



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003991/2009-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-011.059 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente GILBERTO ALDO GAGLIANO JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006, 2007

MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OBSERVAÇÃO DE REQUISITOS E ELEMENTOS DAS RAZÕES DE LANÇAR E DECIDIR.

Quando são cumpridas as formalidades do processo administrativo fiscal, onde resta claro o enquadramento legal com a descrição dos fatos, identificação do sujeito passivo, matéria tributável, com o montante do tributo devido e a obrigação correspondente, em cumprimento ao disposto no art. 142, do CTN, verifica-se que o ato que gerou o auto de infração está devidamente motivado infração, bem como também está fundamentado o ato da autoridade julgadora de primeira instância, que apresenta as razões da decisão com precisão e clareza

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

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa bem assim não há que se falar em nulidade do lançamento.

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

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flávia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, o conselheiro(a) Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por GILBERTO ALDO GAGLIANO JUNIOR contra o Acórdão de primeira instância que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2004, 2005 e 2006, exercícios de 2005, 2006, 2007, no qual apurou-se omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, bem como acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, no valor total de R\$ 2.300.321,93., acrescido de multa de ofício e juros de mora, atualizados até o lançamento.

A autuação funda-se no enquadramento legal art. 42, § 2 e § 3º, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96; art. 849, § 2 e § 3º, inciso I e II do RIR/99, aplicados à época dos fatos geradores.

Após a decisão de primeira instância ter julgado improcedente a impugnação, o recorrente interpõe Recurso Voluntário, aduzindo em síntese as mesmas alegações de primeira instância, acrescentando o seguinte:

Preliminar

- i)* Nulidade da infração: Cerceamento do direito de defesa, em razão da violação a princípio da ampla defesa, aduzindo que houve afronta a princípios constitucionais de cumprimento obrigatório pela Administração Pública consoante art. 2º da Lei nº 9.784/99. Alega também quebra de sigilo bancário pelo pedido de apresentação de extratos;

No mérito:

- ii)* Necessidade de prevalência da verdade material, alegando que caberia ao fisco apontar, após análise da documentação apresentada, houve desconsideração das DIPJ retificadoras entregues pelas Viol Participações e Empreendimentos Ltda e Trusthouse Turismo e Representações Ltda, sob argumento de que foram promovidas após início da ação fiscal, sendo arbitrário e ilegal;
- iii)* Alega que os valores creditados têm como origem pró-labores, lucros distribuídos ou ainda pagamentos de clientes das empresas das quais é sócio, receitas estas perfeitamente reconhecidas pelas pessoas jurídicas, como demonstraria documentação contábil das empresas que ora anexa;
- iv)* No tocante especificamente à distribuição de lucros, esclarece que as empresas Viol Participações e Empreendimentos Ltda. e Trusthouse Turismo e Representações Ltda. estão sujeitas à tributação pelo lucro presumido, inexistindo ajustes ao final do trimestre, como estabelece o art 1º da Lei nº 9.430/96. Portanto, podem distribuir com isenção o equivalente à receita bruta multiplicada pelo percentual de presunção (art 519 RIR) ou o lucro contábil previsto no art 48, §2º da IN/SRF 93/97, e o §3º da IN/SRF 93/97 possibilitou a distribuição de lucros antecipada, ou seja, antes de findo o trimestre correspondente;
- v)* Aduz a estrita tipicidade das obrigações tributárias, onde o ato administrativo deve observar os princípios da legalidade e da tipicidade, e que ao ter havido a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades citadas, ou a exigência de entrega de DCTF acabou por transferir-lhe indevidamente obrigações societárias;
- vi)* Discorrendo sobre o princípio da entidade e do abuso da personalidade jurídica e desvio de finalidade, bem como discorre amplamente sobre a operação realizada de distribuição de lucros e dividendos, alegando estar correta e que de fato houve a efetiva obediência aos parâmetros legais;
- vii)* Alega possuir a multa de ofício atribuída no patamar de 75%, caráter confiscatório, fazendo referência a julgados neste sentido;
- viii)* Destaca-se fazer parte da instrução probatória instrumentos particulares, contratos sociais, planilhas, documentos contábeis, documentos fiscais e extratos bancários.

Por fim, pede o cancelamento da autuação.

Diante dos fatos narrados, é o breve relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2301-011.059 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.003991/2009-57

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

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

DAS PRELIMINARES

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o recorrente a falta de exposição de motivos, e alega falta de relação de pertinência lógica ente os fatos ocorridos e ato praticado. Aduz que o processo deveria ter sido instruídos com os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de provas indispensáveis para a comprovação do fato gerador. Alega que não teve ciência de todas as diligências feitas, e pela falta de conhecimento da investigação fiscal, o auto de infração deve ser declarado nulo.

Sem razão o recorrente.

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

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

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

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

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

DECRETO n.º 70.235/72.

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

- I a qualificação do autuado;
- II o local, a data e a hora da lavratura;
- III a descrição do fato;
- IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

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

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

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

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

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

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

Essa etapa do processo é considerada de “*fase contenciosa*”, conforme se destaca do trecho do artigo “Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua aplicação

Na fase “*investigativa*”, a autoridade fiscal tem o poder-dever de realizar as diligências e exercer atividades necessárias para obter as informações imperativas na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN¹. Com isso, autoridade administrativa atua para apurar todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos,

¹ CTN, Art. 196: “A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”. Grifou-se.

documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes, e até demandar força policial, a depender do caso, em que houver embaraço, obstrução ou desacato perante a autoridade administrativa, conforme o que dispõe o artigo 200 do CTN².

Após a fase *não contenciosa*, e instaurado o processo administrativo com a lavratura do auto de infração pela autoridade competente, surge então a *fase contenciosa*, que é a etapa onde o contribuinte poderá efetivamente contestar o lançamento fiscal e sua exigibilidade, apresentado sua defesa e as provas que entender devido.

Recorda-se que em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado. Neste sentido, além da norma em direito tributário, a Lei nº 9.784/99, aplicada de forma subsidiária ao PAF, prevê em seu art. 36 que “cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado”. Em igual sentido, o art. 373, incisos I e II, do Código de Processo Civil, aplicado também de forma subsidiária ao PAF, dispõe que o ônus da prova incumbe “ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito” e ao “réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Por outro lado, verifica-se do auto de infração e do relatório fiscal, do qual fundamentou o lançamento, que foram observados e respeitados os princípios que regem o PAF, dentre deles o da finalidade, legalidade, publicidade, contraditório e ampla defesa, consoante o devido processo legal.

O princípio da motivação também foi cumprido, conforme se observa no ato da autoridade lançadora, estando clara as razões da autuação, em cumprimento ao disposto no art. 142, do CTN, bem como também no ato da autoridade julgadora de primeira instância, onde se verificam as precisões dos motivos e fundamentações do Acórdão *a quo*.

Como bem explica Eduardo Muniz M. Cavalcante, o princípio da motivação diz respeito ao dever da autoridade administrativa esclarecer de maneira integral e definitiva as razões que orientaram a tomada de decisão, bem como pela autoridade julgadora de enfrentar as matérias impugnadas e fundamentar o ato que decidiu sobre o litígio instaurado, não podendo fazer uso de negativas genéricas e imprecisas³.

Cabe reforçar que reforça-se que cabe ao contribuinte apresentar as provas devidas, cotejando-as e indicado as fontes do seu direito, com documentos hábeis e idôneos. Para apurar a verdade material dos fatos, é necessário que a prova apresentada, além de ser importante para afastar a acusação fiscal, deve efetivamente remontar a situação fática dos autos. Situação essa que não ocorreu durante o processo.

Portanto, diferentemente do que alega o recorrente, no sentido de não houve ampla defesa na constituição do crédito, com cerceamento seu direito, verifico que todas as formalidades que permeiam o PAF foram devidamente observadas, sendo ofertados e disponibilizados todos os prazos as manifestações em todas as fases permitidas pela legislação, oportunizando a apresentação defesa e recurso, bem como o contribuinte demonstrou conhecer o auto de infração de forma clara, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre a determinação da obrigação tributária, e acessórios, os juros de mora, a multa e a correção

² CTN, art. 200. “As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”.

³ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Processo tributário administrativo e judicial. Rio de Janeiro: Forense: 2022, pág. 103.

monetária, revelando-se, portanto, inviável falar em cerceamento da defesa ou nulidade da infração ou da decisão de primeira instância.

Assim, não acolho a preliminar suscitada.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A fiscalização constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada.

Nesse sentido, o lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei n.º 5.172/66

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

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

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

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

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

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

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

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

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

Conforme lesiona Ricardo Mariz de Oliveira: "acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio apresenta-se como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação ⁴".

Diferentemente do que entende o recorrente o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados. Para Hugo de Brito Machado, a renda é definido da seguinte forma:

"Renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...) "⁵.

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

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

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

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1228, do código Civil, *in verbis*:

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

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

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

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

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

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.⁶

Por outro lado, sobre a alegação de que os valores saíram da sua conta para a empresa em que houve a operação de mútuo. Verifica-se que, dos documentos juntados e dos contratos firmados, não foram observadas as formalidades legais do instrumento firmado, como registro de firma reconhecido em cartório, testemunhas e demais disposições da lei civil, que rege a relação entre particulares.

Nesse aspecto a fiscalização informou o seguinte (e-fl. 289):

“(...) em tais documentos não foram reconhecidas as firmas dos signatários por qualquer tabelionato, cartório ou oficial de registro. Em decorrência, muito mais difícil se pode aferir a idoneidade de cada signatário, principalmente a do mutuário que não se sabe se a subscrição tenha sido efetivada na qualidade de procurador ou sócio da empresa.” Ressalta, outrossim, que “os contratos ainda padecem da falta de formalidade interna da empresa, pois não foi apresentado qualquer livro registro, ou ainda outro documento que lhes dessem consistência.”

Com isso, não há como acolher o referido instrumento como meio de prova idônea para afastar a omissão de rendimento apontada, por presunção legal.

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

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

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

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

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Já o recorrente alega que não foram considerados a documentação trazida ao feito onde identifica a operação dos depósitos como distribuição de lucros das empresas Viol Participações e Empreendimentos Ltda. e Trusthouse Turismo e Representações Ltda., em que o contribuinte seria sócio.

Contudo, verifica-se que as alegações das operações ocorridas não guarda referência com data e valor dos depósitos ou créditos apurados pela auditoria.

De forma específica, o recorrente em suas razões aduz que valores creditados em suas contas bancárias (fls 319, 360 e 387) têm como origem lucros distribuídos por empresas das quais é sócio e, no tocante à desconsideração dos documentos comprobatórios, assevera que não deve prosperar por dois motivos: *“(1) quem efetuou as retificações foram as empresas TRUSTHOUSE e VIOL e não o contribuinte e (2) a ausência de DCTF não impede as distribuições de lucros efetuadas por essas empresas, tendo em vista a inexistência de impeditivo legal; 3) alega que as empresas são optantes pelo lucro presumido, e que toda as formalizações teriam sido cumpridas por elas, estando isentas da distribuição, já que teriam recolhidos o imposto devido.*

Alega o contribuinte que a fiscalização ao desconsiderar as DIPJ declaradas e retificadoras entregues ou não acolher a exigência de entrega de DCTF acabou por transferir-lhe indevidamente obrigações societárias à pessoa física, bem como em razão disso houve desconsideração da personalidade jurídica das citadas pessoas jurídicas.

Entretanto, a desconsideração de personalidade jurídica é instituto diverso do alegado pelo recorrente, uma vez que não acolher algum tipo de prova ou documento por si só não afeta o instituto citado, devendo haver o devido processo legal para que a situação de desconsiderar a personalidade jurídica seja analisado de forma específica, o que não é o caso do autos. Inclusive, essas informações todas foram trazidas pelo contribuinte em seus esclarecimentos e defesa e não a fiscalização.

Referente às informações prestadas, bem com dos documentos juntados, a DRJ de origem assim concluiu:

“(…) Pois bem, para comprovar a distribuição de lucros realizada pelas pessoas jurídicas de sua propriedade, trouxe o recorrente aos autos **DIPJ retificadoras entregues no período de 09-13/04/2009** pela Viol Participações e Empreendimentos Ltda para os anos-calendário 2004 e 2005 (fls 1329-1363 e 1400-1411) e Trusthouse Turismo e Representações Ltda para o ano-calendário de 2004 (fls 1365-1399), **além de documentos contábeis** (fls 961-1414) relativos a 2004, 2005 e 2006, dentre eles o livro diário, **levados a registro na Junta Comercial na data de 14/04/2009** (vide fls 987, 1031, 1067, 1102, 1106, 1119, 1129, 1139, 1143, 1153, 1163, 1173, 1177, 1178, 1185, 1195, 1199, 1209, 1213, 1217, 1221, 1228, 1232, 1236, 1240, 1244, 1248, 1252 e 1256).

(…)

Nota-se que o contribuinte tomou conhecimento sobre o procedimento fiscal relativo ao Imposto sobre a Renda exercícios 2005 a 2007 em 13/06/2008, quando o Termo de Início de Fiscalização, primeiro ato escrito praticado por um Auditor Fiscal, foi levado à sua ciência (fls 22-24). A partir deste marco temporal o contribuinte nada mais poderia alterar em relação ao tributo, ao período e matéria abordados pela Fiscalização, espargindo a perda de espontaneidade também às empresas nas quais figurava no quadro societário, independentemente destas terem sido intimadas ou não. Conclui-se assim que retificações e contabilidade confeccionada e registrada em abril de 2009, não pode ser acatada em vista da ausência de espontaneidade da pessoa jurídica.

Destaca-se que diferentemente do que aduz o recorrente, ele era figura de extrema importância na rotina empresarial, vez que não só detinha participação societária expressiva, como também era sócio com poderes de administração como atestam documentos diversos, tais como a ficha cadastral emitida pela Junta Comercial do Estado de São Paulo às fls 876-878, o que torna impossível não pensar no direcionamento da empresa na produção das provas que lhe fossem mais convenientes. (…)

Diante deste cenário, propício lembrar trecho de acórdão nº 101-96.341 da lavra da Conselheira Sandra Faroni:

No presente caso, em se tratando de omissão de receitas caracterizada por depósitos efetuados em conta corrente mantida pela empresa sob falsa titularidade, e em nome de Ubiratan Afonso Fernandes, o procedimento fiscal instaurado contra essa pessoa física, a fim de averiguar a incompatibilidade da movimentação financeira em conta de sua titularidade com a declaração de isento apresentada, exclui a espontaneidade da pessoa jurídica quanto às receitas omitidas. A pessoa jurídica Comercial Fernandes Ltda. está inquestionavelmente relacionada com a infração objeto de Verificação na pessoa física (declaração de rendimentos incompatível com a movimentação financeira da pessoa física).

Em verdade, é preciso dizer que a desconsideração de documentos efetuada pela Fiscalização tem respaldo legal e jurisprudencial como denotam as ementas colacionadas a seguir. Necessário apenas o reparo no tocante à exigência de DCTF retificadora, a qual, se fosse entregue, igualmente como as DIPJ, padeceria do vício da

não espontaneidade, impondo a necessária desconsideração e lavratura de créditos porventura existentes.

Se as implicações de cunho formal já não fossem suficientes, o conteúdo trazido pelas retificações jogaria pá de cal na pretensão do impugnante. Nota-se o significativo aumento das receitas declaradas e modificação da forma de apuração destas (de livro caixa para escrituração contábil), bem como a informação de cifras consideráveis a título de distribuição de lucros isentos onde antes nada existia, tudo isto ao completo desamparo de provas documentais produzidas ao tempo dos fatos ou do correspondente recolhimento de tributo

Nesse sentido, mesmo que tivesse ocorrido retificadoras nas obrigações acessórias das empresas envolvidas na operação, existe a necessidade de constatação também nos livros e documentos fiscais de registros diários da empresa, a fim de constatar também a proporcionalidade e distribuição entre os sócios, e não por mero instrumento particular de cessão de direitos, obrigações e outras avenças, tal como aquele de fls.1000-1005.

Já no que diz respeito da alegação que teria alienado sua participação societária no ano-calendário anterior das vendas das ações da empresa Viol, e que apenas em 2006 ocorreu a venda das cotas sociais, também não pode ser acolhida, até porque constou de preenchimento na DIPJ 2006 da empresa "Viol" nome do recorrente responsabilidade, e por mais que tenha sido um erro como aduz o interessado, a materialidade do fato gerador do tributo ocorreu efetivamente.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuída, sem incidência de imposto, parcela de lucros ou dividendos excedentes, desde que a empresa demonstre, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo lucro presumido.

Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, sem registros.

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

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

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

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

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

Contudo, a decisão de primeira instância consoante a autuação fiscal, apurou que não foram cumpridas as formalidades necessárias para acolher as operações que teriam o benefício de isenção.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TÍTULO XIII

DOS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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

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

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

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

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

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

Seção IX

LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

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

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

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

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

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

Cumpre destacar, ainda, que a divisão dos lucros e dividendos estão sendo aceitos como isentos pela jurisprudência do CARF mediante o cumprimento de formalidades e obrigações como manter os livros contábeis/livro diário devidamente escriturado, a exemplo do Acórdão 2202-005.011, de 12 de março de 2019, de Relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto, da 2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, da qual descreve que a isenção é permitida “desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo lucro presumido. **Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio**”.

Assim, não há como acolher as alegações do recorrente, nem a título pró-labore, pois não houve individualização das quantias informadas, em data e valor, conforme a norma já citada acima, bem como também houve a perda da espontaneidade onde os documentos fiscais foram retificados após o início do período fiscalizatório.

Assim, verificada a omissão de rendimentos sem que se tenha havido a comprovação da origem dos valores, apesar da tentativa do recorrente em demonstrar a licitude das operações, faltaram documentos hábeis e idôneos para dar lastro às suas alegações, devendo o lançamento deve ser mantido por falta de comprovação de sua origem.

Com isso, verifico que não houve por parte do contribuinte a análise individualizada tanto na impugnação, quanto em seu recurso, dos valores identificados na apuração fiscal, decorrentes dos depósitos bancários.

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

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

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

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

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

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

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

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

Assim, não assiste razão o recorrente.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA COMINADA

Aduz a recorrente que a multa possui efeito confiscatório.

Entretanto, este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, já que confisco possui clara pertinência constitucional, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

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

Não obstante, a súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

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

Acrescenta-se que eu suas razões recursais o contribuinte além de argumentar o efeito confiscatório da multa qualificada de 150%, confunde os elementos de aplicação da multa de ofício, uma vez que a característica da multa qualificada é a sonegação, com ação omissiva ou comissiva na conduta do agente, que tem por objetivo ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, lesando o erário público. Diferente da multa agrava, que é aplicada quando o contribuinte deixa de cumprir determinada obrigação, tal como atender a alguma intimação da autoridade fiscal, tal como já explicado pela DRJ de origem.

No presente caso não houve aplicação de multa agravada, mas tão somente qualificada, e sobre esse contexto o recorrente não obrou afastar os elementos que configuraram a aplicabilidade da referida multa.

Assim, não conheço das alegações de inconstitucionalidade de Lei.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para não conhecer das alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade, para na parte conhecida não acolher a preliminar e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator