



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.001217/2008-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.541 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de março de 2016
Matéria IRPF
Recorrente MARCELO BAPTISTA DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA.
APLICAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Em conformidade com o entendimento do STJ, no recurso repetitivo REsp 973.733/SC, o *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. PROVA DO FATO GERADOR.

O fato gerador omitido pelo contribuinte é demonstrado mediante prova do efetivo recebimento do rendimento, sendo que o vínculo jurídico existente entre os valores recebidos e a natureza desses rendimentos decorre da relação jurídica de trabalho sem vínculo empregatício inerente ao acionista diretor em relação à sociedade empresária, cabendo ao contribuinte omisso a prova de que os rendimentos não são tributáveis.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurados em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, evidenciando, desta forma, a omissão de rendimentos a ser tributada em cada mês.

Para que se possa contraditar um lançamento fundado em omissão decorrente de variação patrimonial descoberto, é necessário que o contribuinte demonstre documentalmente, a origem dos recursos utilizados nas aplicações efetuadas. Meras alegações desacompanhadas da documentação que as suportem, não podem ser acolhidas para demonstrar a origem de recursos que suportariam os despêncios que originariam o lançamento assim apurado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. ERRO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. PROVA.

Os documentos contábeis do ano de 2002 não são eficazes para comprovar a alegação de erro de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) informado na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2003.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. MÚTUO. COMPROVAÇÃO.

Para que seja aceita como origem de recursos no acréscimo patrimonial a descoberto, a operação de mútuo deve estar lastreada em meios efetivos de prova, tais como: contrato, transferência de numerário coincidente em datas e valores, registro nas Declarações de Ajuste do mutuante e mutuário e escrituração contábil, no caso de pessoa jurídica.

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por maioria de votos, reconhecer a decadência relativa aos fatos geradores do ano-calendário de 2002; vencidos os Conselheiros Luciana de Souza Espíndola Reis e Ivacir Julio de Souza e (b) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos fatos geradores de 2003; vencidos a relatora e os Conselheiros Marcelo Malagoli da Silva, Nathália Correia Pompeu e Amilcar Barca Teixeira Junior; redigirá o voto vencedor concernente ao ano-calendário 2003 a Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis. Fez sustentação oral o Dr. Ricardo Lacaz Martins, OAB/SP 113.694

(Assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi – Relatora.

(Assinado digitalmente)

Luciana de Souza Espíndola Reis - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros João Bellini Júnior (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Ivacir Julio de Souza e Marcelo Malagoli da

Silva, Luciana de Souza Espíndola Reis, Alice Grecchi, Julio Cesar Vieira Gomes, Nathalia Correia Pompeu.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 23/04/2008 (fls. 5.556/5.559 – 5.708/5.711 pdf), contra o contribuinte acima qualificado, relativo aos anos-calendário 2002 e 2003, que exige crédito tributário no valor de R\$ 8.153.666,98, incluída multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, calculados até 31/03/2008.

A infração apurada, que resultou na constituição do crédito tributário referido, encontra-se relatada no Termo de Verificação do Auto de Infração (fls. 5633 a 5644 – 5.713/5.727 pdf) e descrita no Auto de Infração de fl. 5649, conforme segue:

2.1. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2003 R\$ 774.545,39 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713/88; Arts. 1º ao 3º, da Lei nº 8.134/90; Art. 45 do RIR/99; Art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002 convertida na Lei nº 10.451/2002.

2.2. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/01/2002 R\$ 134.919,14 75,00

28/02/2002 R\$ 6.129,39 75,00

31/03/2002 R\$ 124.664,69 75,00

30/04/2002 R\$ 377.032,40 75,00

31/05/2002 R\$ 451.016,73 75,00

30/06/2002 R\$ 211.591,03 75,00

31/07/2002 R\$ 388.078,96 75,00

31/08/2002 R\$ 332.969,38 75,00

30/09/2002 R\$ 458.995,20 75,00

31/10/2002 R\$ 675.024,92 75,00

30/11/2002 R\$ 454.372,34 75,00

31/12/2002 R\$ 452.922,07 75,00
31/01/2003 R\$ 247.505,73 75,00
28/02/2003 R\$ 425.270,54 75,00
31/03/2003 R\$ 110.718,95 75,00
30/04/2003 R\$ 244.635,56 75,00
31/05/2003 R\$ 255.927,89 75,00
30/06/2003 R\$ 146.180,60 75,00
31/07/2003 R\$ 412.200,00 75,00
31/08/2003 R\$ 336.162,70 75,00
30/09/2003 R\$ 312.418,78 75,00
31/10/2003 R\$ 129.046,03 75,00
30/11/2003 R\$ 130.836,99 75,00
31/12/2003 R\$ 4.966.825,46 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713/88; Arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90; Arts. 55, inciso XIII, e parágrafo único, 806 e 807 do RIR/99; Art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002 convertida na Lei nº 10.451/2002.

Cientificado da exigência tributária em 25/04/2008 (fl. 5.561), e irressignado com o lançamento lavrado pelo Fisco, o contribuinte apresentou impugnação em 27/05/2008 (fls. 5.563/5.607), acompanhada dos documentos de fls. 5.610 e seguintes, alegando, o que segue, conforme relatório da decisão *a quo*:

3.1. PRELIMINAR. DA DECADÊNCIA EM RELAÇÃO AO ANO DE 2002. O IRPF é sujeito ao lançamento por homologação. O prazo decadencial aplicável para a constituição de créditos referentes a esse tributo, portanto, é aquele definido pelo artigo 150, § 4º do CTN, ou seja, 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

3.2. A determinação do prazo decadencial para lançamentos relativos ao IRPF com base no artigo 150, § 4º do CTN, é tema pacífico na jurisprudência da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais.

3.3. Ademais, não há de se alegar que a simples acusação de *omissão de rendimentos*, tal qual a que ora é combatida, seria suficiente para determinar o deslocamento da regra de decadência para o artigo 173, I, do CTN, pois isso somente ocorre quando há efetiva comprovação, pelo Fisco, do evidente intuito de fraude ou da simulação, o que não ocorreu no caso presente. Esse entendimento encontra-se referendado pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes.

3.4. No que tange ao momento de ocorrência do fato gerador do IRPF, quando a fiscalização procede à imputação de rendimentos supostamente omitidos, este resta caracterizado no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário em que os rendimentos alegadamente omitidos teriam sido

percebidos. Tal entendimento não apenas decorre da correta interpretação da Lei, como também se encontra chancelado pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes.

3.5. Ante o exposto, diz, é incontestável a configuração da decadência. Aplicando-se os conceitos acima expostos à situação em exame e, levando-se em conta que a ciência do Auto de Infração pelo Impugnante deu-se em 25/04/2008, nesta data encontrava-se fulminado o direito de o Fisco exercer qualquer pretensão exatora sobre fatos geradores anteriores a 01/01/2003.

3.6. MÉRITO. Inicialmente, diz o impugnante, para a elaboração do fluxo financeiro mensal e a consequente lavratura do presente Auto de Infração, se utilizou das movimentações financeiras ocorridas na conta bancária nº 105207, Agência nº 1618, Banco had ("conta corrente Proforte — Presidência"), de titularidade da empresa Proforte S/A Transporte de Valores e pela qual o Impugnante recebe e administra seus rendimentos.

3.7. Tem-se, pois, que a D. Autoridade Fiscal admitiu que a referida conta corrente era fonte das origens e aplicações do Impugnante.

3.8. Foi a partir dessa análise que a fiscalização elaborou, ao fim do Termo de Verificação Fiscal, o "demonstrativo de variação patrimonial" que embasou a autuação.

Porém, verifica-se que, mesmo considerando a conta corrente como origem, foi considerada apenas uma parte do cenário patrimonial do Impugnante.

3.9. DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ANO-CALENDÁRIO 2002. *Da variação patrimonial positiva ocorrida no ano-calendário de 2001 e não considerada como saldo inicial para a elaboração do fluxo financeiro do ano-calendário de 2002.*

3.10. Nos cálculos apresentados pela fiscalização, resta evidente que a variação patrimonial foi determinada a partir do ano-calendário de 2002, como se o Impugnante não tivesse qualquer patrimônio ou rendimento antes disso. Ou seja, o fluxo financeiro foi calculado sem ao menos levar em consideração a variação patrimonial referente ao ano-calendário de 2001 (saldo inicial).

3.11. No entanto, o Egrégio Conselho de Contribuintes já se posicionou a respeito, firmando entendimento de que a sobra de origens referentes ao ano-calendário anterior deve ser transposto para o ano-calendário subsequente, pelo simples fato destes valores estarem informados na Declaração de Imposto de Renda.

3.12. Assim, em linhas gerais, considerando as informações constantes da Declaração de Ajuste apresentada em 2002 (anexo 2), relativa ao ano-calendário de 2001, verifica-se que o Impugnante teve um saldo de variação patrimonial positiva de R\$ 7.054.010,35, o que diminuiria *prima facie* a suposta variação patrimonial a descoberto apontada pela D. Autoridade

Fiscal no ano-calendário de 2002, conforme diagrama que apresenta em fl. 5665.

3.13. Pois bem, admitido o saldo inicial no valor de R\$ 7.054.010,35 como sendo sobra de origens do ano-calendário de 2001, devidamente declarado na DIRPF do Impugnante, é evidente que este montante deve ser transposto para o ano-calendário de 2002, o que refletirá sobremaneira no cálculo do fluxo de caixa daquele ano.

3.14. Ainda, por amor ao debate, explica, caso mesmo assim entenda a D. Autoridade Julgadora não ser legítimo este saldo positivo de variação patrimonial do Impugnante no ano-calendário de 2001, deve ser considerado como saldo inicial no mínimo o valor de R\$ 52.523,18, consignado no extrato bancário emitido no dia 31/12/2001 (anexo 3), para a apuração de eventual acréscimo patrimonial nos anos-calendário de 2002 e 2003.

3.15. DOS MÚTUOS CONTRAÍDOS PELO IMPUGNANTE. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis, em que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm os riscos dela desde a tradição. Em geral, o contrato de mútuo e um empréstimo em dinheiro, sendo muito comum entre sociedades que tenham ligação entre si ou entre sociedade e seus respectivos sócios, pessoas físicas.

3.16. Assim, o Impugnante contraiu empréstimos junto às empresas das quais possui participação, o que gerou um ingresso de caixa, no valor de R\$ 6.696.390,50, na forma discriminada abaixo:

Protege Proteção e Transporte de Valores S/C Ltda. R\$ 388.511,46
Agropecuária e Imobiliária Maripá Ltda. R\$ 194.211,13 M. B. Participações Ltda. R\$ 6.100.828,73 Relevô Administração e Participação S/C Ltda. R\$ 12.839,30

3.17. Ocorre que a fiscalização, para elaboração do fluxo financeiro mensal do Impugnante, simplesmente não considerou estes recursos, autuando o Impugnante por supostamente ter tido acréscimo patrimonial a descoberto.

3.18. Ainda, tais empréstimos estão respaldados em documentos hábeis e idôneos, como nos *informes de rendimentos* emitidos pelas empresas mutuantes (anexo 5), o que por si só ilide qualquer argumentação tendente a desconsiderar os mútuos.

3.19. Dessa forma, tem-se que o Impugnante se cercou de todas as garantias legais ao firmar os referidos empréstimos, pelo que devem ser considerados como origens das aplicações realizadas no ano-calendário de 2002.

3.20. Ante o exposto, resta cabalmente demonstrada a improcedência das alegações carreadas pela D. Autoridade Fiscal acerca da existência de variação patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2002, visto que, conforme demonstra a tabela comparativa ao final da defesa, considerando-se

os mútuos como ingresso de caixa, no valor total de R\$ 6.087.822,31, o Impugnante ainda teve naquele ano um saldo de variação patrimonial positiva de R\$ 1.220.770,31.

3.21. Conforme já explicitado acima, a D. Autoridade Fiscal desconsiderou os mútuos para a elaboração do cálculo da variação patrimonial no ano-calendário de 2002 sem ao menos expor os artigos de lei que ensejaram tal decisão, restando a autuação silente quanto aos valores informados na DIRPF do Impugnante.

3.22. *A falta de fundamentação do ato administrativo enseja o cancelamento do Auto de Infração*, já que a expressa menção ao dispositivo legal infringido e a penalidade aplicável são requisitos constantes do artigo 10, inciso IV, do Decreto 70.235/72.

3.23. ANO-CALENDÁRIO 2003. DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. *“Nesta parte da defesa restará demonstrado que o valor de R\$ 805.609,30 refere-se realmente a pagamento realizado a título de Juros sobre o Capital Próprio. Em breves linhas, considera-se creditado, individualmente, o valor dos juros remuneratórios sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou sub-conta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular de empresa individual. Exatamente desta forma procedeu a empresa Proforte S/A Transportes de Valores da qual o Impugnante é sócio para o JCP, no valor de R\$ 805.609,30, creditado em 2001 e pago em 2003.”*

3.24. DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO NO VALOR DE R\$ 805.609,30.

“A empresa Proforte S/A provisionou, no ano-calendário de 2001, o valor de R\$ 1.000.000,00 a título de Juros sobre o Capital Próprio, tendo sido efetivamente pago ao Impugnante o valor líquido de R\$ 805.609,30 somente no ano-calendário de 2003, conforme demonstram os lançamentos contábeis realizados na conta contábil “Pró-labore e outras remunerações a administradores” dos Livros Razão de 2001 e 2003, que ora se juntam (anexo 6). Por oportuno, esclareça-se que a empresa Proforte S/A antecipou a sua distribuição de dividendos ao Impugnante durante o ano-calendário de 2003, porém, ao final daquele ano, optou pelo pagamento de Juros sobre o Capital Próprio. Foi quando a empresa Proforte S/A decidiu por realizar uma reclassificação contábil em seus registros, utilizando-se de parte do valor já antecipado a título de dividendos para o pagamento do valor provisionado a título de JCP. Assim, verificar-se-á na contabilidade da empresa Proforte S/A o pagamento de JCP a crédito de dividendos. Ainda, cumpre esclarecer que do valor provisionado foram retidos R\$ 150.000,00 a título de imposto de renda, o qual seria devido quando da contabilização dos JCP, ou seja, em 2001, que, porém, foi recolhido apenas em 2002, já acrescido de multa e juros (anexo 7). Além disso, daquele valor inicial foram compensados R\$ 43.076,60 referente a dívida do Impugnante para com a empresa. Estes lançamentos contábeis também podem ser comprovados

pelas cópias ora juntadas dos registros no Livro Razão de 2001, através dos lançamentos nas contas nº 2.1.03.01.01 e contrapartida na nº 1.2.02.01.020, em 31/12/2001 (anexo 6)."

3.25. Prossegue o impugnante dizendo que, em que pese não ter, por um lapso, informado o valor recebido a título de JCP em sua DIRPF — 2004, ano-base 2003, tal fato não comprometeu o pagamento do montante relativo ao tributo, uma vez que sobre ele incidiu o IRRF.

3.26. Resta, pois, que a mera falta de informação na DIRPF 2004 não dá azo à equivocada desconsideração do valor recebido a título de JCP, como concluiu a D. Autoridade Fiscal, uma vez que seu pagamento ao Impugnante foi devidamente documentado nos Livros Razão da empresa Proforte S/A de 2001, 2002 e 2003 e sobre o montante incidiu o IRRF. Este é exatamente o entendimento consagrado pelo E. Primeiro Conselho.

3.27. De fato, como atesta a contabilidade da empresa Proforte S/A, de acordo com a qual o JCP foi contabilizado a débito para o Impugnante em 2001, permanecendo como débito pendente de pagamento no ano-calendário de 2002 e sendo lançado a crédito da conta contábil "Pró-labore e outras remunerações a administradores" em 2003 (Razões Contábeis de 2001 e 2003 anexo 6), o montante de R\$ 805.609,30 foi efetivamente depositado na "conta corrente Proforte Presidência".

3.28. Ocorre que este o valor não foi pago por meio de um único depósito. Conforme explicitado acima, a empresa Proforte S/A antecipou durante o ano-calendário de 2003 valores ao Impugnante a título de distribuição de dividendos, sendo que, ao final deste período, a empresa, tendo optado pelo pagamento de JCP, reclassificou seus registros contábeis e utilizou parte daquelas antecipações para o pagamento do JCP provisionado em 2001 (R\$ 805.609,30).

3.29. Sendo assim, o valor pago a título de JCP estava incluído no valor que foi antecipado a título de dividendos durante o ano-calendário de 2003, motivo pelo qual não pode ser evidenciado no extrato bancário da "conta corrente Proforte — Presidência".

3.30. Ademais, caso se entenda necessário o confronto destes lançamentos com os realizados nos Livros Diários da empresa Proforte S/A, do ano-calendário de 2003, o Impugnante coloca a disposição da D. Autoridade Julgadora estes livros, que apenas não foram juntados aos autos em razão de perfazerem mais de 100 volumes.

3.31. Isso posto, o recebimento do JCP no valor de R\$ 805.609,30 deve ser considerado como Origem de Recursos, uma vez comprovado seu efetivo pagamento pela Proforte S/A ao Impugnante, atestado em seus Livros Razão, não havendo qualquer dúvida quanto ao seu percebimento pelo contribuinte.

3.32. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL — AFAC — NA EMPRESA GAIROVA AGROPECUS LTDA, EM DEZEMBRO DE 2003.

Argumenta o impugnante que, no item de nº 05 da planilha de aplicações mensais supostamente realizadas por ele consta um Adiantamento para Futuro Aumento de Capital na empresa Gairova Agropecus Ltda., no mês de dezembro de 2003, no valor de R\$ 4.804.191,53 que, no entanto, não é de titularidade do Impugnante, mas sim da empresa M.B. Participações Ltda.

3.33. Por um lapso, o valor acima constou da Declaração de Imposto de Renda do Impugnante como sendo um AFAC seu na empresa Gairova, quando a titularidade na realidade era da empresa M.B. Participações Ltda., conforme já informado a D. Autoridade Fiscal em resposta, protocolizada no dia 19/04/2007, ao Termo de Intimação emitido em 20/03/2007. A empresa M.B. Participações Ltda. (abaixo denominada de M.B.), que neste período era a *holding* do Grupo Protege, juntamente com o Impugnante constituiu a empresa Gairova Agropecus Ltda. (abaixo denominada de Gairova) no ano-calendário de 2003. Assim, a M.B. visando a um investimento na empresa Gairova, contraiu, no ano-calendário de 2003, empréstimo junto à empresa Protege S/A Proteção e Transporte de valores, no valor de R\$ 4.804.191,53.

3.34. Com este montante a M.B. realizou, também no ano-calendário de 2003, aportes a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, no valor de R\$ 4.804.191,53, na Gairova, conforme demonstram as razões contábeis destas empresas (anexos 9 e 10).

3.35. Esclarece que, quando a empresa M.B. realizou o AFAC na Gairova o valor de R\$ 4.804.191,53 não foi depositado em uma conta corrente desta empresa, mas sim utilizado para pagamento de suas despesas. Ora saíam valores da M.B. diretamente para o pagamento de despesas da Gairova, ora eram realizados depósitos na conta corrente desta empresa, que, após, utilizava-se deste numerário para o adimplemento de suas obrigações.

3.36. Ou seja, para a comprovação de que o AFAC foi realizado pela empresa M.B. e não pelo Impugnante, relacionou-se cada lançamento constante do Livro Razão da M.B. como o exato valor que saiu da conta corrente da M.B. e o respectivo registro contábil deste na Gairova, numerando estes lançamentos correspondentes com o mesmo número. Conclui que, houve a perfeita amarração dos lançamentos contábeis, em datas e valores, com as saídas de numerário da conta corrente da empresa M.B.

3.37. *“Diante destes fatos, verifica-se que sempre há a exata correspondência do valor constante do extrato bancário da empresa M.B. com lançamento contábil no Livro Razão desta empresa, contudo, em razão destes valores terem sido utilizados para pagamentos de diversos tipos de despesas na Gairova, apenas verifica-se a contabilização do valor total do investimento nesta última. Pelo exposto, deve ser excluído do fluxo financeiro mensal do Impugnante o valor de R\$ 4.804.191,53, visto que este montante não representa qualquer aplicação realizada por ele.”*

3.38. ANOS DE 2002 E 2003. DAS TRANSFERÊNCIA BANCÁRIAS REALIZADAS DA “CONTA CORRENTE PROFORTE-PRESIDÊNCIA”

PARA A EMPRESA AGROPECUÁRIA E IMOBILIÁRIA MARIPÁ. Alega o impugnante que, de acordo com a fiscalização, nos itens de nº 06 e nº 07 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 04 e 09, respectivamente), o Impugnante teria efetuado transferências da "conta corrente Proforte Presidência" para a empresa Agropecuária e Imobiliária Maripá Ltda., doravante denominada Maripá, no valor total de R\$ 2.553.000,00, no ano-calendário de 2002, e no valor de R\$ 2.460.000,00, no ano-calendário de 2003.

3.39. Argumenta que, por um lapso, a "conta corrente Proforte Presidência" não foi utilizada somente para o recebimento de rendimentos do Impugnante ou o pagamento de despesas pessoais e aplicações de seus recursos. Esta conta corrente foi utilizada também pela própria pessoa jurídica Proforte S/A Transporte de Valores, adiante denominada de apenas Proforte. Sendo assim, as transferências bancárias que a D. Autoridade Fiscal entendeu terem sido de titularidade do Impugnante em verdade são de titularidade da Proforte e totalizam o montante de R\$ 2.718.000,00 (e não de R\$ 2.553.000,00) em 2002 e R\$ 2.366.000,00 (e não R\$ 2.460.000,00) em 2003, como restou informado no Termo de Verificação Fiscal.

3.40. Tal valor saiu da "conta corrente Proforte Presidência" a título de mútuo para empresa Maripá através de diversos lançamentos que podem ser comprovados pela conta contábil denominada "Empréstimos Empresas Grupo e Sócios Agropecuária e Imobiliária Maripá Ltda.", nº 45771, constante dos Livros Razão de 2002 e 2003 da empresa Proforte S/A (anexo 12).

3.41. Por este livro verifica-se que, contabilmente, em contrapartida aos lançamentos a débito de mútuos à Maripá ocorreram créditos em "banco", mais especificamente na "conta corrente Proforte Presidência". Anexa demonstrativo em fls. 5678 a 5682.

3.42. Resta, portanto, plenamente demonstrado que as transferências bancárias que a D. Autoridade Fiscal considerou como se tivessem sido realizadas pelo Impugnante, apesar de terem sido efetuadas através da "conta corrente Proforte Presidência", representam mútuos entre as empresas Proforte e Maripá.

3.43. Conclui, não há que se falar em aplicações de recursos pelo Impugnante na empresa Maripá, no valor de R\$ 2.553.000,00, em 2002, e no valor de R\$ 2.366.000,00, em 2003, devendo tal montante ser excluído do cálculo do fluxo financeiro mensal dos respectivos anos-calendário.

3.44. DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. Esclarece que, o valor total de rendimentos recebidos pelo Impugnante foi na verdade de R\$ 4.957.059,97, composto de R\$ 4.151.450,67 recebidos a título de dividendos e R\$ 805.609,30 recebidos a título de JCP.

3.45. A divergência entre os R\$ 774.545,39, consubstanciado pela D. Autoridade Fiscal na infração nº 01 do Auto de Infração, e os R\$ 805.609,30, informado pelo Impugnante, reside no fato de o Impugnante ter recebido o valor de R\$ 31.063,91 de outra conta corrente de titularidade da empresa Proforte S/A Transporte de Valores.

3.46. Assim, se o valor de R\$ 774.545,39 não tivesse sido comprovado como origem pelo Impugnante, o que se admite apenas a título de argumentação, faria parte dos R\$ 805.609,30, recebido a título de JCP.

3.47. De acordo com a autuação, a D. Autoridade Fiscal considerou tal rendimento como sendo fruto de trabalho sem vínculo empregatício, que havia supostamente sido omitido pelo Impugnante quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual. Ocorre que tal conclusão se deu a despeito dos documentos e informações apresentados pelo Impugnante que demonstram que R\$ 4.151.450,67 foram recebidos a título de distribuição de lucros e R\$ 805.609,30 teriam sido recebidos a título de Juros sobre o Capital Próprio que, embora se refiram ao ano-calendário de 2001, somente foram pagos em 2003.

3.48. Assevera que o Impugnante não só apresentou os registros contábeis do creditamento e pagamento do JCP (anexo 6), mas também os demonstrativos dos cálculos e o comprovante de recolhimento do Imposto de renda retido na fonte (anexos 7 e 8), conforme confirmou a própria Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal. Isto por si só comprova a origem dos rendimentos auferidos pelo Impugnante, não havendo que se falar em sua desconsideração tão-somente por não ter constado da Declaração de Ajuste Anual entregue em 2003, conforme foi amplamente explorado no item A 2.1 acima.

3.49. Assim, efetivamente comprovada a origem dos valores recebidos a título de JCP, estes não poderiam ter sido impugnados pela D. Autoridade Fiscal.

3.50. Como os R\$ 805.609,30 pagos no ano-calendário de 2003 a título de Juros sobre o Capital Próprio, foram comprovados por documento idôneos, devem ser considerados como recurso para fins de elaboração do fluxo financeiro daquele ano, sendo devido imposto de renda, tributado exclusivamente na fonte, A. alíquota de 15%, conforme dispôs o artigo 9, §2º, da Lei nº 9.249/95.

3.51. Ressalta que o imposto de renda devido na fonte foi efetivamente recolhido, conforme atestou a D. Autoridade Fiscal na folha nº 8 do termo de Verificação Fiscal.

3.52. DA INDEVIDA COBRANÇA DO IMPOSTO DE RENDA À ALÍQUOTA DE 27,5%. Argumenta o impugnante que, mesmo que se entenda que não houve o devido recolhimento do Imposto de Renda quando do pagamento dos JCP, tem-se que o imposto não seria devido à alíquota de 27,5% conforme consignou a D. Autoridade Fiscal, mas sim ao percentual de 15%, em conformidade com o disposto o artigo 9º, §2º, da Lei nº 9.249/1995.

3.53. O IR seria devido quando do reconhecimento da despesa na contabilidade da Proforte S/A Transporte de Valores, como, de fato, foi feito, sendo devidamente retido e recolhido pela empresa, nos termos da Lei nº 9.249/95. Isso porque a legislação específica que trata dos Juros sobre o

Capital Próprio disciplina que o IR é tributado exclusivamente na fonte quando do creditamento ou pagamento, devendo o recolhimento do IRRF ser feito por ocasião do evento que ocorrer primeiro. Assim, como a contabilização dos JCP aconteceu em 2001, conforme comprovam as cópias do Livro Razão (anexo 6), o imposto de renda era devido também naquele ano, por ocasião do creditamento, pouco importando que o pagamento se deu apenas em 2003.

3.54. Isso posto, prossegue, não é mais cabível qualquer cobrança a título de IRPF em razão do pagamento dos JCP. A um porque a empresa Proforte S/A recolheu tempestivamente o imposto de renda devido (anexo 7), a dois porque, se fosse devido, o fato gerador teria ocorrido em 2001 e não em 2003, como considerado pela D. Autoridade Fiscal, já tendo ocorrido a decadência.

3.55. Por consequência, a base de cálculo do lançamento relativo ao ano-calendário 2003 deve ser reduzida na importância de R\$ 774.545,39, relativa diferença entre os rendimentos recebidos em 2003 de R\$ 4.925.996,06 e o valor de R\$ 4.151.450,67, recebido a título de Distribuição de Lucros, cancelando-se integralmente a infração de nº 01 do auto de infração ora contestado.

3.56. Por fim, *ad argumentandum tantum*, caso subsista o entendimento de que houve omissão de rendimentos deve-se considerar que, se a própria D. Autoridade Fiscal confirmou nas fls. 08 do Termo de Verificação Fiscal que o Impugnante apresentou o comprovante de recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, tal valor deve ser imputado como já recolhido e subtraído da exigência contida nesta infração, diminuindo-se o suposto crédito tributário.

3.57. DO INDEVIDO LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE DO VALOR DE R\$ 805.609,30. Subsidiariamente, o que se admite apenas para argumentar, há que se esclarecer que, mesmo não se considere tal rendimento como JCP, não parece lógico que este seja descabidamente tributado à alíquota de 27,5%, pela presunção de que foi efetivamente percebido, mas não seja computado nos fluxos financeiros, pela presunção contrária de que não foi efetivamente percebido por não ter constado na DIRPF relativa ao ano-base de 2003.

3.58. Ao assim proceder a D. Autoridade Fiscal está a **efetuar lançamento em duplicidade**, visto que, por um lado, não considerou o valor de R\$ 805.609,30 como origem para fins de elaboração do demonstrativo de variação patrimonial, gerando um acréscimo patrimonial a descoberto, (infração 02) mas, por outro, considerou tal valor como sendo omissão de rendimento proveniente de trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica (infração 01). Diante disso, deve ser cancelada a infração nº 01, visto que este valor já está sendo reflexamente tributado na infração nº 02 do Auto de Infração ora combatido.

3.59. Apresenta novos demonstrativos da Variação Patrimonial, fls. 5690 e 5692.

3.60. DA PERÍCIA. O Impugnante requer a perícia esclarecendo que não foi possível juntar as respectivas cópias do Livro Diário no prazo estipulado para defesa. De outro lado, cabe considerar que, por se tratar de mais de 100 (cem) Livros Diários por ano, seria inviável juntar tal volume de documentos à presente peça impugnatória.

“Isso posto, vem o Impugnante apresentar os seguintes quesitos:

1) Informar o Sr. Perito se o valor do AFAC realizado na empresa Gairova Agropecus Ltda., em dezembro de 2003, é de titularidade do Impugnante; 2) Informar o Sr. Perito se os lançamentos contábeis registrados nos Livros Razão das M.B. Participações Ltda. juntados, aos autos no anexo 9, têm exata correspondência com lançamentos em Livros Diários daquela empresa devidamente registrados;

3) Informar o Sr. Perito se as transferências bancárias para a empresa Agropecuária e Imobiliária Maripá Ltda., que a D. Autoridade Fiscal considerou com sendo de titularidade do Impugnante, consistem em mútuo concedido em favor desta empresa pela Proforte;

4) Informar o Sr. Perito se os lançamentos contábeis, registrados nos Livros Razão de 2002 e 2003, da empresa Proforte S/A Transporte de Valores comprovam que estas transferências bancárias referem-se a mútuos entre esta empresa e a Agropecuária e Imobiliária Maripá;

5) Informar o Sr. Perito se estes lançamentos estão devidamente registrados em Livros Diários idôneos;

Por fim, o Impugnante indica como **perito o Sr. Adalmdrio Satheler do Couto Júnior**, domiciliado em São Paulo, na Rua Turiassú, nº 390 — ci. nº 145, Perdizes, inscrito no CRC sob o nº ISP167.071/02.”

4. Em 30/07/2009, o Impugnante, através de seus procuradores, protocoliza documentos de fls. 6382 a 6386, a título de complementação da impugnação, dizendo que solicitou ao renomado *Professor Eliseu Martins*, a elaboração do incluso *Parecer Técnico/Laudo Pericial (doc. 02)*. No referido Parecer Técnico/Laudo Pericial, diz, o Professor Eliseu Martins conclui pela *improcedência do auto de infração* que originou o presente feito administrativo.

4.1. Explica, para tanto, foi realizada uma ampla verificação dos Livros Diários em comento, sendo anexadas ao Parecer Técnico/Laudo Pericial relações analíticas dos lançamentos contábeis, bem como cópias das páginas dos Livros Diários que demonstram o registro dos referidos lançamentos (*Anexos A, B e C*), conforme segue.

Adiantamento para Futuro Aumento de Capital — AFAC em favor da empresa Gairova Agropecus Ltda. O incluso Parecer Técnico/Laudo Pericial (fls. 4/5) constatou que o AFAC em questão realmente não foi realizado pelo ora Peticionário e que os Livros Razões da M.B. Participações Ltda.,

juntados na impugnação, têm exata correspondência com os respectivos Livros Diários ora anexados.

Transferências bancárias realizadas para a empresa Agropecuária e Imobiliária Maripará Ltda. O Parecer Técnico/Laudo Pericial (fl. 8), por seu turno, confirmou que o mencionado montante refere-se a valores transferidos pela empresa Proforte em favor da empresa Maripará em virtude de contrato de mútuo e que os valores lançados nos Livros Razões da Proforte, anexados a impugnação, correspondem aos valores constantes dos respectivos Livros Diários ora juntados.

Juros sobre o Capital Próprio o anexo Parecer Técnico/Laudo. O Parecer Técnico/Laudo Pericial (fls. 9/11) verificou que foi devidamente comprovada a contabilização e os cálculos de apuração dos pagamentos feitos pela empresa Proforte S/A Transporte de Valores a título de Juros sobre o Capital Próprio.

4.2. Por fim, diz que, tendo em vista que o Parecer Técnico/Laudo Pericial possui o mesmo escopo da perícia anteriormente requerida, **fica superada a realização da referida perícia.**

4.3. O PARECER TÉCNICO SOBRE ASPECTOS CONTÁBEIS relacionado ao Auto de Infração, acima referido, encontra-se anexado como fls. 6391 a 6401, com anexos de fls. 6402 a 6702.

A Turma de Primeira Instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

“DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS À DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR EM 31 DE DEZEMBRO.

O direito de a Fazenda Pública da União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o disposto no art. 173, I, do CTN.

O fato gerador do imposto de renda, em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual, ocorre em 31 de dezembro e não mensalmente; dessa forma, quando da ciência do lançamento, em 25/04/2008, ainda não havia transcorrido o prazo decadencial para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais mensalmente,

confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurados em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, evidenciando, desta forma, a omissão de rendimentos a ser tributada em cada mês.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 16-39.884 da 18ª Turma da DRJ/SP1 em 22/11/2012 (fl. 6.741).

Sobreveio Recurso Voluntário em 21/12/2012 (fls. 6.742/6.791), desacompanhado de documentos, no qual, em suma, o contribuinte ratificou as razões da impugnação.

É o relatório.

Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Alice Grecchi

O recurso voluntário ora analisado, possui os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Cuida-se de autuação sobre Omissão de Rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas e Variação Patrimonial a Descoberto.

ANO-CALENDÁRIO 2002

- DECADÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que a interpretação desta relatora quanto a contagem do prazo decadencial, em relação ao art. 173, I, CTN, através do recurso repetitivo, REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CP, utilizava a interpretação dada no AgRg no AResp 252942/PE, conforme pode ser constatado na citação abaixo, vejamos:

6. De acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 173, I, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte não realiza o respectivo pagamento parcial antecipado (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CPC).

7. In casu, ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro de 1994, o lançamento somente poderia ter sido realizado no decorrer do ano de 1995, de modo que o termo inicial da decadência é 1º de janeiro de 1996. Como o prazo decadencial de cinco anos se encerraria em 31 de dezembro de 2000, e a constituição do crédito tributário deu-se em junho de 2000 (fl. 593), não há falar em decadência do direito de lançar o tributo.

8. Agravos Regimentais não providos.

Através da súmula do CARF n.º 38, abaixo transcrita, bem como da jurisprudência do STJ, no caso de Imposto de Renda Pessoa Física, restou consolidado o entendimento de que o fato gerador ocorre em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. *In verbis*:

Súmula CARF n.º 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Não obstante a interpretação anterior desta relatora ser diversa, de acordo com o art. 62 do Regimento Interno do CARF, esta conselheira não pode afastar a aplicação dos recursos repetitivos do STJ e, sobre a matéria da aplicabilidade do art. 173, I do CTN, em relação a contagem do prazo decadencial, o REsp 973.733/SC Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CPC, nos excertos abaixo transcritos, assim determina:

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida **regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN**, sendo certo que o "**primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à **ocorrência do fato imponível**, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

Sendo que fato imponível e fato gerador são sinônimos, contando o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, no

caso em análise, relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2003, de forma que o prazo decadencial se esgotaria em 31.12.2007. Assim, considerando que o Recorrente foi cientificado do lançamento em 25 de abril de 2008, verifica-se que decaiu o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento em relação ao ano de 2002.

ANO-CALENDÁRIO 2003

Relativamente ao ano-calendário 2003, verifica-se que o contribuinte foi autuado por “Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas sem Vínculo Empregatício” e “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”.

- OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

- JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

No que tange à primeira infração, “Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas sem Vínculo Empregatício” no valor de R\$ 774.545,39, argumenta o contribuinte o que segue:

“[...] a autoridade autuante, equivocadamente desconsiderou como origem de seus rendimentos o valor de R\$ 805.609,30 recebido da empresa Proforte S.A. Transporte de Valores à título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP).

Referida empresa provisionou, no ano-calendário de 2001, o valor de R\$ 1.000.000,00 a título de Juros sobre o Capital Próprio, tendo sido efetivamente pago ao Impugnante o valor líquido de R\$ 805.609,30 somente no ano-calendário de 2003, conforme demonstram os lançamentos contábeis realizados na conta contábil "Pró-labore e outras remunerações a administradores" dos Livros Razão de 2001 e 2003 (doc. 06 da impugnação).

Por oportuno, esclareça-se que a empresa Proforte S/A antecipou a sua distribuição de dividendos ao Impugnante durante o ano-calendário de 2003, porem, ao final daquele ano, optou pelo pagamento de Juros sobre o Capital Próprio. Foi quando a empresa Proforte S/A decidiu por realizar uma reclassificação contábil em seus registros, utilizando-se de parte do valor já antecipado a título de dividendos para o pagamento do valor provisionado a título de JCP.”

Assim, verificar-se-á na contabilidade da empresa Proforte S/A o pagamento de JCP a credito de dividendos.

Ainda, cumpre esclarecer que do valor provisionado foram retidos R\$ 150.000,00 a título de imposto de renda, o qual seria devido quando da contabilização dos JCP, ou seja, em 2001, que, porém, foi recolhido apenas em 2002, já acrescido de multa e juros (doc. 07 da impugnação).

Além disso, daquele valor inicial foram compensados R\$ 43.076,60 referente a dívida do Impugnante para com a empresa. Estes lançamentos contábeis também podem ser comprovados pelas cópias ora juntadas dos registros no Livro Razão de 2001, através dos lançamentos nas contas nº 2.1.03.01.01 e contrapartida na nº 1.2.02.01.020, em 31/12/2001 (doc. 06 da impugnação).

[...]

Em que pese o Recorrente não ter, por um lapso, informado o valor recebido a título de JCP em sua DIRF – 2004, ano-base 2003, tal fato não comprometeu o pagamento do montante relativo ao tributo, uma vez que sobre ele incidiu o IRRF [...].

Não obstante a tais argumentos, entendo que o provisionamento de R\$1.000.000,00 no ano-calendário 2001 a título de Juros sobre o Capital Próprio, o qual fora retificado na Declaração de Ajuste Anual ano-calendário 2003 para R\$ 1.264.737,83, ao passo que alega o contribuinte que corresponde aos juros do período de janeiro a dezembro de 2003 e foram pagos ao mesmo o valor líquido de R\$ 805.609,30, somente no ano-calendário 2003, e que deste valor foram retidos R\$ 150.000,00, a título de imposto de renda, o qual seria devido quando da contabilização dos JCP em 2001, os quais, porém, foram recolhidos apenas em 2002, já acrescido de multa e juros, entendo que, ainda que comprovada a efetiva retenção do imposto de renda, não restou comprovado o efetivo recebimento do valor de R\$ 805.609,30 no ano-calendário 2003.

Ademais, verifica-se que relativamente à esta infração, o Fisco autuou o contribuinte pela diferença do total de rendimentos informados na DIRPF ano-calendário 2003 (R\$ 4.925.996,06), subtraídos o valor de R\$ 4.151.450,67, que foram declarados como distribuição de dividendos em 2003, e quanto a este último valor, a fiscalização considerou como justificado em razão do mesmo constar da cópia do Balanço Patrimonial da empresa Proforte S.A.

Assim, a diferença resultante no valor de R\$ 774.545,39 (entre os rendimentos recebidos em 2003 de R\$ 4.925.996,06 e R\$ 4.151.450,67 recebidos a título de Distribuição de Lucros), foi objeto de lançamento de ofício por “Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas”.

Dá análise de tais valores, verifica-se ainda, que não assiste razão o recorrente quando afirma que o valor de R\$ 805.609,30 recebidos a título de JCP somados ao valor de R\$ 4.151.450,67 recebidos a título de distribuição de dividendos, resulta no valor total dos rendimentos declarados, tendo em vista que a soma de tais valores perfaz **R\$ 4.957.059,97**, o qual não confere com o valor total de rendimentos declarados de **R\$ 4.925.996,06**.

No entanto, ainda que não se possa considerar o valor de R\$ 805.609,30 supostamente recebidos a título de JCP como, efetivamente, percebidos no ano-calendário 2003, verifica-se que a diferença apurada pelo fisco acima demonstrada no valor de R\$ 774.545,39 foi autuada como “Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas”.

Ao autuar o contribuinte por Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas, sem no entanto apresentar qualquer prova de que efetivamente ocorreu omissão de rendimentos tributáveis, o Fisco não poderia ter

lavrado a autuação com base em presunção, pois a ele cabia provar que ocorreu o fato gerador do tributo.

Não bastava o Fisco alegar que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos de pessoas jurídicas sem vínculo empregatício, sem identificar de quais empresas percebeu tais rendimentos e sem identificar a natureza do rendimento recebido, classificando em isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, prova esta que lhe competia.

Neste caso, não há inversão do ônus da prova, pois não trata-se de presunção legal, uma vez que cabia à autoridade fiscal provar que tais rendimentos efetivamente seriam fatos geradores do imposto sobre a renda de pessoa física.

No lançamento tributário, salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o procedimento do sujeito passivo que se configure como infração à legislação tributária, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

Ademais, para caracterizar a infração de omissão de rendimentos a prova indiciária deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador.

Por ser assim, considerando que a apuração do imposto baseou-se em omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, desprovidas de provas, o Auto de Infração não pode prosperar neste item, devendo ser excluído do lançamento o valor de R\$ 774.545,39.

- ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

- ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL

Relativamente à segunda infração, Acréscimo Patrimonial a Descoberto, assim descrita no Auto de Infração em fl. 5.557: *“Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.”*.

Sustenta o recorrente que no item 05 da planilha de aplicações mensais supostamente realizadas consta um Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC na empresa Gairova, no mês de dezembro de 2003, no valor de R\$ 4.804.191,53. Argumenta o recorrente quanto ao suposto AFAC o que segue:

“Por um lapso, o valor acima constou da Declaração de Imposto de Renda do Impugnante como sendo um AFAC seu na empresa Gairova, quando a titularidade na realidade era da empresa M.B. [...]”

A empresa M.B., que neste período era a holding do Grupo Protege, juntamente com o Impugnante constituiu a empresa Gairova no ano-calendário de 2003.

Assim, a M.B. visando a um investimento na empresa Gairova contraiu, no ano-calendário de 2003, empréstimo junto à empresa Protege S/A Proteção e Transporte de Valores, no valor de R\$ 4.804.191,53.

Com este montante a M.B. realizou, também no ano-calendário de 2003, aportes a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, no valor de R\$ 4.804.191,53, na Gairova, conforme demonstram os razões contábeis destas empresas (docs 9 e 10 da impugnação). [...]

Cumpre esclarecer que, quando a empresa M.B. realizou o AFAC na Gairova, o valor de R\$ 4.804.191,53 não foi depositado em uma conta corrente desta empresa, mas sim utilizado para pagamento de suas despesas. Ora saíam valores da M.B diretamente para o pagamento de despesas da Gairova, ora eram realizados depósitos na conta corrente desta empresa, que, após, utilizava-se deste numerário para o adimplemento de suas obrigações. [...]"

Ou seja, para a comprovação de que o AFAC foi realizado pela empresa M.B. e não pelo Impugnante, relacionou cada lançamento constante do Livro Razão da M.B, com o exato valor que saiu da conta corrente da M.B. e o respectivo registro contábil deste na Gairova, numerando estes lançamentos correspondentes com o mesmo número.

Pelo que se percebe, houve a perfeita amarração dos lançamentos contábeis, em datas e valores, com as saídas de numerário da conta corrente da empresa M.B. [...]"

Neste tocante, discordo dos argumentos da decisão *a quo* quando a mesma assevera que *"não é crível o argumento do impugnante de que 'errou' ao preencher a sua Declaração de Ajuste ao consignar um patrimônio de R\$ 4.804.191,53"*, isso porque, conforme se constata das cópias dos Livros Razão da empresa M.B., constantes em fls 6.411 e seguintes, está devidamente registrado os adiantamentos para investimento na empresa Gairova, logo, há verossimilhança nas alegações do recorrente.

Ademais, o simples fato de o recorrente ter mantido na Declaração de Ajuste Anual um patrimônio de R\$ 4.804.191,53, este fato por si só não se presta a manter o lançamento neste item, uma vez que há coerência na contabilidade da MB quanto aos valores registrados como adiantamento para investimento na Gairova.

Assim, deve se excluído do lançamento o valor de R\$ 4.804.191,53.

- TRANSFERÊNCIA DA CONTA CORRENTE PROFORTE PARA A AGROPECUÁRIA E IMOBILIÁRIA MARIPÁ

Por fim, alega o recorrente que teria efetuado transferências da "conta corrente Proforte-Presidência" para a empresa Agropecuária e Imobiliária Maripá. Quanto a este item, argumenta o contribuinte o que segue:

"[...] por um lapso, a "conta corrente Proforte Presidência" não foi utilizada somente para o recebimento de rendimentos do Impugnante ou o pagamento de despesas pessoais e aplicações de seus recursos. Essa conta corrente foi utilizada também pela própria pessoa jurídica Proforte S/A Transporte de Valores, adiante denominada de apenas Proforte, para efetivar mútuo com a empresa Maripá.

Sendo assim, as transferências bancárias que a Autoridade Autuante entendeu terem sido de titularidade do Recorrente em verdade são de titularidade da Proforte e totalizam o montante de [...] R\$ 2.366.000,00 (e não R\$ 2.460.000,00) em 2003, como restou informado no Termo de Verificação Fiscal.

[...] não existe qualquer dispositivo legal vinculando a eficácia do negócio jurídico mútuo à existência do contrato escrito.

[...] o Recorrente, em sua impugnação, demonstrou que o valor em tela refere-se a mútuo entre as empresas Proforte e Maripá por meio de diversos lançamentos que podem ser comprovados pela conta contábil denominada “Empréstimos Empresas Grupo e Sócios – Agropecuária e Imobiliária Maripá Ltda.” nº 45771, constante dos Livros Razão de 2002 e 2003 da empresa Proforte S/A (doc. 12 da impugnação). [...]”

Com efeito, entendo que, mesmo não sendo o contrato de mútuo a única prova acerca da existência do mesmo, verifica-se que no caso dos autos, o mesmo restara imprescindível à comprovação dos fatos, uma vez que trata-se de contas bancárias entre pessoas jurídicas, conta esta que segundo o recorrente, ora era utilizada pela pessoa física, ora pela pessoa jurídica. Verifica-se que há verdadeira confusão patrimonial quanto aos recursos constantes desta conta (Proforte Presidência), uma vez que o contribuinte, quando lhe é favorável, alega que os recursos constantes da mesma são seus, e quanto aos supostos empréstimos efetuados entre as empresas Proforte e Maripá, não lhe dizem respeito. Diante da confusão realizada pelo contribuinte relativa a conta corrente ProForte e os supostos mútuos, verifica-se que o interessado utiliza-se da própria torpeza para afastar o acréscimo patrimonial a descoberto.

O contrato de mútuo, previsto no art. 586 do Código Civil, deve identificar a coisa emprestada e o prazo para devolução, o que não foi possível identificar no presente caso.

“Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.”

Portanto, em que pese o contribuinte tenha apresentado a contabilidade da Agropecuária e Imobiliária Maripá Ltda, empresa para qual, fora supostamente concedido mútuo da empresa Proforte S/A Transporte de Valores, o interessado deixou de apresentar contrato de mútuo entre ambas as empresas, o qual, repiso, é documento relevante para o negócio jurídico celebrado entre as partes envolvidas, que identificaria o prazo de devolução dos recursos emprestados, a fim de que não caracterizasse eventual doação, o que, como bem assentou a decisão *a quo*, “*resultaria flagrante dano aos sócios da pessoa jurídica*”

Assim, limitando-se o recorrente a demonstrar lançamentos contábeis das pessoas jurídicas acima descritas, as quais, são de responsabilidade legal do contribuinte, sem apresentar contrato de mútuo, que comprove o efetivo empréstimo entre as referidas empresas e o prazo de devolução dos recursos, deve der mantido o lançamento neste tocante.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso para, acolher a Preliminar de Mérito quanto à decadência, e excluir da tributação o ano-calendário 2002, bem como, excluir em relação ao ano-calendário 2003 a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas no valor de R\$ 774.545,39 e R\$ 4.804.191,53, referente a acréscimo patrimonial a descoberto no mês de dezembro de 2003.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora

Voto Vencedor

Apesar da consistente fundamentação expendida pela ilustre relatora, divirjo do seu voto em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas sem vínculo empregatício e quanto à titularidade do Adiantamento para Futuro Aumento de Capital na empresa Gairova Agropecus Ltda.

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica sem Vínculo Empregatício. Juros sobre o Capital Próprio não comprovado

A i. relatora entendeu que o Fisco deixou de comprovar a ocorrência do fato gerador do lançamento relativo à omissão de rendimentos no valor de R\$ 774.545,39, deixando de identificar de quais empresas o Recorrente percebeu tais rendimentos e a natureza do rendimento recebido, classificando em isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, prova esta que lhe competia, concluindo que o lançamento é inválido nessa parte, por ter sido realizado com base em ilegal presunção.

Ocorre que a origem do valor de R\$ 774.545,39, lançado a título de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica, no ano-calendário 2003, está identificada no Termo de Verificação Fiscal, f. 5639 e seguintes.

Após intimação da auditoria, o contribuinte consolidou os valores que ingressaram em sua conta nº 1681 10507, no Banco Itaú, tabela à f. 1285, totalizando R\$ 4.925.996,06, e esclareceu tratar-se de valores pagos pela empresa Proforte S/A (identificada no Termo de Verificação, com nome empresarial e CNPJ), a título de distribuição de lucros ou dividendos (isentos), no montante de R\$ 4.151.450,67, e pagamento de juros sobre capital próprio (não tributáveis na declaração de ajuste da pessoa física), no valor de R\$ 805.609,30.

Solicitada a comprovação documental de tais valores, entendeu a auditoria que esta foi satisfatória em relação à distribuição de lucros ou dividendos, mas não com relação aos juros, daí advindo o valor de R\$ 4.925.996,06 – 4.151.450,67 = R\$ 774.545,39.

Assim, o valor lançado foi admitido pelo Recorrente como recebido da empresa Proforte S/A, ingressou na conta bancária do contribuinte, mas a justificativa de que sua origem decorreria de juros sobre capital próprio, não tributável na declaração de ajuste, foi rejeitada pela fiscalização.

Na falta de prova eficaz de que o valor não estaria sujeito à tributação, correta a classificação como omissão de rendimentos do trabalho, recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício.

No processo administrativo tributário, em regra, o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita, nos termos do art. 333 do CPC¹², cabendo ao órgão lançador a prova

¹ Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e, ao contribuinte, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda.

Quando o fato gerador é ocultado pelo sujeito passivo (no caso o rendimento não foi informado na Declaração de Ajuste Anual como tributável ou não), ou quando os documentos apresentados não merecem fé, a autoridade fiscal pode se valer da presunção comum para comprovar o fato imponible, amparada no art. 335 do CPC³:

Art. 335. Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.

A omissão do sujeito passivo também dá ensejo à inversão do ônus da prova, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

As presunções podem ser classificadas em duas espécies: a) comum, *hominis* ou humana e b) legal ou *iuris*.

Para a doutrina tradicional, a presunção comum constitui resultado de um processo lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável, ao passo que a presunção legal é norma

jurídica que estatui a verdade deontica de um fato desconhecido com base em outro fato conhecido⁴.

² Art. 373 do Novo Código de Processo Civil, Lei 13105, de 16/03/2015:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao

autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II ao

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

...

³ Art. 375 do Novo Código de Processo Civil, Lei 13.105/2015:

Art. 375. O juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial.

⁴ HARET, Florence Cronemberger. Presunções em direito tributário: teoria e prática. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) Faculdade

de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível

em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde28012011090558/>.

Acesso em: 20141024.

É possível delimitar diferenças na distribuição do ônus da prova em função da classificação da presunção, conforme posicionamento de Marcos Vinícius Neder⁵:

Se a lei tributária institui presunções para facilitar a atuação do Estado no seu dever de comprovar o ilícito, há a inversão do ônus da prova sobre o fato presumido. O artigo 281 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, por exemplo, estabelece a presunção relativa de omissão de receita na hipótese de se constatar saldo credor de caixa na escrituração do contribuinte. Assim, basta ao auditor demonstrar a existência desse saldo credor (fato indiciário) para que se infira omissão de receita (fato presumido).

...

Por outro lado, se a acusação se baseia exclusivamente numa presunção simples, extraída da experiência ou de um raciocínio indutivo decorrente da observação de outros fatos, há necessidade de se coletar um conjunto probatório que permita o convencimento do julgador. Nessa hipótese, não há inversão do ônus da prova e cumpre ao autor da exigência fiscal a justificação da vinculação entre o fato presuntivo e o presumido.

Em suma, na presunção legal, é a lei tributária, com a finalidade de facilitar a atuação do Estado no seu dever de comprovar o ilícito, que define o consequente (fato presuntivo), cabendo ao agente fiscal comprovar apenas que o antecedente ocorreu (fato indiciário).

Já na presunção comum, o agente fiscal, além de comprovar o fato indiciário, deve demonstrar a vinculação entre este e o fato presuntivo (causalidade normativa⁶), e este vínculo deve ser relevante o suficiente para se reconhecer a ocorrência do fato gerador. Vê-se que o ônus da prova do fato gerador é do fisco, ainda que o faça por meios indiretos.

No caso concreto, o agente fiscal comprovou a existência do fato econômico (rendimento recebido da empresa Proforte S/A) e a condição do Recorrente de diretor dessa sociedade empresária, de modo que o vínculo jurídico existente entre os valores recebidos pelo Recorrente e a natureza desses rendimentos decorre da relação jurídica de trabalho sem vínculo empregatício inerente à prestação de serviços à empresa.

Assim, o fato gerador foi devidamente comprovado e caberia ao Recorrente o ônus da prova de que os rendimentos não são tributáveis.

Note-se também, por oportuno, que o valor desta infração está contido no valor total de R\$ 4.925.996,06, considerado como origem de recursos no ano-calendário 2003, conforme quadro demonstrativo de f. 5631-5632.

⁵ NEDER, Marcos Vinícius. Aspectos Formais e Materiais no Direito Probatório. A prova no processo tributário. Coordenadores Marcos Vinícius Neder, Eurico Marcos Diniz de Santi, Maria Rita Ferragut. São Paulo: Dialética, 2010, p. 2021.

⁶ Maria Rita Ferragut ensina que a causalidade normativa estabelece que "dado o antecedente, deve-ser o consequente". (FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: Meio de Prova do Fato Gerador? in A Prova no processo tributário, Coordenadores: Marcos Vinícius Neder, Eurico Marcos Diniz de Santi, Maria Rita Ferragut. São Paulo: Dialética, 2010.), p. 115.

Dessa forma, não só não houve duplicidade de lançamento desse valor, como sua exoneração concederia ao contribuinte uma origem de recursos graciosa, na apuração da variação patrimonial.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto. Adiantamento para Futuro Aumento de Capital

Consta da declaração de bens do ajuste anual do exercício 2004 do Recorrente, f. 14, adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) na empresa Gairova Agropecus Ltda. (Gairova), no valor de R\$ 4.804.191,53.

Esse valor foi considerado pela auditoria como aplicação de recursos pelo contribuinte pessoa física no ano-calendário 2003, a par de outros valores apurados, e o decorrente acréscimo patrimonial não justificado foi objeto de lançamento, como consta do termo de verificação fiscal, f. 5642.

Afirma, o Recorrente, ter demonstrado, em sede de impugnação, que o AFAC na Gairova não é de sua titularidade, mas da empresa M.B. Participações Ltda (MBP), que obteve os recursos para tanto por empréstimos efetuados junto à empresa Protege S/A Proteção e Transporte de Valores (PSA), e que empregou esses recursos para pagamento direto de despesas da Gairova, em lugar de transferir-lhe o valor do AFAC.

Os documentos que dariam sustentação ao afirmado constaram como anexos 9 e 10 à impugnação, f. 5822 e seguintes, a saber, cópias dos livros razão das empresas acima mencionadas, com anotações dos lançamentos contábeis correlacionados.

O Recorrente juntou também Parecer Técnico de lavra do Prof. Eliseu Martins, f. 6391 e seguintes, com a conclusão “podemos afirmar, com base nos livros contábeis e no documento ‘Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social’, que o montante de R\$ 4.804.191,53 não é de titularidade do impugnante”.

Percebe-se então que o núcleo argumentativo do Recorrente é que o investimento constou de sua declaração de ajuste anual do exercício 2004, ano-calendário 2003 por mero equívoco.

É certo que não pode prosperar o lançamento fundado em erro de fato cometido pelo contribuinte ao prestar sua declaração de ajuste. Nesse sentido, dentre muitos outras, a ementa do Acórdão nº 10249383, da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Processo 13052.000296/200356:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2001 PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL ERRO DE FATO MEIOS DE PROVA - É de se admitir o erro de fato para conduzir à revisão do lançamento, eis que, se o lançamento há de ser feito de acordo com o tipo abstrato da norma, há de conformar-se à realidade fática. Assim, estando demonstrada a existência de erro de fato no preenchimento da declaração de ajuste anual, é cabível a retificação do lançamento, já que a prova do erro cometido pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a

presuntiva, com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção. Recurso provido.

Porém, como se nota da ementa transcrita, há necessidade de comprovação do erro cometido.

No caso em análise, a aplicação de recursos foi declarada no ano-calendário 2003, enquanto que os documentos que comprovariam o erro cometido referem-se ao ano-calendário 2002.

Se adotados sem reservas os documentos apresentados e mesmo as conclusões do parecer técnico, ainda assim remanesce obscura a questão de que poderia também ter havido AFAC no ano-calendário 2003 e sua titularidade poderia ser do Recorrente, exatamente como declarado, uma vez que foi estabelecido, sem controvérsias, que o contribuinte geria seus recursos pessoais utilizando conta bancária da empresa e detinha o controle das demais empresas envolvidas.

Mesmo que tenha o parecer se baseado em documentos do ano-calendário 2003 para chegar às suas conclusões, nada impediria que esses documentos fossem também submetidos ao escrutínio do órgão recursal, para assim subsidiar a convicção de seus integrantes no sentido pretendido pelo Recorrente.

Note-se que não há aqui mera desconsideração dos elementos favoráveis à tese da defesa em privilégio ao que lhe é contrário. O que ocorre é que os elementos trazidos referem-se a períodos distintos, e deveriam ser complementados com documentos adequados correspondentes ao ano-calendário 2003, para comprovar a ausência do AFAC ou sua diversa titularidade também nesse ano.

Quanto aos mútuos em tese obtidos pelo Recorrente junto às empresas, a já mencionada confusão, no sentido técnico do termo, entre suas finanças e da pessoa jurídica, bem como o controle que o primeiro exerce sobre as empresas envolvidas, tornam necessárias a comprovação contábil e documental de sua efetividade, para que os mútuos pudessem ser considerados como origem de recursos na apuração do acréscimo patrimonial.

Por essas razões, não deve ser acolhido o recurso nesses pontos.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Luciana de Souza Espíndola Reis