do sócio no momento da sua retirada da sociedade.

Verifica-se, assim, a existência de uma comprovação documentalmente consistente, sendo incabível nesse ponto falar em excesso de formalismo.

9.10. Outro ponto a ser analisado é que a autoridade lançadora também identificou, após diligências efetuadas, que “no exercício de 2016 a Dag Construtora Ltda apurou um prejuízo de R\$ 13.909.957,73 [...], reconhecido em conta redutora do Patrimônio Líquido, conforme destacado a seguir:

[...]

9.11. Diante dessa circunstância, o interessado afirmou, em linhas gerais, que: “se não houvesse sido distribuído o lucro, não estaria essa Conta [DIVIDENDOS A DISTRIBUIR – SÓCIO DERMEVAL] dentro do Passivo Circulante, no qual se registram as dívidas da sociedade, mas sim dentro do Patrimônio Líquido” e que “a distribuição de lucros realizada e não paga em um ano, nº entanto, não pode ser desfeita no ano seguinte e aquele valor registrado no Passivo não pode voltar para o Patrimônio Líquido, a menos que seja um lançamento de ajuste, por erro na escrituração”.

9.12. Desse modo, concluiu que a reversão de 83% dos valores lançados pela empresa na “conta do Passivo a título de lucros distribuídos e não pagos para a conta de Prejuízos Acumulados” se tratou de “um ajuste para correção de erros”, pois os valores ali indicados estariam em excesso. Desse modo, teria sido

equivocado o entendimento da Fiscalização “nº sentido de ser devido o desfazimento da redução do Patrimônio Líquido por prejuízo apresentado em ano seguinte”.

9.13. Nesse contexto, a autoridade lançadora afirmou que o prejuízo no exercício 2016 no valor de R\$ 13.909.957,73 foi reconhecido em conta redutora do Patrimônio Líquido e que inexistia saldo credor nas contas lucros ou reservas (PL), situação que exigiria a reversão do saldo credor de R\$ 10.169.191,78, remanescente da conta “DIVIDENDOS A DISTRIBUIR – SOCIO DERMEVAL” (PC), visando a “absorver parcialmente o prejuízo apurado no ano-calendário 2017”, reduzindo os prejuízos acumulados para R\$ 3.740.765,95.

9.14. Todavia, a pessoa jurídica DAG Construtora Ltda. não interrompeu os pagamentos de “distribuição de lucros” ao interessado, “a partir da provisão constituída por créditos lançados em 01/01 e 29/05/2016 e aguardou o resultado positivo apurado em 2017 para, em 01/01/2018, simultaneamente ao estorno de parte do saldo existente na Conta ‘2.1.4.07.0001 - DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIO DERMEVAL’, assimilar os prejuízos acumulados”.

9.15. Nesse quadro, insta registrar que o interessado argumentou que a reversão parcial da conta “Dividendos a Distribuir” teria sido decorrente de “um ajuste de correção de erros”, pois a distribuição havia sido efetuada em excesso e que a autoridade lançadora teria tão somente argumentado que seria necessário a reversão total do valor creditado nessa conta, sem apresentar qualquer motivação consistente, pois somente erros poderiam ensejar tal correção.

9.16. No entanto, a autoridade lançadora também considerou que se tratava de um erro a manutenção do valor residual dessa conta, defendendo que o valor ainda não revertido também deveria ser devolvido ao patrimônio líquido. Nesse sentido, afirmou que, no período de 01/01/2018 a 12/11/2018, o interessado não era mais sócio dessa pessoa jurídica e “o saldo credor mantido na Conta ‘2.1.4.07.0001 - DIVIDENDOS A DISTRIBUIR - SOCIO DERMEVAL’ após 01/01/2017 não tinha justificativa em reservas de lucros ou em lucros acumulados de períodos anteriores”, tendo em vista que a pessoa jurídica Dag Construtora Ltda. apurou um prejuízo de R\$ 13.909.957,73.

9.17. Nesse quadro, verifica-se que a motivação para a reversão do valor residual da conta “Dividendos a Distribuir” foi a mesma apresentada pelo próprio interessado para a reversão parcial do saldo credor dessa conta, ou seja, erro decorrente do excesso de distribuição de lucros.

9.18. Assim, caberia ao interessado, para provar a regularidade da manutenção desses valores remanescentes na conta “Dividendos a Distribuir”, apresentar prova material consistente de que esses valores não estariam abrangidos no erro por ele próprio reconhecido, o qual ocasionou a reversão da maior parte dos valores dessa conta para o patrimônio líquido.

Desse modo, limitando-se tão somente a afirmar que esse valor deveria ser mantido para pagamento de dividendos, não há como acatar a argumentação apresentada.

9.19. O interessado também sustentou que seria “sabido e consabido que o sócio administrador não é obrigado a auferir rendimentos do trabalho de administrador e, por esse motivo, não havia tal remuneração, tanto que não havia pagamentos mensais”. Ocorre que a autoridade lançadora identificou que “os únicos rendimentos pagos ao sujeito passivo pela Dag Construtora Ltda no ano-calendário de 2018, salvo os valores a título de ‘lucros distribuídos’, foram reembolsos de despesas de viagem (Conta “2.1.6.01.0002 – REEMBOLSO DE DESPESAS A PAGAR), [...]”.

9.20. Assim, o único valor efetivamente recebido pelo interessado no ano calendário 2018 (R\$ 1.398.108,04) seria decorrente de “lucros distribuídos” do ano-calendário 2016, isentos do Imposto de Renda. Logo, restaria constatado que ele não teria recebido qualquer remuneração da pessoa jurídica Dag Construtora Ltda. pelos serviços prestados como Administrador no ano-calendário 2018, circunstância que não guarda qualquer razoabilidade, conforme demonstrado na autuação fiscal.

9.21. Logo, toda essa situação fática demonstra o equívoco da afirmação do interessado de que a autoridade lançadora não teria observado a “ocorrência dos fatos no mundo do ser, [...]”, pois a autuação fiscal não se baseou exclusivamente, como afirmou o interessado, em formalismos.

9.22. Por fim, também não pode prosperar a afirmação de que teria ocorrido a decadência do lançamento tributário. Ressalte-se que o interessado defendeu que a contagem do prazo decadencial deveria ter sido iniciada quando foi contabilizada em 2016 a distribuição de lucros em seu benefício. Contudo, o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física ocorreu apenas no momento em que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis, ou seja, quando foi realizado o efetivo pagamento pela pessoa jurídica DAG CONSTRUTORA LTDA.

[...]

9.26. O fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (artigo 43 do CTN). Esse fato gerador, porém, tem natureza complexiva, de periodicidade anual, pois se realiza ao longo de um intervalo de tempo, e só se completa em 31 de dezembro de cada ano-calendário, tendo em vista que a apuração dessa aquisição de disponibilidade está sujeita a ajuste anual, conforme estabelecido na norma contida no artigo 7º da Lei nº 9.250, de 1995.

9.27. Desse modo, não procede a alegação do interessado de que a contagem do prazo decadencial teria se iniciado em 2016, pois o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física se deu no ano-calendário 2018, quando ocorreu o efetivo

pagamento do valor outrora contabilizado. Assim, a decadência do crédito tributário lançado só se efetivaría em 31/12/2023.

9.28. Ante o exposto, consideram-se improcedentes as alegações do interessado, devendo ser mantida a imputação de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica no valor de R\$ 1.398.108,04.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**