



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.730683/2018-97
ACÓRDÃO	2402-012.873 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS ARISTIDES ALMEIDA PEREIRA E OUTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares arguidas.

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS INFORMADOS COMO ISENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Uma vez não comprovado tratar-se de lucros distribuídos ao sócio, os valores auferidos pelo sujeito passivo e informados como isentos na Declaração de Ajuste Anual, devem estes ser considerados rendimentos tributáveis pagos pela empresa.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

DECADÊNCIA. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I do CTN. (Súmula do CARF nº 72).

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 110)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada mantida neste acórdão, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento). Vencidos os Conselheiros João Ricardo Fahrion Nüske, Gregório Rechmann Júnior e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram-lhe provimento em maior extensão, também afastando a qualificação da multa de ofício aplicada.

Sala de Sessões, em 2 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Marcus Gaudenzi de Faria (relator), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p 411 a 454) interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/CGE consubstanciada no Acórdão nº **04-52.582** (p. 375 a 406), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, a seguir demonstrado:

Da autuação:

Trata o processo de exigência formalizada através de Auto de Infração em face de CARLOS ARISTIDES ALMEIDA PEREIRA, CPF 923.172.273-53.

O lançamento tributário refere-se ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física e compreende o período de apuração de 01/01/2013 a 31/12/2013, por meio do qual se exige o crédito tributário de R\$ 2.837.372,27.

O lançamento fiscal refere-se à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) de fl. 188 e Termo de Verificação Fiscal (fls. 193 e seguintes) , cujos trechos são abaixo colacionados:

Em 11/12/2018 (fl. 211) o(a) contribuinte foi regularmente cientificado(a) do lançamento, e em 10/01/2019 ,conforme data expressa no termo de juntada de documentos extraídas do sistema E-PROCESSO e abaixo anexada, apresentou impugnação (fls. 275 e seguintes):

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 193 a 211, e anexos, o lançamento decorreu das seguintes infrações:

1 – Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, no montante de R\$ 3.483.048,08.

A autuação foi formulada, com efeito, sobre a base de que este contribuinte, Carlos Aristides Almeida Pereira, teria obtido a renda que declarou como isenta de outras fontes, que não a distribuição de lucro de algumas das sociedades empresárias das quais é sócio, notadamente Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA. (CNPJ: 08.073.121/0001-75); Aviões do Forró Edições e Gravações Musicais LTDA. (CNPJ: 07.940.525/0001-56); Radio Pajeú FM (CNPJ: 10.394.880/0001-81); e C.A. Almeida Pereira Imóveis – EIRELI (CNPJ: 11.819.933/0001-21).

DA MULTA APLICADA

Verificou-se conforme descrito no TVF, a conduta intencional do contribuinte, quando este apresenta Declarações que não correspondem à realidade dos fatos, consumando a tentativa de modificar as características dos rendimentos recebidos das pessoas jurídicas citadas.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa Solteirões do Forró, o contribuinte nem constava do quadro societário da empresa à época dos fatos, mesmo assim declara ter recebido lucros distribuídos de tal empresa.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa Aviões do Forró, o contribuinte alega tratar-se de distribuição de lucro, mas não apresentou comprovante do efetivo recebimento, nem documentação referente à empresa.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa C.A. Almeida Pereira, o contribuinte sonegou totalmente a informação. A informação sobre rendimentos foi obtida diretamente na empresa através de diligência fiscal, onde se verificou no livro caixa o lançamento do valor como saída para "CARLOS ARISTIDES DE ALMEIDA PEREIRA Vr. Ref. A ajuste entre contas".

Questionado alegou tratar-se de empréstimos realizados entre o contribuinte e a empresa de maneira informal, sem contrato, sendo assim, não apresentou documentação comprobatória para amparar tal alegação.

Para ser considerado empréstimo, essa operação deveria ser documentada com contrato de mutuo, respeitando o Princípio Contábil da Entidade. Na verdade, o contribuinte demonstra que tentou simular esses empréstimos na tentativa de aparentar certa legalidade na confusão patrimonial entre a pessoa física e a pessoa jurídica.

Assim, por tudo o acima exposto, aplicada, em relação à infração Omissão de Rendimentos, descrita no item acima, a multa de ofício em seu percentual de 150%, pela simples adequação da conduta praticada ao disposto no art. 44, inciso II da Lei 9.430/96:

"Lei 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

[...]

II - Cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei 4.502/64

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Da impugnação

Impugnação de CARLOS ARISTIDES ALMEIDA PEREIRA

Narrativa

Não obstante a fiscalização tenha sido iniciada em função da "Operação For All", da Polícia Federal, segundo consta no próprio Auto de Infração, a acusação sobredita não se lastreia em muito mais que a intuição da Auditora Fiscal competente, ignorando por completo os depoimentos e demais provas produzidos ao longo daquela Operação. Estes, na verdade, desprovam, em absoluto, tudo que fora relatado pela Autuante.

Para justificar sua versão de fato – que, aparentemente, por feliz coincidência, é tão benéfica quanto é possível ser ao Fisco Federal - a Autuante não constatou, ou sequer se deu o trabalho de supor, como fez muitas vezes, qual teria sido a fonte dos rendimentos alegadamente tributáveis deste Contribuinte. Não houve a mínima investigação – em qualquer dos 4 (quatro) casos - sobre a situação fática central para a constituição de todas as obrigações constantes no Lançamento de Ofício: as circunstâncias do fato gerador.

No caso da primeira das sociedades citadas, a Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA., foi simplesmente dito que este Impugnante não seria sócio, por não constar como tal nos atos constitutivos e presumido, a partir de então, que a renda declarada não poderia decorrer de distribuição de lucros. Isto é tornado explícito, na página 09 (nove) do Termo de Verificação, nos seguintes termos:

"Portanto, conforme Contrato Social e aditivos ao Contrato Social da empresa Solteirões do Forró, CNPJ 08.073.121/0001-75, no Período de 29/12/2009 a 27/02/2015, Carlos Aristides Almeida Pereira não participava da sociedade como

sócio, não sendo possível a distribuição de lucros na forma declarada na DIRPF Ano Calendário 2013 do contribuinte.”

Essa versão, todavia, é contrariada por todos os elementos de prova disponíveis na “Operação For All”, a que a própria Agente Fiscal alegou ter acesso. De início, diversos depoimentos contrariam o contexto relatado no Auto de Infração, atestando que este Impugnante era sócio de fato da Solteirões do Forró. Apenas para não cansar Vossas Excelências, citaremos 2 (dois) deles, os dos Srs. Antônio Isaias Paiva Duarte; e José Raimundo de Lima. No primeiro deles, respectivamente, consta o seguinte:

“QUE é sócio da Banda SOLTEIRÕES DO FORRÓ (com 37,5% de participação), não lembrando se seu nome efetivamente consta no contrato (talvez o do seu filho ENDERSON RABELO DUARTE); **QUE os demais sócios são ZEQUINHA ARISTIDES (com 10%), ZÉ CANTOR (com 15%), e CARLINHOS ARISTIDES (com 37,5%);**” (grifo nosso)

De forma muito similar, no do Sr. José Raimundo de Lima, por sua vez, foi dito explicitamente o que segue:

“perguntado se figura como sócio de quais empresas atualmente, há quanto tempo integra o quadro societário da(s) referida(s) empresa(s) e qual sua renda mensal, respondeu que desde 2004, recebe uma „porcentagem“ da banda Solteirões do Forró, ficando a empresa A3, nas pessoas de ISAÍAS e CARLOS ARISTIDES com o restante dos rendimentos da banda;”

Ratificando essa versão de fato, diversa da relatada pela Agente Fiscal, seguem anexos também, a título meramente exemplificativo, 4 (quatro) recibos de quantias pagas pela Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA. ao ora Impugnante, alguns dos quais atestam diretamente serem esses pagamentos referentes a distribuição de lucro. Também anexamos nesta oportunidade planilhas em que consta este Contribuinte como um dos sócios.

Todos esses documentos foram retirados dos autos da “Operação For All” e, logo, deveriam ser de conhecimento da Autoridade Autuante.

O mais importante, contudo, para sepultar a versão de fato segundo a qual este Impugnante não seria sócio da Solteirões do Forró, é que a própria Receita Federal do Brasil (RFB) reconhece isto expressamente no Processo Administrativo 10380.730.855/2018-22, nos seguintes termos:

“20.7. Em razão de todo o exposto, restou caracterizado a infringência dos dispositivos legais transcritos relativamente ao que foi, exaustivamente, comprovado neste relatório fiscal de que ANTONIO ISAIAS PAIVA DUARTE, CARLOS ARISTIDES ALMEIDA PEREIRA e ZEQUINHA

ARISTIDES PEREIRA são, desde a constituição, os administradores das sociedades AVIÕES DO FORRÓ, A3 ENTRETENIMENTO e SOLTEIRÕES DO FORRÓ, uma vez que administravam, de fato ou de direito, conforme o período, e, por consequência, possuidores da maioria do capital social destas sociedades, seja de forma direta seja indiretamente.”

Portanto, sustentar o contrário nesta oportunidade, quando lhe convém, constitui comportamento contraditório do Fisco, o que é evidentemente ilícito. Se não fossem suficientes todas essas provas, então, teria, no mínimo, precluído a alegação de que este Impugnante não é, de fato, detentor de fração expressiva do capital social em questão.

No caso das outras fontes supostamente tributáveis, não existem divergências fáticas relevantes para este litígio administrativo, porquanto o Auto de Infração simplesmente se abstém de sustentar qualquer versão de fato. Ele, na verdade, simplesmente alega que este Contribuinte não comprovou adequadamente as origens por ele alegadas dos rendimentos em questão, declarados como isentos, pelo que seriam eles então, imediata e necessariamente, tributáveis.

Assim, em virtude da alegada falta de comprovação do Contribuinte dos fatos por ele alegados, foi presumida uma situação jurídica, sem que tenham sequer sido explicitados quais seriam os fatos verdadeiros, em detrimento dos declarados por este Impugnante. Não houve um único relato sobre qualquer aspecto do fato gerador, mas tão somente foi tomado o valor declarado pelo próprio Contribuinte como tributável, sem averiguar de onde, a qual título e se existia, de fato, aquele rendimento.

Simplesmente, se assumiu que, se não foi comprovada a versão de fato X, são tributáveis todos os valores relatados conforme a mesma versão de fato X, sem que se substitua ela por uma versão de fato alternativa, Y, muito menos se verifique se o único elemento aceito da versão de fato X – os valores – são verdadeiros.

Quando interessou, presumiu-se verdadeira a declaração do Contribuinte, quanto aos valores recebidos. Quando não interessou, entretanto, desconsiderou-se a origem informada por ele na mesma declaração. É absolutamente injustificável esse procedimento, conforme melhor demonstraremos mais adiante.

Nesse sentido, agravou a situação a imposição de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), sem que fosse especificada por qual infração específica, muito menos quais seriam os elementos que, conjugados, demonstrariam o dolo deste Sujeito Passivo. Certamente, não foi possível demonstrar o elemento subjetivo por não haver uma versão de fato defendida pelo Fisco neste caso. Ele contentou-se em alegar que a do Contribuinte, na parte que não lhe seria benéfica, era falsa, sem oferecer explicação melhor condizente com as provas dos autos.

Ora, é evidentemente impossível dizer qual foi a intenção de uma conduta que não se sabe qual é. Se não foi identificada a forma pela qual foram obtidas aquelas receitas alegadamente tributáveis, é óbvio que não é possível identificar a intenção com que o Sujeito Passivo agiu para ocultá-la. Não há como sequer afirmar categoricamente que houve a simulação, pelo que a Autuação, em geral, mas mais especificamente nesse aspecto, é uma troça ao bom senso e ao conjunto de direitos fundamentais do contribuinte.

Desse modo, nos termos da argumentação a seguir empreendida, demonstraremos, por fundamentos fáticos e jurídicos irresistíveis, ser nula e absolutamente improcedente a autuação ora impugnada, pelo que pedimos particular atenção às razões que seguem

Das Preliminares

DAS INVALIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO

Antes de ser travada qualquer discussão de mérito, já há de ser constatada a não subsistência desta autuação, por força de um conjunto de invalidades insanáveis que, no entendimento do impugnante, ora recorrente a viciam.

Para a formação dos juízos de validade pretendidos nesta argumentação, com efeito, podem ser necessárias algumas noções fundamentais sobre a matéria. Fredie Didier Jr. brilhantemente, presta algumas observações muito pertinentes aos nossos objetivos:

“O fenômeno jurídico deve ser examinado em três planos distintos: existência, validade e eficácia.

O plano da existência refere-se aos fatos jurídicos, o plano da eficácia, às situações jurídicas (efeitos jurídicos, dentre os quais o mais importante é a relação jurídica).

O plano da validade é exclusivo de alguns fatos jurídicos, mais precisamente dos atos jurídicos (negócios jurídicos e atos jurídicos em sentido estrito), fatos humanos cujo suporte fático dá relevância à vontade. Há fatos jurídicos que não „passam“ pelo plano da validade, como são os casos dos fatos ilícitos (não se fala de nulidade do crime), dos atos-fatos (não se cogita a invalidade de uma pintura) e dos fatos jurídicos naturais (infelizmente não se invalida a morte).

A validade do ato diz respeito à eficiência com que o seu suporte fático foi preenchido. Se houver o preenchimento da hipótese de incidência (previsão do fato em enunciado normativo) de maneira deficiente, surgirá do defeito que pode autorizar a nulificação do ato (= invalidação, que se refere tanto à decretação do nulo quanto a anulação): a destruição de um ato jurídico em razão de um defeito seu.

(...)

Não há efeitos jurídicos nulos: os efeitos jurídicos existem ou não. É como afirma Pontes de Miranda: „Não há relação jurídica nula nem direito nulo, nem pretensão nula, nem ação nula, como não há relação jurídica anulável, nem direito anulável, nem pretensão anulável, nem ação anulável. Nulo ou anulável ou rescindível é o ato jurídico, inclusive ato jurídico processual, como a sentença“.

O ato jurídico inválido existe. Ato inexistente não tem defeito.

(...) A invalidação é a consequência mais drástica que pode advir da prática de um ato jurídico defeituoso.

A validade de um ato jurídico deve ser examinada contemporaneamente à sua formação. O ato jurídico pode nascer defeituoso. A invalidade é sempre congênita. O defeito pode estar no próprio ato (cláusula abusiva de um contrato de consumo, por exemplo) ou ser anterior a ele (coação, dolo, erro etc.), mas jamais pode ser posterior ao ato. Se o ato jurídico é válido, os fatos que lhe sejam supervenientes afetarão a sua existência ou a sua eficácia, não a sua validade.

(...)

O ato inválido é o que contém um ato ilícito, cuja sanção é a nulificação. A invalidação é a sanção cominada para as hipóteses em que se reconheça que o ato foi praticado sem o preenchimento de algum requisito havido como relevante.

(...)

Essas noções são conceitos jurídicos fundamentais: independem do direito positivo que se examina; são noções construídas pela epistemologia jurídica.

Aplicam-se, portanto, ao direito processual.

(...)

Há invalidade do procedimento (conjunto de atos) e invalidade de cada um dos atos do procedimento. É importante essa constatação. A nulificação do procedimento atinge o processo como um todo e está relacionada ao não-preenchimento dos requisitos de admissibilidade do processo („pressupostos processuais“). São chamados vícios de fundo, segundo a conhecida classificação de Teresa Wambier. Inadmissibilidade é o *nomen iuris* da sanção de invalidade do procedimento ou do ato postulatório.”¹ (grifos nossos)

Desse modo, existindo diversas normas cogentes que regem os procedimentos fiscais, prescrevendo requisitos essenciais dos quais a falta gera defeito causador de invalidade, devemos dedicar nossos esforços em convencer de um juízo negativo de conformidade entre as referidas normas e os seus respectivos suportes fáticos, de modo que o ato jurídico de lançamento já tenha sido praticado, desde sua origem, com vício insanável. Em outros termos, devemos, brevemente, demonstrar que os suportes fáticos de determinadas normas procedimentais não foram adequadamente satisfeitos, pelo que, tendo sido desrespeitadas tais regras que regem a prática do ato de lançamento, este deve ser reputado nulo.

Bem, nesse contexto, podemos enumerar 2 (duas) causas de invalidade independentes entre si, mas igualmente robustas para produzir a consequência pretendida (invalidação).

Iniciando pela mais facilmente aferível, a primeira causa de nulidade é a não especificação da infração que ensejaria a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96. Esse artigo assim dispõe:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

¹ DIDIER JR, Fredie. Curso de Direito Processual Civil, V. 1. 17ª ed., Editora Juspodivm, 2015. p. 398-408.

independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Portanto, com a imposição de sanção, no caso concreto, foi feita nos termos do § 1º, para total compreensão da norma, é necessária a cognição dos mencionados artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Esses dispositivos foram assim redigidos:

“Art. . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Bem, torna-se muito claro, desde já, e é exatamente este o fato importante para nosso argumento, que tratam-se de 3 (três) tipos infracionais diferentes entre si, cada um tipificando uma universalidade de condutas aferível no mundo real.

Eis a questão: no caso concreto, não foi especificada qual dessas 3 (três) condutas diferentes foi praticada pelo contribuinte para justificar a aplicação da multa. Houve tão somente algumas menções vagas ao suposto intuito doloso, sem dizer se havia ele incorrido na conduta do artigo 71, 72 ou 73. Em alguns trechos, dá a entender que seria aplicável o artigo 71², em outros, que foi considerado como incidente o artigo 72³ e, ainda em mais alguns, poder-se-ia inferir que a Agente Fiscal pretendia aplicar sanção pela infração prevista no artigo 73⁴.

Enfim, é confusa a própria acusação, pois não é jamais dito, direta e inequivocamente, como deveria ser, qual dessas infrações foi praticada, se só uma delas, qual, ou se mais de

² Na página 10 do Termo de Verificação, lê-se: *“Por todo o exposto, aplica-se ainda a multa qualificada de 150%, tendo em vista o claro intuito de fraude por parte do contribuinte declarando recebimentos de lucros e dividendos de uma empresa com a qual nem possuía vínculo na época, **no sentido de sonegar informações a essa Fiscalização com o intuito de retardar o conhecimento dos fatos por parte da autoridade fazendária, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, incorrendo no art. 44 da Lei 9.439.96.**”* (grifos nossos).

Na página 16, por sua vez, consta: *“Assim, o contribuinte, ao omitir tais valores do Fisco, receber valores que de fato tem natureza remuneratória, simular uma situação de mutuo inexistente para tentar regularizar uma confusão patrimonial e financeira entre o contribuinte e a empresa C.A. Almeida Pereira Imóveis Eireli, **praticou, inequivocamente, uma ação dolosa intencional e consciente, a qual retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco.**”* (grifos nossos).

Por último, na página 24, tratando propriamente da multa, é dito que: *“**Quanto aos rendimentos recebidos da empresa C.A. Almeida Pereira o contribuinte sonegou totalmente a informação.**”* (grifos nossos).

³ Consta, na página 24: *“Verificou-se a conduta intencional do contribuinte, quando este apresenta Declarações que não correspondem à realidade dos fatos, **consumando a tentativa de modificar as características dos rendimentos recebidos das pessoas jurídicas citadas.**”* (grifos nossos).

uma, cumulativamente, e quais. A Autoridade Fiscal contenta-se apenas em dizer que houve dolo, só não se sabe para a prática de qual das condutas tipificadas na lei. Sempre que a representante da Fazenda Pública trata da aplicação da multa do artigo 44, ela fala “nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64”, inclusive, reproduzindo todos esses dispositivos ao fazê-lo. Não houve chance para este Contribuinte, desta feita, de saber do que efetivamente é acusado.

Com efeito, essa situação é problemática por mais de uma razão. A primeira delas é que a falta de indicação do fundamento legal específico prejudica o requisito de fundamentação dos atos administrativos - decorrente do princípio da motivação⁵ - que deve ser ainda mais severamente aplicado aos atos administrativos impositivos de sanção

De idêntico modo, **não** é possível alegar a invalidade, por qualquer motivo, da aplicação de determinada norma sancionadora, ou mesmo questionar seu enquadramento legal, se não se sabe qual a norma impositiva de sanção que se está aplicando naquele caso particular.

Enfim, quando não é devidamente especificada a acusação, fica severamente prejudicado o direito de defesa do Contribuinte. O artigo 59 do Decreto 70.235/72, que rege a matéria, tem prescrição expressa da consequência jurídica nesse tipo de situação:

“Art. 59. São nulos:

(...)

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

No mesmo sentido, o artigo 10 do mesmo Decreto, que prevê os requisitos do auto de infração, dispõe, como parte desse elenco, o seguinte:

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

(...)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;”

Desse modo, está fartamente demonstrada a inequívoca inobservância de requisito prescrito em lei. Neste caso, de mais de um dispositivo de lei. Isto, portanto, já há de ser suficiente para gerar o efeito jurídico de invalidade, cessando, em absoluto, a produção de efeitos do ato jurídico de lavratura do Auto de Infração.

Como adiantamos, contudo, há ainda outra causa de invalidade no caso concreto. É que a notificação do Auto de Infração, no caso concreto, não foi instruída com os CDs com a documentação utilizada no procedimento administrativo de fiscalização, como seria usual.

Na verdade, como será mais detidamente exposto ao tratar do mérito, não foi produzida uma única prova, por frágil que fosse, pela Agente responsável pela fiscalização. Ela, explicitamente, como já demonstrado por trechos do próprio Auto, baseou seu lançamento de tributo e multa somente em presunções, jamais em elemento de prova

tendente a verificar a verdade material. Não apenas não foi provado o recebimento de receitas por este Contribuinte de outras fontes, tributáveis, em substituição às declaradas por ele, que são isentas, mas não foi sequer tentada a produção dessas provas. Foi simplesmente presumido – sem fundamento nenhum, que não a intuição da responsável pela fiscalização – que, se a versão de fato do Contribuinte não estava robustamente provada, ainda que correspondesse aos registros contábeis e não existisse qualquer elemento de prova em contrário a ela, então essa versão seria falsa e os rendimentos seriam tributáveis. Dentre outros absurdos da mesma ordem.

Acontece, Caro Julgador, que isto, a renúncia à produção de provas, não é permitido pelo mesmo Decreto 70.235/72. Nesse caso, a regra infringida é a do seu artigo 9º, assim enunciado:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

Temos, então, mais uma prescrição de lei - que consiste em requisito essencial de validade, ínsito ao próprio ato – não obedecida pela fiscalização. Isto, nos termos do excerto de Fredie Didier Jr., reproduzido no começo desta seção, é justamente o que causa a aplicação da sanção de invalidade, o que, mais uma vez, impõe-se contra o Auto de Infração impugnado. Ele nasceu com 2 (dois) defeitos congênitos gravíssimos e, por isto, deve perecer.

Ratificando esse posicionamento, como último ato do sepultamento jurídico do Auto de Infração, Fabiana Del Padre Tomé explica detalhadamente as razões pelas quais esse fato é ensejador de nulidade absoluta:

“Na hipótese de ser expedido o ato de lançamento ou de aplicação de penalidade sem que os fatos jurídicos relatados encontrem suporte na linguagem das provas, referido ato estará maculado na motivação, um dos elementos intrínsecos do ato administrativo.

(...)

Do exposto decorre a conclusão de que, sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando, portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente.

Ainda que depois de instalado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de contribuir para o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, **trata-se de vício na estrutura interna, de natureza não convalidável.**

A instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular; não servindo para preencher eventual ausência de comprovação do fato que serve de suporte fático à exigência ou autuação fiscal.”⁴ (grifos nossos)

Portanto, por qualquer das razões expostas nesta secção, há de ser reconhecida a invalidade do ato administrativo de lançamento, cessando imediatamente a sua produção de efeitos.

Do mérito

No mérito, as supostas omissões de rendimentos indicadas no Auto de Infração são divididas em 4 (quatro) fontes, como já explicitamos previamente: Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais LTDA. (CNPJ: 08.073.121/0001-75); Aviões do Forró Edições e Gravações Musicais LTDA. (CNPJ: 07.940.525/0001-56); Radio Pajeú FM (CNPJ: 10.394.880/0001-81); e C.A. Almeida Pereira Imóveis – EIRELI (CNPJ: 11.819.933/0001-21).

Com efeito, nos 3 (três) primeiros casos, é negada a natureza de distribuição de lucros dos rendimentos declarados, o que supostamente os tornaria automaticamente tributáveis. No quarto caso, porém, é negada àquela receita a natureza de contraprestação contratual de mútuo, parecendo sugerir a Agente Fiscal que se trata, então, de distribuição de lucros simulada. Em todo caso, porém, por alguma razão, a operação é tida como tributável mesmo assim.

Nessa perspectiva, trataremos das particularidades de cada um desses casos para demonstrar não ter havido omissão de rendimentos tributáveis, como acusa o Auto de Infração.

Solteirões do Forró

No caso da primeira fonte, a Agente Autuante supõe que a receita não veio da pessoa jurídica, porquanto este Sujeito Passivo não constava no contrato social respectivo e, logo, não seria sócio dela. Assim como nos demais casos, porém, a Autoridade Fiscal não se dá o trabalho de sequer supor, a esmo, de onde teriam vindo esses recursos. É uma versão de fato incompleta, pois cuida apenas de afirmar o que não aconteceu, sem dizer qual é, segundo ela, efetivamente a verdade.

Com efeito, além de não ser, por si, uma narrativa completa, pois não é identificada a fonte dos rendimentos, ela (a versão de fato) tem o severo defeito de ser lastreada tão somente no contrato social, conforme registrado na Junta Comercial do Estado do Ceará (JUCEC). O Auto não conjuga um único outro elemento de prova para fundamentar suas afirmações.

Aponta, que o Impugnante era sócio de fato da Solteirões do Forró, o que pode ser comprovado por uma infinidade de meios de prova já citados nesta Impugnação.

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário: de Acordo Com o Código de Processo Civil de 2015. 4ª ed., São Paulo, Noeses, 2016. p. 359-362.

Depoimentos, recibos, planilhas e outras apurações feitas pela própria Receita Federal mostram que havia a sociedade de fato aqui atestada. Todas as provas, nesse caso, parecem conjugar-se para confirmar a mesma narrativa.

Nessa perspectiva, de nada adianta o argumento da Agente Fiscal de que os artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil exigem o registro dos atos societários no registro público próprio (Junta Comercial). O artigo 118 do Código Tributário Nacional (CTN) expressamente prescreve que, para analisar a ocorrência do fato gerador, abstrai-se a validade dos atos efetivamente praticados, conforme o seguinte texto:

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;”

Desse modo, embora possa ser juridicamente relevante para outros fins o fato de que este Impugnante não constava como sócio no registro público próprio, para o Direito Tributário, esse fato é absolutamente desimportante. Se a distribuição de lucros foi feita a quem não seria de direito, isto deve importar aos interessados, mas em nenhuma medida à Fazenda Nacional, que deve classificar o fato jurídico tributário conforme configurado no mundo real.

Logo, pouco importa a licitude daquela situação de fato (*pecúnia non olet*). Importa menos ainda a motivação subjetiva adotada pelos envolvidos, que pode variar de segurança pessoal – tendo em vista o conhecido fato de que membro da família deste Contribuinte já foi sequestrado por figurar como dono de bandas de forró – a planejamento sucessório, e não necessariamente blindagem patrimonial ou uma tentativa de se eximir de tributação, como supôs a Agente Fazendária responsável. Era aquela a situação de fato posta e apenas isto há de importar para fins de incidência da norma impositiva ou isentiva de tributo.

Nesse sentido, milita o Princípio da Verdade Material, que, como melhor explica Hugo de Brito Machado Segundo, em brilhante dissertação, é mera decorrência do Princípio da Legalidade (art. 5º, II, CF/88). Eis o excerto doutrinário:

“De acordo com o princípio da busca pela verdade real, também conhecido como da busca pela verdade material, decorrente direto da regra da legalidade, a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes.

Diz-se decorrência direta da legalidade porque o efetivo conhecimento dos fatos é indispensável a que haja a correta observância das leis que lhes são aplicáveis. Presumindo a ocorrência de um fato que na verdade não ocorreu, a Administração termina por aplicar ao caso uma lei que, a rigor, sobre ele não incidiu, não lhe sendo aplicável. Pratica-se, em outras palavras, uma ilegalidade em face do desconhecimento da verdade.”

Desse modo, há de prevalecer a verdade material, ora demonstrada nestes autos por vários elementos de prova. Essa verdade material, no caso concreto, indica que o Sr.

Carlos Aristides Almeida Pereira, ora Autuado, era sim sócio da Sociedade Empresária em questão (Solteirões do Forró), pelo que os rendimentos eram sim isentos, e não foram omitidos da tributação.

Aliás, ainda que isto não estivesse fartamente provado nos autos, como está, isto não deveria gerar efeitos jurídicos aversos ao Contribuinte, mas tão somente ao Fisco, que afirmou sem qualquer lastro em prova de qualquer tipo. Como será melhor discutido adiante, ao tratar do caso da outra fonte de receita supostamente omitida da tributação, o ônus da prova no lançamento de ofício cabe exclusivamente à Administração Pública, quanto aos fatos jurígenos da obrigação tributária principal ou da aplicação de sanção (multa), que são constitutivos (art. 373, I, CPC/2015) do seu direito de crédito.

Aviões do Forró

Bem, passando, então, ao caso do Aviões do Forró Edições e Gravações Musicais LTDA., mais uma vez, lembramos como se chegou à conclusão de omissão de rendimentos: mera presunção fundamentada em absolutamente nada. Eis, para fins de facilitação, o trecho em que é explicitado esse raciocínio:

“Portanto, considerando que o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento do valor de R\$ 2.201.264,85, declarados em sua DIRPF 2014, Ano Calendário 2013, como rendimentos isentos recebidos como distribuição de lucros da empresa Aviões do Forró, considerando que nem o contribuinte nem a empresa Aviões do Forró apresentaram documentação solicitada por essa fiscalização, e ainda não apresentou escrituração contábil que demonstre que o lucro distribuído, esse valor será lançado como Omissão de Rendimentos recebidos da Pessoa Jurídica Aviões do Forró.”

Ora, Doutos Julgadores, notem que não foi indicado um único elemento, um indício sequer, de que a versão deste Contribuinte não corresponderia à verdade real. Não se chegou sequer a afirmar qual seria a verdade, conforme entendida pela Agente Autuante, que adotou, sem restrições, o valor declarado pelo Impugnante, rejeitando, porém, o relato de sua origem.

Com efeito, há de ser um tanto óbvio que a ausência de comprovação de determinada versão A (distribuição de lucros) não significa sequer que essa versão A é falsa, muito menos que a versão B (sonegação) é verdadeira, até por existirem diversas versões C, D, E, F e G, *ad infinitum*, possíveis. Sem nenhuma base legal ou lastro probatório para tanto, contudo, a Auditora Autuante simplesmente presumiu que, se a versão inicial A não estava provada, ela era falsa e, pior ainda, assumiu a versão B, mais interessante à Fazenda Pública, como necessariamente verdadeira.

Nessa perspectiva, como prometido anteriormente, asseveramos que o ônus (ou dever) da prova, no lançamento tributário de ofício, é do Fisco Autuante, tanto em relação à ocorrência do fato gerador (auferir renda) quanto de eventuais infrações. Isto decorre de prescrição legal expressa, mais precisamente, a do artigo 9º do Decreto 70.235/72, que assim dispõe:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

No exato mesmo sentido, a doutrina empreende longas e muito robustas argumentações sobre essa matéria. Fabiana Del Padre Tomé, uma das maiores expoentes em Processo Administrativo Tributário no País, por exemplo, disserta da seguinte forma sobre o assunto:

“Vimos que o ônus consiste no encargo ou responsabilidade por determinado comportamento, não se confundindo com o conceito de obrigação. Reveste os caracteres de uma faculdade, consistindo em permissão bilateral: o agir é necessário para alcançar certa finalidade; se inobservado, contudo, não acarreta punição, mas apenas o não-atingimento do objetivo pretendido. A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. **Daí por que não tem a autoridade administrativa o mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever**, como manifestado por José Souto Maior Borges: „O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. [...] Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção de categoria jurídica em que o ônus consiste“. **A construção do fato no antecedente da norma administrativo-tributária individual e concreta, por meio das provas admitidas, constitui a própria motivação do ato administrativo, elemento sem o qual este não subsiste.**

(...)

Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento.”⁵ (grifos nossos)

Em tempos recentes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que substituiu aquele outro Conselho, não alterou essa orientação, pelo que há recentíssimo acórdão asseverando a improcedência de lançamento de ofício que não está suficientemente lastreado por acervo probatório. Eis a ementa:

“AUTO DE INFRAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe à autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos imputados em auto de infração, sendo a carência probatória ensejadora de improcedência da autuação. No caso em análise, expurgados os elementos derivados da chamada “Operação Dilúvio” (considerados

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário: de Acordo Com o Código de Processo Civil de 2015. 4ª ed., São Paulo, Noeses, 2016. p. 294-296.

como prova ilícita pelo Poder Judiciário), não resta substrato ao lançamento suficiente para manutenção da imputação fiscal.”

(CARF, Processo 15165.003462/2008-39; Acórdão 3401-005.361; Órgão Julgador: 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária; Relator: Cons. Rosaldo Trevisan; Julgado em: 27/09/2018)

Há de ser evidente, então, que não tendo o Fisco Federal arcado com o ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador ou da infração, não pode subsistir sua pretensão de constituir crédito tributário sobre esses fatos meramente supostos.

Nesse sentido, outro argumento que merece consideração é que não havia sequer a obrigatoriedade de entrega, por este Contribuinte, da documentação que, segundo a Autoridade Fiscal Autuante, seria a idônea para comprovar a origem das receitas alegada por este Sujeito Passivo. Ora, se eram necessários os livros fiscais da pessoa jurídica (Aviões do Forró), o dever de fornecê-los há de ser oposto tão somente à própria Sociedade Empresária, titular e possuidora dessa documentação. Havendo personalidades jurídicas separadas entre este Sócio e a Sociedade em questão, não pode ser atribuído a ele o ônus pelo não cumprimento de obrigação (entrega de documentos) que seria de outrem.

A propósito, a recusa da Aviões do Forró Edições e Gravações Musicais LTDA. foi pela decadência do direito de exigir essa documentação, o que a Autoridade Fiscal tentou refutar com a utilização do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN)⁶. Acontece, entretanto, que o Imposto de Renda é, notoriamente, um tributo submetido ao regime de lançamento por homologação. Por consequência, está ele também submetido ao prazo decadencial prescrito no artigo 150, § 4º, do mesmo Código, e não ao 173.

Desse modo, houve sim a decadência da maior parte do crédito tributário do período de 2013 (dois mil e treze), pelo que seria obrigatória a entrega da documentação relativa apenas ao último trimestre daquele período. É, portanto, mais um erro da Autuação e mais um motivo pelo qual não pode ser imputado ônus a este Impugnante pela mera recusa de terceiro na entrega de livros fiscais.

Se não houve acesso da fiscalização aos documentos que lhe competiriam, ela deveria, no mínimo, ter arbitrado o valor da base de cálculo de acordo com outros elementos de prova possíveis, jamais meramente presumir que a versão do Contribuinte é inteiramente falsa e todo o valor declarado como isento constitui sonegação fiscal. Não é facultado à Autoridade Fiscal desconsiderar, simplesmente, a declaração do Contribuinte, narrando e enquadrando os fatos ao seu alvedrio.

Desta feita, é insubsistente, em absoluto, a imputação de omissão de rendimentos tributáveis provenientes da Aviões do Forró, ou de qualquer outra fonte que ela viesse a dissimular. Não há qualquer argumento fático ou normativo para sustentar essa conclusão, pelo que ela deve ser imediatamente recusada.

IV.III – Rádio Pajeú FM

⁶ “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Doutos Auditores, a acusação de omissão de receitas que pesa contra este Impugnante no caso da Rádio Pajeú FM é muito similar a que é feita no caso anterior, relativa à Sociedade Empresária Aviões do Forró Edições e Gravações Musicais LTDA. Para essa terceira fonte, houve a seguinte justificativa para concluir a omissão:

“Considerando que o contribuinte não logrou êxito em comprovar o efetivo recebimento do valor de R\$ 126.145,16 declarados em sua DIRPF 2014, ano Calendário 2013, como rendimentos isentos recebidos como distribuição de lucros da empresa Rádio Pajeú FM, tal valor será lançado como Omissão de Rendimentos Recebidos da Pessoa Jurídica.”

Mais uma vez, é imposto ônus a este Sócio por não dispor da escrituração fiscal de pessoa jurídica da qual detém uma parte muito reduzida do capital social. Somos obrigados a insistir que a obrigação de fornecer essa documentação é da pessoa jurídica, não deste Impugnante e, neste caso, há uma agravante em relação ao anterior: não houve recusa da pessoa jurídica. Quando a pessoa física não respondeu, a Sociedade Empresária não foi, em tempo algum, intimada para entregar os livros fiscais em questão. O propósito era, aparentemente, autuar, e não conhecer a verdade material.

Com efeito, assim como no caso anterior, o ônus de provar tanto a existência do fato gerador como a ocorrência de eventual infração é da Fazenda Pública Federal, e ela não só não adimpliu esse ônus, como nem se propôs a fazê-lo. Ainda que fosse feito eventual arbitramento, este deveria ser lastreado por elemento de prova de qualquer tipo, e não somente pela presunção, a esmo, de que todo o declarado se trata de verba sonogada.

Assim, em idêntica medida ao caso anterior, esta acusação de omissão de receitas é também improcedente.

C.A. Almeida Pereira Imóveis EIRELI

A situação da C.A. Almeida Pereira Imóveis EIRELI, embora similar em princípio às anteriores, merece especial atenção, por comportar argumentos novos, em adição aos já empreendidos. É que a Autuação, neste caso, fundamenta-se principalmente no artigo 221 do Código Civil e na inexistência de instrumento escrito do contrato de mútuo entre o Impugnante e a Empresa Individual da qual é titular. Assim, nos outros casos, quando faltou a escrituração fiscal, presumiu-se a omissão e, neste, quando entregue a documentação requerida, foi reputada falsa, mesmo assim, por não haver outros documentos que ratificassem os lançamentos informados nos livros fiscais. **Há de se ressaltar, porém, que esses documentos (instrumento contratual) não foram sequer requeridos do Autuado ou de sua Empresa Individual, em evidente prejuízo ao direito de defesa.**

Mais uma vez, devemos insistir que, caso a Fazenda Pública pretenda defender a ocorrência de eventos diferentes dos relatados nas declarações fiscais, nos livros e nas declarações prestadas no curso da fiscalização, ela deve arcar com o ônus (ou dever) da prova. Deve mostrar que não há, de fato, adequada contabilização dos direitos e obrigações, fraudando a natureza de determinadas operações, a princípio, tributáveis.

A propósito, merece comentário a manifesta atecnia da autuação ao tratar de normas de Direito Civil, particularmente, ao invocar os artigos 221 e 288 do Código Civil, assim redigidos:

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

(...)

Art. 288. É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654.”

Bem, desde já, é tão óbvio quanto possível, mesmo aos leigos, a inaplicabilidade, ao caso concreto, do artigo 288, por não se tratar de cessão de crédito. Não foi sequer mencionado esse tipo de operação em qualquer oportunidade.

Haveria de ser quase tão auto evidente quanto que a (in)eficácia em relação a terceiros de que trata esse dispositivo se dá numa relação obrigacional. O Fisco, neste caso, não é um terceiro a quem poderia ser oposta uma relação obrigacional (contrato) qualquer, firmada entre particulares. Se isto não fosse evidente por força das normas de Direito Civil, deveria sê-lo por força do artigo 123 do Código Tributário Nacional (CTN).

Com efeito, a União Federal mantém relação obrigacional apenas tributária (legal), e não contratual, tanto com este Impugnante quanto com a C.A. Almeida Pereira Imóveis - EIRELI. Assim, no exercício de sua capacidade tributária, o Fisco apenas verifica a ocorrência, ou não, de situação de fato (existência de contrato de mútuo) entre os particulares para aferir elementos de prova idôneos a demonstrar outra situação jurídica, esta sim a ele interessante, a obtenção de renda.

Portanto, por mais esse motivo, o artigo 288 é inaplicável, pois, ainda que houvesse uma imaginária cessão de crédito em discussão, esta seria eficaz apenas entre os particulares, contratantes entre si, jamais em relação ao Ente Tributante, que tão somente fiscaliza as relações entre os particulares para aferir sua situação patrimonial.

Muitas dessas considerações são aplicáveis também ao artigo 221. Não está em discussão a oponibilidade de qualquer relação contratual a terceiros e é extremamente teratológico falar disto. A única parte pertinente é, portanto, a do início do referido artigo 221 que atesta que o instrumento particular serve de prova, e esta, tão somente esta, seria a utilidade de um eventual instrumento desse tipo para o presente litígio.

Observe, entretanto, que haver disposição legal prescrevendo o instrumento particular como meio de prova aceito não significa que ele é o único meio de prova idôneo para comprovar obrigações convencionais. Os mútuos em questão nesta contenda podem ser provados por diversas outras formas, e é pacífico no Direito Civil que é lícito firmar, e provar, relações contratuais na forma verbal, exceto quando a lei expressamente dispõe em contrário. Não foi solicitada, contudo, a produção de qualquer prova, sob qualquer forma, no caso concreto.

Desse modo, é de pouco uso também a invocação do artigo 221, pois, dele, só se depreende, de aplicável a esta discussão, que o instrumento particular seria um meio de prova idôneo. Vários outros também seriam possíveis, mas, devemos insistir sempre, essa

prova não está a cargo deste Impugnante, mas sim da Entidade Fiscal que pretende desconsiderar as declarações dos sujeitos passivos e imputar a estes conduta ilícita. Em outros termos, em nada afeta o direito deste Contribuinte a possível inexistência do instrumento contratual, pois a única consequência disto é a falta de lastro probatório de sua versão, o que, contudo, ele não está obrigado a produzir. É o Fisco que deve demonstrar os fatos constitutivos do seu direito.

Em adição a tudo isto, há ainda outra falha no raciocínio explicitado no Auto de Infração. Para melhor compreendê-la, eis reprodução literal da fundamentação do Lançamento de Ofício:

“Os negócios jurídicos entre a empresa e o seu titular só operam seus efeitos perante terceiros, no caso o fisco, após o registro público do instrumento particular assinado por quem esteja livre na disposição e administração de seus bens, conforme art. 221 do Código Civil Brasileiro.

Portanto, ineficaz para comprovar a natureza do pagamento da empresa para o contribuinte a própria contabilidade da empresa, sem que um contrato de mútuo seja celebrado entre as partes, formalizado por escrito e devidamente averbado em registro público, para deixar claro perante terceiros os valores negociados, os juros acertados, as penalidades, os prazos.

Portanto, o valor de R\$ 705.087,05 recebido pelo contribuinte da empresa C.A. Almeida Pereira Imóveis Eireli, não pode ser considerado como uma operação de mútuo, uma vez que não revestido das formalidades legais necessárias para surtir efeito perante o Fisco, ademais, a contabilidade da empresa só pode ser considerada como dotada de força probante plena quando devidamente respaldada por documentação hábil e idônea que lhe suporte a veracidade, o que não se verifica na situação sob análise, devendo tais rendimentos recebidos serem considerados como tributáveis.”

Bem, o que é notório a partir dessa exposição, além da hostilidade da Agente Fiscal às regras comezinhas de pontuação, é que ela faz mau uso dos axiomas da Lógica Clássica do Terceiro Excluído e da Identidade: ainda que assumamos ser válida sua presunção, o fato de não ser um mútuo o negócio jurídico em questão não significa que ele é tributável. Em outros termos, ainda que se considere que o fato de inexistir instrumento físico do contrato de mútuo faça que a relação contratual em si não tenha existido, como propôs a Autoridade Fiscal, o que é um óbvio absurdo, mesmo assim, isto poderia ter a natureza de distribuição de lucros, ou uma dúzia de outros títulos não tributáveis.

A propósito, essa falha no estabelecimento da relação de causa e consequência (i.e.: se o negócio jurídico não é mútuo, logo, é tributável) é, há muito, descrito e tipificado como uma das mais famosas falácias lógicas, o *non sequitur*. Arthur Schopenhauer, há mais de 2 (dois) séculos, já explicava em detalhes como isto ocorria e, não fosse essa diferença de tempo, certamente, teria gostado o Filósofo Germânico de ilustrar esse conceito com trechos do Auto de Infração ora impugnado.

Em resumo, após torturar severamente alguns institutos de Direito Civil, a Agente Fiscal chegou à infeliz conclusão de que aquela operação não se tratava de um contrato de mútuo. Ignorados os evidentes erros cometidos até então, ainda assim, como,

racionalmente, seria justificável a proposição “*Se operação X (transferência dos R\$ 705.087,05) não é mútuo, logo, é, necessariamente, rendimento tributável.*”?

Lembrando que – se fosse distribuição de lucros e dividendos essa operação – ela seria isenta, devendo ser considerado rendimento tributável, na verdade, a operação originária, feita pela pessoa jurídica, por meio da qual foi gerada receita. A autuação, portanto, teria que ser dirigida à pessoa jurídica, a qual supostamente teria auferido receita a partir da sua atividade econômica sem submetê-la à tributação. A distribuição de lucros – ainda que fosse este o caso -, por sua vez, seria operação lícita e isenta de tributação, pelo que não há qualquer motivo, por raso que seja, para manter a Autuação neste aspecto. Deve ser desconsiderada a omissão de receitas também quanto a essa fonte.

V – DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA DE 150%

Preclaros Auditores, como já demonstramos, não ocorreu, em nenhum dos casos, o próprio fato ensejador da multa, qual seja, a omissão de rendimentos suposta pela Agente Fiscal. A não ocorrência do fato jurígeno da sanção, por óbvio, impede a aplicação da própria sanção, porquanto seria ilegal submeter alguém a ônus não previsto por lei, de acordo com o contexto fático apurado.

Entretanto, ainda que Vossa Senhoria considere terem ocorrido aqueles fatos, em absoluta contrariedade a todas as provas destes autos e às normas jurídicas vigentes, ainda assim, não seria possível – se observadas as normas cogentes da ordem jurídica - a aplicação da multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96. Isto é verdade por 2 (dois) motivos.

O primeiro deles é que a aplicação de multa por simulação é decorrente da presunção, deveras precipitada, da existência de má-fé nas operações deste Contribuinte. Este Sujeito Passivo, embora não tenha constado no contrato social do Solteirões do Forró, não deu qualquer mostra de que pretendia ocultar os fatos supostamente tributáveis (segundo a versão do Auto de Infração), tanto que fez constar em sua Declaração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF). Não só isto, mas explicitou que seria sócio – embora, talvez, não oficialmente – em seu depoimento à Polícia Federal, dentre outras mostras de transparência. Aliás, o próprio valor tomado como base de cálculo para a autuação teve como fonte única a declaração espontânea deste Impugnante.

Devemos, nesta oportunidade, lembrar o óbvio: má-fé, no Direito Brasileiro, não se presume, tanto no Direito Penal (art. 5º, LVII, CF/88) quanto no Direito Civil, conforme construção doutrinária e jurisprudencial pacífica, e, claro, no Direito Administrativo Sancionador. As afirmações da Ilustre Fiscal, sobre a existência de conduta dolosa, não foram suficientemente lastreadas para ilidir a presunção que assiste a este Contribuinte, ainda que o ônus (ou dever) da prova fosse ainda muito mais pesado nesta hipótese. Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vem decidindo:

A Autuação, não obstante, não apenas deixou de lograr a comprovação da existência desse elemento subjetivo, mas se absteve sequer de tentar fazê-lo. A Agente Fiscal, mais uma vez, contentou-se em presumir a má-fé, sem qualquer elemento de prova para suportar sua alegação. Se houvesse má-fé, intuito de fraude ou sonegação, não constariam aquelas receitas na Declaração Anual deste Impugnante, na escrituração fiscal

da Sociedade Empresária, ou, no mínimo, o Atuado teria continuado constando no Contrato Social. Não há qualquer justificativa racional para que alguém que não acredite ser verdadeira a situação que declara, informe ao Fisco essa situação falsa, quando ele sabia que haveria divergência entre a declaração então realizada e outro documento (Contrato Social) facilmente obtido pela Fazenda Pública Federal em uma eventual fiscalização, como de fato foi.

Se o Contribuinte declarou as receitas, ainda que na condição de isentas, sabendo que não constava como sócio nos atos constitutivos respectivos, ele, sem dúvidas, efetivamente acreditava que aquilo era decorrente distribuição de lucros, por ser sócio de fato. Ninguém comete crime, sabe que o fez e logo em seguida vai, por via solene, informá-lo às autoridades competentes, salvo quando há o intuito de autopenitência, de submeter-se à punição, o que é incompatível com a conduta atual, de impugnar o lançamento.

Aliás, se fosse este o caso, haveria confissão bem mais explícita. Evidentemente, contudo, não é este o caso, pelo que o comportamento deste Sujeito Passivo só pode ser explicado se assumirmos que agiu de boa-fé, acreditando ser lícito tudo que fazia.

Concluindo esse primeiro argumento, devemos asseverar ainda a aplicabilidade da Súmula 25 do mesmo Conselho Administrativo. Eis seus termos:

Súmula 25/CARF: “A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

Essa Súmula, obviamente, também demonstra uma consolidação da jurisprudência e, inclusive, exerce força vinculante sobre os demais órgãos fracionários da Corte Administrativa. Considerado isto, e que não foi verificada, de forma minimamente satisfatória, qualquer das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, é impossível a aplicação da multa pretendida pela Fazenda Nacional, ainda que fosse possível presumir a omissão de receitas no caso concreto.

A propósito, não haveria mesmo como lastrear as alegações de que foi praticada uma das condutas previstas nesses artigos da Lei 4.502/64, pois sequer foi especificado no Auto de Infração qual desses 3 (três) artigos seria o aplicável! Foi dito apenas que o caso era de enquadramento em uma dessas hipóteses, sem menção expressa a qual. A própria imposição de sanção, por si, é inepta, ensejadora de nulidade absoluta, por cerceamento do direito de defesa na falta de especificidade da acusação, conforme os artigos 10, IV, e 59, II, do Decreto 70.235/72.

Isto, mais uma vez, gera o problema de não permitir ao Sujeito Passivo o controle da interpretação e do enquadramento legal feitos sobre o dispositivo sancionador. Caso fosse possível, contudo, esse controle, ele haveria de ser submetido às injunções hermenêuticas do artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN), na seguinte forma enunciadas:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Desse modo, como já demonstramos nesta secção, há vários motivos para se duvidar do enquadramento legal do fato e, principalmente, das suas circunstâncias materiais, pelo que, se não fosse nula a autuação, a mera dúvida razoável deveria atrair a incidência da sobredita norma do artigo 112, o que, imediatamente, torna a aplicação de multa improcedente.

A propósito, a aplicação do artigo 112, além de ser injunção legal expressa, é concretização de direitos fundamentais do contribuinte, que têm aplicabilidade imediata no Direito Brasileiro. Dentre vários outros de similar autoridade, um dos mais importantes autores no Direito Tributário nacional faz algumas considerações sobre o assunto. Apreciemos, então, Luís Eduardo Schoueri:

“A distinção entre o Direito Tributário Penal e o Direito Penal Tributário não impede que alguns dos princípios oriundos do último também sejam estendidos ao primeiro já que, também neste, há um acusado e uma punição. Fala-se em permeabilidade de princípios.

(...)

O Princípio *in dubio pro reo*, como se viu no Capítulo XVII, foi inserido no artigo 112 do Código Tributário Nacional: embora a interpretação das leis tributárias rejeite soluções apriorísticas, na matéria do Direito Tributário Penal a dúvida deve favorecer o acusado, exigindo-se, *exclusivamente no que se refere às penalidades*, a interpretação mais benéfica.”⁷

Bem, por mais que tudo o que já expusemos até o momento seja muito mais que suficiente para cancelar a aplicação da multa, por mera cortesia argumentativa, consideraremos, apenas por um momento, em um exercício de imaginação, que houve adequada especificação da acusação, que ela estava devidamente provada, ilidindo a presunção de boa-fé e, logo, foi aplicada com perfeição a norma sancionadora. Ainda assim, não poderia ter sido aplicada multa de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme feito no caso concreto. Eis que chegamos ao segundo vício desta secção.

Em que pese haver, de fato, previsão legal para tanto, no artigo 44 da Lei 9.430/96, tal disposição é inconstitucional, como vêm entendendo a jurisprudência e a doutrina. É que a utilização de percentual de multa superior ao próprio valor da exação tributária viola 2 (dois) princípios constitucionais cogentes: a proporcionalidade e a proibição ao efeito de confisco (art. 150, IV, CF/88).

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª ed., Saraiva, 2015. p. 813-814.

Dos Pedidos

1. o imediato recebimento e processamento da presente Impugnação e seus respectivos documentos anexos para que produza todos os efeitos pertinentes;
2. mais uma vez, apenas por excesso de cautela, que seja determinado que todas as intimações sejam dirigidas em atenção ao advogado José Erinaldo Dantas Filho, OAB/CE Nº 11.200, – inclusive da inclusão em pauta de julgamento para fins de sustentação oral – devendo ser enviadas para o seu endereço profissional, Rua Nunes Valente, número 2604, bairro Dionísio Torres, CEP 60125-071, no município de Fortaleza/CE;
3. – o decreto de nulidade absoluta do lançamento ora impugnado, por cerceamento do direito de defesa e ausência de lastro probatório, tornando-o sem efeito; – o julgamento de improcedência absoluta do Auto de Infração ora impugnado, com o conseqüente revogação das sanções impostas e da cobrança do crédito tributário principal lançado

Do julgamento da DRJ

No julgamento de piso, os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJCGE, por **unanimidade** de votos decidiram por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, na forma do relatório e voto condutor. A ementa do julgamento é a transcrita a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares arguidas.

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS INFORMADOS COMO ISENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Uma vez não comprovado tratar-se de lucros distribuídos ao sócio, os valores auferidos pelo sujeito passivo e informados como isentos na Declaração de Ajuste Anual, devem estes ser considerados rendimentos tributáveis pagos pela empresa.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

DECADÊNCIA.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I do CTN. (Súmula do CARF nº 72).

MÚTUO. TRIBUTAÇÃO.

Não comprovado que pagamentos relacionados pelo impugnante, correspondem a mútuos contratados com pessoas, deve ser mantida a tributação sobre os valores em questão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária. Presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a qualificação da multa de ofício, correta a sua imposição no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A multa é devida em decorrência de determinação legal, sendo que a vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Irresignado, o recorrente apresenta, tempestivamente, em 16/11/2020 seu recurso voluntário onde, em 212 parágrafos, repisa os argumentos já abordados na impugnação, quais sejam:

Preliminar de nulidade :

Repisa, sem quaisquer alterações ou documentos adicionais os argumentação não enfrentada pelo acórdão recorrido

Mérito

Trata da alegação de omissão de rendimentos, onde detalha os valores recebidos das diversas fontes, destacando a condição de sócio de fato e, acerca da C.A. ALMEIDA PEREIRA IMÓVEIS EIRELI – novamente argumenta que tal operação, equivalente a uma conta corrente entre o senhor Carlos e a empresa da qual é proprietário e reitera a manifestação pela improcedência da multa de 150%.

E, ao final, pleiteia:

1. – o imediato recebimento e processamento do presente Recurso Voluntário, bem como de seus documentos anexos;
2. – novamente, apenas por excesso de cautela, que seja determinado que todas as comunicações processuais sejam realizadas em atenção ao advogado José Erinaldo Dantas Filho, regularmente inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional Ceará (OAB/CE) sob o número 11.200, inclusive para fins de sustentação oral em julgamento, devendo as eventuais intimações ser enviadas para o seu endereço profissional – Rua Nunes Valente, número 2.604, bairro Dionísio Torres, no município de Fortaleza, Ceará, CEP: 60125-071, Fone: (85) 3064-3100 – sob pena de nulidade dos atos que vierem a ser praticados, conforme preceitua o § 5º do artigo 272 do Código Processual Civil vigente;
3. – a declaração da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em comento, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;
4. – a declaração da absoluta nulidade do lançamento aqui combatido, por cerceamento do direito de defesa do Contribuinte e ausência de lastro probatório da peça acusatório fiscal, tornando-o sem efeito;
5. – a declaração da absoluta improcedência do lançamento aqui combatido, com a consequente revogação das sanções impostas e da cobrança do crédito tributário principal lançado;

Posteriormente, realizou a juntada de documentos, na data de 30/09/2024, alegando questão de ordem pública vinculada ao processo 10380.734320/2019-10.

Sem manifestação da Fazenda Nacional

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

Da tempestividade

O recurso voluntário é tempestivo, atendendo aos pressupostos formais de admissibilidade e merece ser conhecido.

Conforme exposto no relatório, trata o presente de lançamento fiscal de Imposto de Renda, referente ao ano calendário de 2013, vinculado à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) de fl. 188 e Termo de Verificação Fiscal (fls. 193 e seguintes).

O recorrente alegou em resumo:

1. Preliminar de nulidade e cerceamento de defesa
2. DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS, onde detalha os valores recebidos das diversas fontes
3. C.A. ALMEIRA PEREIRA IMÓVEIS EIRELI – Mútuo
4. DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA DE 150%

No que tange ao pedido de questão de ordem pública, vinculado ao processo 10380.734320/2019-10, de fls 459 a 467, considerando que o mesmo não possui correlação com este processo, em especial, **posto tratar aqui de período distinto daquele citado no pedido, de sorte que descabe o conhecimento desta documentação**. Melhor sorte entendo cabível aos processos em que os períodos de apuração forem os mesmos.

Considerando, para o recurso voluntário trazido, que as alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, da qual destaca-se os excertos abaixo reproduzidos:

Das Preliminares

A arguição de que o Auto de Infração é nulo, nos remete às exigências para a validade do auto de infração que o Decreto nº 70.235/72, assim prescreve:

“ 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;

V - 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 atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Ainda no mesmo diploma legal ficou estabelecido os casos de nulidade:

“Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.”

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que não cabem os questionamentos do sujeito passivo acerca da validade do procedimento fiscal. Não há nele vício que comprometa a validade do lançamento. Ao contrário do que entende o impugnante, o auto de infração em epígrafe se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993.

Da análise dos autos, verifica-se na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, bem como nos demais termos que integram o Auto de Infração contestado, que houve descrição detalhada do fato gerador do imposto de renda da pessoa física e seus acréscimos legais pertinentes, bem como de seu enquadramento legal. A matéria, assim como a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas. Observa-se, também, que o Auto de Infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade. Diga-se o mesmo com relação aos acréscimos legais pertinentes, multa de ofício e juros de mora à taxa SELIC, cujo enquadramento legal encontra-se também demonstrado.

Em vista disso, o lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação vigente, tendo o sujeito passivo, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/1972. Nenhum procedimento administrativo dificultou ou impediu-o de apresentar

sua impugnação e comprovar suas alegações, bem como não foi violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

Cabe esclarecer que, no decurso da ação fiscal, não existe litígio ou contraditório. Para comprovar tal assertiva é suficiente a transcrição do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, verbis:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. (Grifei)

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Verifica-se que o contribuinte livremente apresentou sua impugnação demonstrando conhecer totalmente as infrações a ele imputadas, discorrendo ponto por ponto acerca de cada infração. A alegação de que não fora anexado à ação fiscal o CD com as provas que ensejaram o lançamento também não pode prosperar, pois todas as provas apresentadas na ação fiscal por parte do contribuinte, são, por óbvio de seu conhecimento, e todas as ações da fiscalização se deram com a ciência do contribuinte, sendo assim, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

A partir da lavratura do auto de infração, na hipótese de discordar da exigência, é que o contribuinte, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente, inaugurando o processo administrativo de exigência de crédito tributário, apresentando sua impugnação, o que, in casu, ocorreu quando o litigante apresentou sua defesa.

Tendo o contribuinte ingressado com a impugnação, demonstrando de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, e não havendo no auto de infração quaisquer imperfeições ou presunções técnicas capazes de viciar a exigência, não procede a arguição de nulidade.

O interessado teve, sim, conhecimento não só de tudo o que contém o auto de infração e partes integrantes, mas também do processo como um todo, pois lhe foi oportunizada vista dos autos.

Diante da garantia do contraditório e da ampla defesa dada no processo, está o litígio pautado nos princípios da igualdade e da legalidade, visto que o que interessa é a decisão mais justa e adequada, nos termos do que determinam as normas jurídicas aplicáveis ao conflito concretamente apresentado.

Esta instância julgadora tem que se ater ao julgamento do lançamento ora questionado, com base nos elementos constantes dos autos e com fundamento na legislação aplicável.

O Parecer COSIT nº 09/99 esgotou o tema da nulidade do lançamento, e trouxe à luz os fundamentos deste voto, portanto passo a reproduzi-lo:

“Preliminarmente, esclareça-se que a análise da matéria será iniciada pelos conceitos de "ato nulo" e "ato anulável". O primeiro, permeado de nulidade, e o segundo, de anulabilidade. A construção teórica sobre esses conceitos é buscada no direito privado. O lançamento tributário é uma modalidade de ato administrativo, que por sua vez não deixa de ser uma modalidade de ato jurídico em sentido genérico. Com efeito, examina-se o assunto partindo dos atos jurídicos em geral.

Esse tema, bastante sedimentado na doutrina e muito bem explicado pelos doutos na matéria, é confuso no corpo das leis, devido às atecnia cometidas pelo legislador. Muitas das vezes, a terminologia que vem literalmente estampada na lei não se coaduna com a explicação científica sobre os institutos. Portanto, quando nos debruçamos sobre os dispositivos legais pertinentes, devemos já estar munidos do entendimento sobre a fenomenologia da “criatura” jurídica.

Classicamente, a ineficácia do ato jurídico, vista como gênero, pode suportar, como espécie, três graduações: a anulabilidade, a nulidade e a inexistência. A doutrina civilista costuma explicar que essa gradação tem como elemento distintivo o grau de agressão ao ordenamento jurídico. Vale dizer, a anulabilidade é a consequência de o ato jurídico conter imperfeição não tão grave, que não agrida em demasia o ordenamento jurídico; já a nulidade é a consequência de o ato estar permeado de ilicitudes que entram em testilhas incontornáveis contra a ordem jurídica e, por sua vez, na inexistência, falta ao ato jurídico algum ou alguns dos seus elementos constitutivos.

Em função do maior ou menor grau de agressão à ordem jurídica, o ato recebe uma maior ou menor reação desta mesma ordem. Cuidaremos aqui apenas da nulidade e da anulabilidade.

A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. Há nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. (grifei)Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpre alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade . Para melhor elucidar a questão, citemos lição de Caio Mário da Silva Pereira, in "Instituições de Direito Civil - volume I", pág. 549:

"É nulo o negócio jurídico, quando, em razão do defeito grave que o atinge, não pode produzir o almejado efeito. É a nulidade a sanção para a ofensa à predeterminação legal. Nem sempre, contudo, se acha declarada na própria lei. Às vezes, esta enuncia o princípio, imperativo ou proibitivo, cominando a pena específica ao transgressor, e, então diz-se que a nulidade é expressa ou textual; outras vezes, a lei proíbe o ato ou estipula a sua validade na dependência de certos requisitos, e, se é ofendida, existe igualmente nulidade, que se dirá implícita ou virtual." (negritei)

A nulidade, por ser matéria de ordem pública, pode e deve ser reconhecida de ofício pelo juiz ou autoridade administrativa; não existe em proveito do interesse privado, mas sim por força da lei que já impõe sua ineficácia desde o nascimento, em virtude do não cumprimento dos requisitos exigidos pelo ordenamento para a sua prática. Em decorrência, o ato nulo é insusceptível de retificação, não cabendo ao juiz ou à autoridade administrativa

intentar suprir-lhe o defeito. Além disso, o reconhecimento da nulidade pelo juiz ou autoridade administrativa tem efeito declaratório, vale dizer, o ato, desde sua prática, não tinha a possibilidade de gerar efeitos e, por isso, esse reconhecimento opera efeitos ex tunc. É permitido, todavia, que o interessado possa repetir o ato, desde que, agora, cumpra os requisitos legais.

Já a anulabilidade é a reação do ordenamento ao ato que contém vício, cuja ineficácia aproveita ao interesse particular das partes. A imperfeição se apresenta de maneira branda, de modo a não atingir o ato com profundidade. Com efeito, a provocação da anulação sempre deve partir do interessado nela, não cabendo, pois, decretação ex officio da autoridade administrativa ou do juiz. A anulação aproveita não ao interesse público, mas sim ao do particular. O ato anulável produz todos os efeitos de estilo até que venha a anulação. Podem as partes, se assim preferirem, não provocar o reconhecimento da ineficácia do ato ou, ainda, retificá-lo. Citemos novamente a mesma obra de Caio Mário da Silva Pereira, à página 552:

"Não tem o mesmo alcance da nulidade, nem traz o mesmo fundamento a anulabilidade do negócio jurídico. Nela não se vislumbra o interesse público, porém a mera conveniência das partes, já que na sua instituição o legislador visa à proteção de interesses privados. O ato é imperfeito, mas não tão grave e profundamente defeituoso, como nos casos de nulidade, razão pela qual a lei oferece ao interessado a alternativa de pleitear a obtenção de sua ineficácia, ou deixar que os seus efeitos decorram normalmente, como se não houvesse irregularidade, (...)"

Ao reverso do que acontece na declaração da nulidade, a anulação não atinge as consequências que se mostraram no intervalo de tempo entre a prática do ato e a sua anulação, produzindo, portanto, efeitos ex nunc.

Podemos até aqui concluir que a autoridade julgadora, seja em âmbito administrativo ou judicial, ao apreciar a ineficácia de determinado ato, declarará sua nulidade ou o anulará, a depender da irregularidade apresentada por ele. Não cabe, em absoluto, ao julgador escolher a forma de invalidação do ato. Cabe a ele apenas divisar o vício do ato e, sendo o caso, reconhecer sua nulidade, em prol do interesse público e independentemente de provocação do interessado, ou, de outra forma, em prol do interesse particular, a quem aproveita a ineficácia do ato, e por provocação da parte interessada, anular o ato jurídico se o vício nele contido é mais brando.

Feita a análise acima exposta, cumpre-nos então, em face da especificidade das dúvidas geradas, examinar o tema sob o aspecto da ineficácia do ato administrativo de lançamento, preocupando-nos com as peculiaridades próprias do Direito Administrativo, que é ramo do Direito Público.

Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. À competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não reúna condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.

O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos administrativos, Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal", menciona os

principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no “conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto”.

O item “b” do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe :

“b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...”.

Também Plácido e Silva, ao definir vício de forma, in “Vocabulário Jurídico”, à pág. 1.651, vai no mesmo sentido:

“Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento em que se materializou, pela omissão de requisito, ou de desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica”.

Assim, é equívoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe então lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.

Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja *numerus clausus*, e sim *numerus apertus*. É nulo todo ato administrativo que desrespeita os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às variabilidades do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância já estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.

Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos.

[.....]

Destarte, mesmo que o vício que contamine o ato de lançamento em sua estrutura seja outro que não a incompetência do agente, há que se acolher a tese da nulidade. E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a nulidade absoluta se a forma determinada explícita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. Para ilustrar, é oportuno transcrever uma passagem do mestre Hely Lopes Meirelles, in “Direito Administrativo Brasileiro”, que, ao tratar dos atos administrativos, ensina:

"Requisitos - O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infraestrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.

[.....]

Focalizando agora o tema da nulidade e anulabilidade dos atos administrativos, cumpre esclarecer que se o ato praticado pela administração pública é permeado com vício que atinja seus elementos estruturais (forma, competência do agente, objeto etc.), não há que se falar em anulação, eis que tal ato, desde seu nascedouro, não produzia efeitos, e sim em reconhecer a sua nulidade. A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito à ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. Tanto isso é verdade que a decretação pode e deve ser realizada por impulso oficial, sem a provocação do particular. Vide, a título de exemplo, o art. 145, inciso III, e art. 149, inciso IX, ambos do CTN, a IN SRF nº 94/1997 e, ainda, o art. 116, inciso XII, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. Assim é que, modernamente, a melhor doutrina administrativista repugna a tese da dicotomia, própria do direito privado, entre atos administrativos nulos e anuláveis. Em direito privado, na sua acepção dispositiva, impera o interesse privado, realidade que não pode ser simplesmente transposta para o direito administrativo. Os vícios ensejadores da anulabilidade, em matéria civil, são situações atinentes ao interesse dos particulares (erro, dolo, simulação, coação, fraude, lesão, incapacidade relativa), que, para provocarem a invalidação, requerem a manifestação do interessado.

A existência da figura da anulabilidade se funda na ideia de que o ato, apesar de viciado, pode vingar, a depender da vontade das partes. Vale dizer, pode acontecer que a permanência no ordenamento do ato contaminado interesse às pessoas que dele participam. Tal raciocínio não cabe em direito público, em que o interesse coletivo se sobrepõe ao privado. A Administração Pública, em sua função institucional de perseguição da legalidade, pode e deve pronunciar a ilegitimidade dos atos por ela praticados.

Nesse sentido, é pertinente lembrar que o próprio CTN, em seu art. 145, inciso

III, estabelece a possibilidade de que o lançamento sofra reparo, por meio da

chamada revisão de ofício, mesmo que o sujeito passivo não venha a ele se contrapor mediante impugnação. Aliás, em se tratando de procedimento administrativo, há que se ter em mente os princípios da legalidade objetiva e da oficialidade.

Contamos, mais uma vez, com a ajuda do mestre Hely Lopes Meirelles, que, na mesma obra, leciona:

"(...) em direito público não há lugar para atos anuláveis, como já assinalamos precedentemente. Isto porque a nulidade (absoluta) e a anulabilidade (relativa) assentam, respectivamente, na ocorrência do interesse público e do interesse privado na

manutenção ou eliminação do ato irregular. Quando o ato é de exclusivo interesse dos particulares - o que só ocorre no direito privado - embora ilegítimo ou ilegal, pode ser mantido ou invalidado segundo o desejo das partes; quando é de interesse público - e tais são todos os atos administrativos - a sua legalidade se impõe como condição de validade e eficácia do ato, não se admitindo o arbítrio dos interessados para a sua manutenção ou invalidação, porque isto ofenderia a exigência de legitimidade de atuação pública. O ato administrativo é legal ou ilegal; é válido ou inválido. Jamais poderá ser legal ou meio legal; válido ou meio válido, como ocorreria se se admitisse a nulidade relativa ou anulabilidade (...)."

No mesmo sentido, Luiz Henrique Barros de Arruda, in "Processo Administrativo Fiscal", à pág. 83, traz as seguintes palavras:

"(...), podendo-se concluir, que:

1º. o lançamento que violar a lei será considerado nulo, descabendo falar-se de anulabilidade, como concebida pelo direito privado, incumbindo à autoridade administrativa competente, com base no art. 149, incisos VIII ou IX do CTN, conforme o caso, revê-lo com o fito de anulá-lo ou corrigi-lo se possível;" (negritos nossos - é de ver que o autor empregou a palavra "anulá-lo", quando ao nosso ver deveria usar "decretar sua nulidade")

[.....]

"O ato administrativo é legal ou ilegal; é válido ou inválido. Jamais poderá ser legal ou meio legal; válido ou meio válido, como ocorreria se se admitisse a nulidade relativa ou anulabilidade (...). O que pode haver é correção de mera irregularidade que não torna o ato nem nulo, nem anulável, mas simplesmente defeituoso ou ineficaz até a sua retificação." (negritei).

Por tudo acima exposto, deve ser rechaçada a pretensão do sujeito passivo quanto a tese de nulidade, haja vista que não existe irregularidade a ser sanada.

Do mérito

O lançamento se deu por omissão dos seguintes rendimentos:

Empresa	CNPJ	Rendimento
Solteirões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	08.073.121/0001-75	450.551,02
Aviões do Forró Gravações e Edições Musicais Ltda	07.940.525/0001-56	2.201.264,85
Radio Pajeú FM	10.394.880/0001-81	126.145.16
C.A Almeida Pereira Imóveis Eireli	11.819.933/0001-21	705.087,05
Total		3.483.048,08

O contribuinte alega que tais omissões não ocorreram e para cada uma das fontes pagadora apresenta a defesa, conforme se verá a seguir.

De maneira genérica alega que nos três primeiros casos, conforme tabela acima, que foi negada a natureza de distribuição de lucros para os rendimentos e, de plano, o fisco os considerou tributáveis.

Por oportuno, reproduz-se o disposto no art. 37, do RIR 99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 29/03/99, abaixo reproduzido:

“RENDIMENTO BRUTO

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados ([Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II](#), e [Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º](#)).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66](#)).

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título ([Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º](#)).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

[.....]

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 16](#), [Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º](#), [Lei nº 8.383, de 1991, art. 74](#), e [Lei nº 9.317, de 1996, art. 25](#), e [Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º](#)):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

II - férias, inclusive as pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizadas, acrescidas dos respectivos abonos;

III - licença especial ou licença-prêmio, inclusive quando convertida em pecúnia;

IV - gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas;

V - comissões e corretagens;

VI - aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros, ou a diferença entre o aluguel que o empregador paga pela locação do imóvel e o que cobra a menos do empregado pela respectiva sublocação;

VII - valor locativo de cessão do uso de bens de propriedade do empregador;

VIII - pagamento ou reembolso do imposto ou contribuições que a lei prevê como encargo do assalariado;

IX - prêmio de seguro individual de vida do empregado pago pelo empregador, quando o empregado é o beneficiário do seguro, ou indica o beneficiário deste;

X - verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;

XI - pensões, civis ou militares, de qualquer natureza, meios-soldos e quaisquer outros proventos recebidos de antigo empregador, de institutos, caixas de aposentadoria ou de entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidos no passado;

XII - a parcela que exceder ao valor previsto no [art. 39, XXXIV](#);

XIII - as remunerações relativas à prestação de serviço por:

a) representantes comerciais autônomos ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 34, § 1º, alínea "b"](#));

b) conselheiros fiscais e de administração, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;

c) diretores ou administradores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;

d) titular de empresa individual ou sócios de qualquer espécie de sociedade, inclusive as optantes pelo SIMPLES de que trata a [Lei nº 9.317, de 1996](#);

e) trabalhadores que prestem serviços a diversas empresas, agrupados ou não em sindicato, inclusive estivadores, conferentes e assemelhados;

XIV - os benefícios recebidos de entidades de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições, observado o disposto no [art. 39, XXXVIII \(Lei nº 9.250, de 1995, art. 33\)](#);

XV - os resgates efetuados pelo quotista de Fundos de Aposentadoria Programada Individual - FAPI ([Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, § 2º](#));

XVI - outras despesas ou encargos pagos pelos empregadores em favor do empregado;

XVII - benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como:

a) a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, relativos a veículos utilizados no transporte dessas pessoas e imóveis cedidos para seu uso;

b) as despesas pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, tais como a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa, os pagamentos relativos a clubes e assemelhados, os salários e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa, a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos na alínea "a".

§ 1º Para os efeitos de tributação, equipara-se a diretor de sociedade anônima o representante, no Brasil, de firmas ou sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no território nacional ([Lei nº 3.470, de 1958, art. 45](#)).

§ 2º Os rendimentos de que trata o [inciso XVII](#), quando tributados na forma do [§ 1º do art. 675](#), não serão adicionados à remuneração ([Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º](#)).

§ 3º Serão também considerados rendimentos tributáveis a atualização monetária, os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único](#)).

[.....]

Seção II

Rendimentos do Trabalho Não-assalariado e Assemelhados

Rendimentos Diversos

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como ([Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º](#)):

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes passam ser assemelhadas;

II - remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não-comerciais;

III - remuneração dos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem por conta própria;

IV - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

V - corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;

VI - lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a sua natureza;

VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, quando explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra;

VIII - remuneração pela prestação de serviços no curso de processo judicial.

Parágrafo único. No caso de serviços prestados à pessoa física ou jurídica domiciliada em países com tributação favorecida, o rendimento tributável será apurado em conformidade com o [art. 245 \(Lei nº 9.430, de 1996, art. 19\)](#).

[.....]

Outros Rendimentos

Art. 55. São também tributáveis ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 26](#), [Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I](#)):

[.....]

XIX - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios ou titular de empresa individual, escriturados no Livro Caixa ou nos livros de escrituração contábil, que ultrapassarem o valor do lucro presumido de que tratam os [incisos XXVII e XXVIII do art. 39](#), deduzido do imposto sobre a renda correspondente ([Lei nº 8.541, de 1992, art. 20](#), e [Lei nº 8.981, de 1995, art. 46](#)).

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.”

Como se verifica, aqueles rendimentos que não são considerados isentos devem ser considerados tributáveis, cabendo ao contribuinte, que os declarou como isentos, provar a sua natureza de isentos e não ao fisco.

Além de devidamente registrados na escrituração contábil da empresa, o pagamento dos lucros e dividendos distribuídos devem ser efetivamente comprovados para serem considerados isentos, fato reiterado em farta jurisprudência emanada das instâncias superiores, conforme exemplo desse

Acórdão do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reproduzidas abaixo.

Acórdão CARF nº 2201-002.686

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. LUCRO PRESUMIDO.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. Para a distribuição de lucros isentos além do percentual permitido pela legislação, é indispensável que o excesso de lucro esteja comprovado através de escrituração contábil em conformidade como art. 258 do Decreto 3000/1999.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS. COMPROVAÇÃO. Para serem considerados como rendimentos isentos, os lucros e dividendos distribuídos devem estar registrados na escrituração contábil da empresa e o pagamento ao sócio efetivamente comprovado....

Portanto, não comprovando o contribuinte que trata-se de lucros distribuídos, os rendimentos serão reclassificados como Rendimentos Tributáveis recebidos de Pessoa Jurídica.”

O art. 15 do Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal federal, dispõe que a impugnação deve estar instruída com os documentos em que se fundamentar. Se mais não fosse, o art. 36 da Lei 9.784/99, que regula o Processo Administrativo no Âmbito da Administração Pública Federal, estabelece que o ônus de comprovar as alegações que traz aos autos é do sujeito passivo.

No código de processo civil também temos:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

(...)”

Conforme se depreende, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, salvo ocorrência dos casos mencionados no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, supracitado. Competia ao interessado a apresentação das provas do direito invocado. Isso entretanto, não se fez.

Ressalte-se que, conforme artigo 111, inciso II da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN), os casos de isenção devem ser interpretados literalmente:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

....”

É que a isenção deve ser tida como regra de direito excepcional, sendo vedado ao intérprete a utilização de interpretação extensiva ou de integração analógica, em se tratando de favorecimento tributário.

Pelo exposto, depreende-se que qualquer isenção para ter validade plena há de ser expressa. Caso contrário, deverá ser tributada.

A argumentação do sujeito passivo, desprovida de provas, não foi suficiente para provocar qualquer alteração no lançamento fiscal formalizado em conformidade com a legislação tributária.

Assim sendo, uma vez não comprovado tratar-se de lucros distribuídos aos sócios, os valores auferidos pelo sujeito passivo devem estes ser considerados rendimentos tributáveis pagos pela empresa.

Feitas estas considerações, passemos à análise mais detalhada de cada uma das argumentações do contribuinte em relação à cada fonte pagadora.

Solteirões do Forró

No caso desta fonte pagadora o contribuinte alega que o fisco descaracterizou a distribuição de lucros e nem teve o trabalho de falar a qual rendimento tais valores diziam respeito. Ora, como visto anteriormente, não cabe ao fisco dizer a qual rendimento diz respeito, pois uma vez o contribuinte tendo declarado que tal rendimento é isento, caberia a ele provar esta alegação, sob pena de ter estes rendimentos tributados.

O contribuinte diz que apesar de não haver registros na junta comercial de que ela seria sócio da empresa Solteirões do Forró, a verdade material deveria imperar no caso. Ocorre porém, que como dito, os casos de isenção se interpreta restritivamente e para tal rendimento ser considerado distribuição de lucros, há que o interessado fazer parte formalmente do quadro social.

Aviões do Forró

No caso desta fonte pagadora o contribuinte mais uma vez repisa o argumento de que o fisco deveria apontar qual seria a natureza do rendimento para classifica-lo como tributável. Como visto, o ônus da prova, neste caso, recai sobre o contribuinte, o qual deveria demonstrar a natureza de isento e não ao fisco.

Alega também que não teria obrigação de apresentar os documentos porque estaria albergado pelo instituto da decadência.

Como se verifica pelos autos, no caso em análise foi caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, se dando a contagem do prazo decadencial pelo disposto no art. 173, inciso I do CTN. (Súmula do CARF nº 72), abaixo colacionada:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 104-22564, de 14/06/2007 Acórdão nº 2401-00249, de 08/09/2009 Acórdão nº 1402-00506, de 31/03/2011 Acórdão nº 2102-01186, de 18/03/2011 Acórdão nº 105-17083, de 25/06/2008 Acórdão nº 1103-00486, de 29/06/2011.

Não há, portanto, que se falar em decadência.

Rádio Pajeú FM

Também neste caso o contribuinte alega que caberia ao fisco produzir as provas de que os rendimentos não seriam isentos, porém como já fartamente visto, tal ônus recai sobre o contribuinte.

Em relação à Rádio, consultando o TVF, item 1.3, constata-se que, quando instada a demonstrar os registros dos pagamentos de lucro ao senhor Carlos, a intimada apenas apresenta extrato da DIRF, obtido no Portal do e-CAC – Ou seja, apresenta uma declaração já prestada à Receita, mas não consegue juntar quaisquer elementos de prova solicitados.

C.A. Almeida Pereira Imóveis EIRELI⁸

Este caso difere dos anteriores porque o contribuinte alegou que os valores diziam respeito a devolução de empréstimo feitos pelo sócio à empresa, conforme afirmação do próprio contribuinte a anexada a seguir:

Em 05 de dezembro de 2018, o contribuinte apresentou a seguinte resposta:

2. No presente caso, há mero empréstimo realizado pelo sócio para formação do patrimônio da pessoa jurídica. Referido negócio jurídico não é lastreado por contrato formal, mas comprovado por meio da própria contabilidade da empresa, inclusive pelo valor lançado que é questionado no tópico seguinte.

3. O lançamento sob análise se refere ao ajuste de contas no valor de R\$ 705.087,05 realizado pela pessoa jurídica C.A. Almeida Pereira Imóveis junto ao seu sócio, o presente Intimado, para abatimento dos empréstimos a ela ofertados, operação realizada dentro da conta corrente existente entre os dois."

O fisco descaracterizou esta justificativa por não ter sido apresentado contrato de mútuo relativamente a estas operações. Vejamos as observações do fisco:

Pela declaração do contribuinte acima transcrita em parte, "Vr ref a ajuste entre contas" refere-se a um abatimento dos empréstimos ofertados à empresa pelo contribuinte Carlos Aristides, porém não há contrato formal para comprovar tal lançamento.

⁸ Vide resposta à intimação fls 244 a 248

Ao contrário do que afirma o contribuinte, a contabilidade da empresa não se presta a provar seus próprios lançamentos, cada lançamento há de ser comprovado por meio de documentos hábeis e idôneos.

Os negócios jurídicos entre a empresa e o seu titular só operam seus efeitos perante terceiros, no caso o fisco, após o registro público do instrumento particular assinado por quem esteja livre na disposição e administração dos seus bens, conforme art. 221 do Código Civil Brasileiro.

Portanto ineficaz para comprovar a natureza do pagamento da empresa para o contribuinte a própria contabilidade

Para que o contrato de mútuo seja aceito, o contribuinte tem **que disso fazer prova**, em consonância com o disposto nos arts. 15 e 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, e no art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC) de 2015.

Portanto, visando demonstrar a existência do suposto mútuo entre os sócios, bem assim os seus termos, deveria ter apresentado as pertinentes provas documentais. Como, por exemplo, os documentos hábeis e idôneos que convencessem este colegiado da realização do alegado negócio. Uma vez que o impugnante não logrou fazê-lo, submete-se ao princípio segundo o qual alegar e não provar é o mesmo que nada alegar.

Acerca do tema, convém trazer a lume as seguintes decisões judiciais:

“AÇÃO DE COBRANÇA. MÚTUO ENTRE PARTICULARES E “EMPRÉSTIMO DE NOME” PARA A AQUISIÇÃO DE NOTEBOOK. AUSÊNCIA DE QUALQUER ELEMENTO PROBATÓRIO CAPAZ DE DEMONSTRAR A SUPOSTA CELEBRAÇÃO VERBAL DO CONTRATO. INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 333, I, DO CPC. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA MANTIDA POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.

O reconhecimento da existência de contrato verbal de mútuo entre particulares, assim como o “empréstimo de nome” para a aquisição de produto, exige prova contundente, a ser produzida pelo autor, que, nos termos do art. 333, I, do CPC, possui o ônus de demonstrar os fatos constitutivos do seu direito. E, diante da negativa da ré, o depoimento de uma única testemunha, que apenas ouviu, da própria autora, acerca das supostas transações efetuadas entre as partes, é absolutamente insuficiente ao acolhimento da pretensão inicial. Imperativa, assim, a manutenção da sentença de improcedência. RECURSO DESPROVIDO. (TJ-RS - Recurso Cível: 71004400552 RS, Relator: Alexandre de Souza Costa Pacheco,

Data de Julgamento: 02/10/2013, Segunda Turma Recursal Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 07/10/2013)”

“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE COBRANÇA. MÚTUO VERBAL. POSSIBILIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA SOMENTE TESTEMUNHAL. INTERNAÇÃO DE URGÊNCIA. DESPESAS MÉDICO-HOSPITALARES. LITÍGIO FAMILIAR. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO ALEGADO. ART. 333, I, DO CPC. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA HOSTILIZADA. Hipótese em que a comprovação da causa de pedir narrada na exordial seria passível de demonstração por meio de prova exclusivamente testemunhal, com fulcro no art. 401 ou, ainda, do art. 402, II, ambos do CPC. Por outro lado, a prova é uma faculdade atribuída às partes, para que comprovem os fatos alegados nos autos. Nesse viés, o apelante não se desincumbiu do ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, nos termos do art. 333, I do CPC, qual seja a celebração de contrato de mútuo verbal com seu falecido irmão e

seus sobrinhos. Caso em que as duas testemunhas arroladas pelo demandante não foram suficientes para demonstrar a ocorrência do alegado contrato de empréstimo verbal, em razão da urgência da internação do de cujus em hospital. Em contrapartida, o conjunto probatório coligido ao feito demonstra que o pagamento foi realizado por mera liberalidade, em razão do estreito laço familiar existente entre o falecido e o demandante - que, inclusive, entregou os recibos emitidos pelo hospital à sucessão demandada. Negaram provimento ao apelo. Unânime. (TJ-RS - AC: 70066995416 RS, Relator: Dilso Domingos Pereira, Data de Julgamento: 11/11/2015, Vigésima Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 17/11/2015)"

Cumpra salientar, ainda, que no mútuo envolvendo pessoas jurídicas e física, faz-se necessário a escrituração contábil dos fatos e dos valores correspondentes ao empréstimo para fins de dedutibilidade dos juros (art. 299 do RIR/1999) e tributação dos rendimentos resultantes dessa operação (art. 1º da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004). É dizer, para possibilitar a observância das normas legais atinentes à contabilização, à tributação e à dedutibilidade das rubricas em pauta pelas respectivas partes, mostra-se imprescindível a existência de formalidade solene (contrato escrito) para pactuar tal negócio jurídico, segundo entendimento da Administração Tributária (item 5 e subitens do Parecer Normativo CST nº 10, de 1985).

Em suma, o contribuinte deixou de comprovar a efetiva existência das alegadas operações de mútuo, pois não apresentou nenhuma prova (documental) da existência dos mesmos, pelo que deve ser mantida a cobrança do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os pagamentos em questão.

Cabe aqui ressaltar que, para que uma operação com contrato de mútuo esteja comprovada, além da forma escrita e do recomendável registro público, devem respaldar a operação de mútuo a assinatura das partes, o trânsito dos valores mutuados, a indicação da forma de pagamento, prazos, além da informação da transação na declaração de Imposto de Renda e registros contábeis. O caso reportado traz à tona aspectos de confusão patrimonial. Em que pese ser o senhor Carlos o titular da empresa, faz-se necessário respeitar o princípio da Entidade.

Diante de todo exposto, correta a reclassificação dos rendimentos procedida pela fiscalização.

DA PROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA. DO CONFISCO.

O contribuinte insurge-se, também, contra a cobrança da multa de ofício no percentual de 150%.

Alega que para a qualificação da multa é necessário que a autoridade fiscal explicita em qual das condutas tipificadas nos artigos 71,72 e 73 da Lei 4502/64 ele incorreu.

A autoridade fiscal demonstrou que houve a intenção de suprimir o recolhimento de tributos cabendo a ele a obrigação de informar todos os

fatos geradores à Receita Federal, por meio da Declaração de Ajuste Anual, e recolher o tributo devido, o que não ocorreu. Vejamos abaixo a transcrição dos argumentos da autoridade fiscal em seu relatório:

Verificou-se a conduta intencional do contribuinte, quando este apresenta Declarações que não correspondem à realidade dos fatos, consumando a tentativa de modificar as características dos rendimentos recebidos das pessoas jurídicas citadas.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa Solteirões do Forró, o contribuinte nem constava do quadro societário da empresa à época dos fatos, mesmo assim declara ter recebido lucros distribuídos de tal empresa.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa Aviões do Forró, o contribuinte alega tratar-se de distribuição de lucro, mas não apresentou comprovante do efetivo recebimento, nem documentação referente à empresa.

Quanto aos rendimentos recebidos da empresa C.A. Almeida Pereira, o contribuinte sonegou totalmente a informação. A informação sobre rendimentos foi obtida diretamente na empresa através de diligência fiscal, onde se verificou no livro caixa o lançamento do valor como saída para "CARLOS ARISTIDES DE ALMEIDA PEREIRA Vr. Ref. A ajuste entre contas". Questionado alegou tratar-se de empréstimos realizados entre o contribuinte e a empresa de maneira informal, sem contrato, sendo assim, não apresentou documentação comprobatória para amparar tal alegação.

Para ser considerado empréstimo, essa operação deveria ser documentada com contrato de mutuo, respeitando o Princípio Contábil da Entidade. Na verdade, o contribuinte demonstra que tentou simular esses empréstimos na tentativa de aparentar certa legalidade na confusão patrimonial entre a pessoa física e a pessoa jurídica.

Em vista das descrições apresentadas, verifica-se a ocorrência dos elementos previstos no artigo 71 e 72 da Lei 4502/64, ao não declarar determinados valores como no caso dos rendimentos recebidos da empresa C.A. Almeida Pereira (sonegação), ao tentar modificar a natureza do fato gerador, dizendo ser empréstimo (fraude), sem apresentação de provas. Estes fatos e os demais demonstrados pela ação fiscal tinham a nítida intenção de retardar ou impedir o conhecimento do fato gerador ou de disfarçar sua natureza e como tal ensejam a qualificação da multa.

Pelo demonstrado pela fiscalização, o impugnante **buscou “impedir ou retardar” tanto o conhecimento (sonegação) como a própria ocorrência (fraude) do fato gerador e de suas características (“natureza”, “circunstâncias materiais” e “condições pessoais do contribuinte” – sonegação; e “características essenciais” – fraude).**

Não se trata portanto de um simples inadimplemento, mas de ação ou omissão dolosa tendente “a reduzir o montante do imposto devido”, ou “a evitar ou diferir o seu pagamento” (fraude), amoldando-se à tipificação da lei, previstos nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, devendo-se manter a qualificadora da multa de ofício, conforme aplicado pela autoridade autuante.

Como visto acima, no relato fiscal houve sim a tipificação das condutas previstas nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Talvez a dificuldade do impugnante seja ter que enquadrar tantas condutas dolosas mencionados ao longo do Relatório Fiscal nas duas figuras mencionadas (fraude e sonegação), mas **uma leitura atenta permite concluir que houve, em diversas oportunidades – não apenas no excerto acima transcrito – a qualificação da conduta como sonegadora ou fraudulenta.** Nesse sentido, não haveria como não qualificar a multa.

Em vista disso, o Fisco aplicou a multa qualificada de 150%, por evidente intuito de fraude por parte do contribuinte que, através de ação dolosa, tendente a modificar as características do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, Pela declaração do contribuinte acima transcrita em parte,

"Vr ref a ajuste entre contas" refere-se a um abatimento dos empréstimos ofertados à empresa pelo contribuinte Carlos Aristides, porém não há contrato formal para comprovar tal lançamento.

Ao contrário do que afirma o contribuinte, a contabilidade da empresa não se presta a provar seus próprios lançamentos, cada lançamento há de ser comprovado por meio de documentos hábeis e idôneos.

Os negócios jurídicos entre a empresa e o seu titular só operam seus efeitos perante terceiros, no caso o fisco, após o registro público do instrumento particular assinado por quem esteja livre na disposição e administração dos seus bens, conforme art. 221 do Código Civil Brasileiro.

Portanto ineficaz para comprovar a natureza do pagamento da empresa para o contribuinte a própria contabilidade declarou como isentos seus rendimentos no intuito de evitar tributação, sonegar informações a essa Fiscalização e com o intuito de retardar o conhecimento dos fatos por parte da autoridade fazendária, conforme prevê o art. 44 da Lei 9.430/96.

Nesse sentido a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo cabível a multa agravada, senão vejamos:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em dois anos consecutivos, sem inserir valores movimentados na conta de interposta pessoa. Intimado a justificar esses valores oferece apenas argumentos discursivos desacompanhados de provas. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo Recurso nº 103-141499 Especial do Procurador. Acórdão nº 9101-00.416 – 1ª Turma Sessão de 03 de novembro de 2009.

Ficou, portanto, claramente demonstrado pela autoridade fiscal a ocorrência de fatos e atos, ensejadores da aplicação da penalidade qualificada.

Trata-se, portanto, de penalidade regularmente instituída por lei, respeitando o princípio da reserva legal de que trata o art. 97, inciso V, do CTN.

Em vista disso, quanto às multas de ofício, o RIR/99 estabelece que sejam aplicadas nos seguintes casos:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei No 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

*II - **de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei No 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**”(Grifei)*

Com referência à alegação de confisco, ressalte-se que a vedação do art. 150, IV da Constituição Federal dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento.

Conclui-se que, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária. Isso implica que os argumentos do impugnante se referem à constitucionalidade da lei que fundamentou o lançamento. Nesse aspecto, a jurisprudência administrativa tem o entendimento de que o controle da constitucionalidade das leis é, repita-se, de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal – art. 102, I, “a”, III da Constituição Federal de 1988. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

Em resumo, restou caracterizada a fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, pois a Autuada, de forma intencional, agiu visando impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conforme destacado no voto condutor do acórdão recorrido.

Diante do exposto, portanto, deveria ser declarada procedente a aplicação, nos autos de infração da multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996.

Todavia, dado o questionamento, entendo que cabe destacar, para o caso em discussão a necessidade de aplicação da retroatividade benigna.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;[...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Da Intimação ao Advogado

Por fim, indefere-se o pedido do impugnante, por falta de previsão legal, para ser intimado no endereço de seu advogado. As normas sobre as intimações de atos processuais, no universo do Processo Administrativo Fiscal, estão contidas no art. 23 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972 e neste artigo as regras giram em torno da ciência ao sujeito passivo, sem nenhuma menção a ciência, exclusiva, deste na pessoa do seu procurador. Assim, se intimado a contribuinte, via postal, no endereço do escritório de seu advogado, tal ato pode ser questionado, considerado como inválido, pois está em desconformidade com o artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972.

Observo que insiste a Recorrente, no pedido, já refutado pelo acórdão recorrido, de que as intimações atinentes a este processo sejam efetuadas em nome de seus advogados constituídos nos autos.

Contudo, o pedido em questão deve ser negado, eis que também é objeto de súmula vinculante, na forma da Portaria MF nº129/2018:

Súmula CARF nº 110 Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes: 1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101- 003.049, de 10/08/2017

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, afastar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a necessária redução da multa de ofício qualificada para o percentual de 100%, em observância ao disposto no artigo 8º da Lei 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria